



ÂMBITO CONSTITUCIONAL, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DO TRIBUTO. UMA CONTRIBUIÇÃO À TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Hugo de Brito Machado*¹

RESUMO

Neste estudo vamos examinar os significados das expressões *âmbito constitucional do tributo*, *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo. Expressões que colocamos nessa ordem em atenção à dinâmica do Direito Tributário, como forma de contribuir para que esses conceitos sejam utilizados dentro de um ordenamento lógico e harmonioso.

Palavras-chave

Âmbito constitucional do tributo. Hipótese de incidência. Fato gerador.

ABSTRACT

This article analyzes the meaning of the following terms: *tax constitutional field*, *hypothesis of tax incidence*, and *taxable generating fact*. Those expressions are going to be studied at that specific order in attention to the Tax Law dynamics as a way to contribute to the logical and harmonic use of those concepts.

Key-words

Tax constitutional Field. Taxable eventwas. Hypothesis of tax incidence.

1. INTRODUÇÃO

É impossível, por razões várias, uma completa padronização de conceitos, em qualquer área do conhecimento humano e muito especialmente no campo da Teoria do Direito. Mesmo assim devemos sempre contribuir, na medida de nossas possibilidades, para que os conceitos sejam utilizados dentro de um ordenamento lógico e harmonioso, posto que a utilização ordenada e coerente

¹ Juiz aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro, da Academia Internacional de Direito e Economia, do Instituto Ibero-Americano de Direito Público e da International Fiscal Association.

dos conceitos em cada área do saber humano é uma preciosa ferramenta para evitar distorções e equívocos na transmissão do conhecimento.

A imprecisão dos conceitos decorrente da vagüidade ou da ambigüidade do sentido das palavras em geral, não deve ser encarada como permissão para a promiscuidade no uso de certos conceitos, mas, muito pelo contrário, essa imprecisão deve ser encarada como algo inevitável que está a exigir mais cuidado de quem se manifesta sobre um assunto jurídico qualquer, faz um comentário ou redige uma prescrição jurídica. Cuidado no sentido de superar, na medida do possível, a dificuldade que resulta da imprecisão dos conceitos, em vez de tomar essa imprecisão como um pretexto para a utilização das palavras sem atenção para o significado que devam ter no contexto em que são colocadas, pois essa falta de atenção contribui significativamente para agravar as dificuldades na transmissão do conhecimento, especialmente no que diz respeito à interpretação de textos jurídicos.

No estudo da Teoria do Direito Tributário vê-se com relativa freqüência instalar-se polêmica entre eminentes juristas em torno de determinadas expressões. A expressão *fato gerador* do tributo, por exemplo, utilizada por Gomes de Sousa, foi acerbamente criticada por Alfredo Augusto Becker, que preferia em seu lugar a expressão *hipótese de incidência*, embora em certo ponto de seu discurso jurídico se tenha visto compelido a utilizar a expressão hipótese de incidência concretizada, ou realizada, para deixar claro que se estava referindo à realidade ocorrente no mundo fenomênico, à ocorrência de algo no mundo dos fatos. E na verdade as duas expressões devem ser utilizadas, tendo cada uma delas um significado próprio, específico, que em certas situações deve ensejar a preferência de quem escreve. Em alguns casos o uso indiscriminado de uma, ou da outra, não acarreta problemas e pode chegar mesmo a ser inevitável. Em outros, porém, a opção por uma, ou pela outra expressão, é importante para preservar-se a precisão e a clareza dos textos.

Seja como for, é sempre da maior importância que se tenha, na elaboração do discurso jurídico, cuidado com o uso das palavras, e das expressões, tanto para evitar o cometimento de equívocos, como para facilitar a compreensão do leitor.

Neste estudo vamos examinar os significados das expressões *âmbito constitucional do tributo*, *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo. Expressões que colocamos nessa ordem em atenção à dinâmica do Direito Tributário, posto que, como relação jurídica, a relação de tributação se desenvolve exatamente nessa ordem. Em primeiro lugar se põe a questão da divisão do poder de tributar e da atribuição de competências às entidades estatais para instituírem o tributo, e de outras limitações ao legislador nessa tarefa. Em segundo lugar surge a questão da criação do tributo, com a descrição da respectiva hipótese de incidência. E em terceiro lugar vem então a questão da cobrança do tributo, que envolve a verificação da ocorrência no mundo fenomênico do fato capaz de ensejar o nascimento da respectiva obrigação tributária, vale dizer, do dever de pagar esse tributo.

Antes de tudo, porém, faremos ligeiras considerações a respeito da importância dos conceitos na elaboração e na compreensão do discurso jurídico.

2. IMPORTÂNCIA DOS CONCEITOS

É inegável a importância dos conceitos na elaboração e na compreensão do discurso jurídico, como na elaboração e na compreensão de qualquer teoria. Como ensina Albuquerque Rocha, uma teoria é um conjunto de conceitos e por isto mesmo não se pode conhecer, ensinar ou apreender qualquer teoria, sem a compreensão adequada dos conceitos dos quais se compõe. Em suas palavras:

Teoria é um corpo de *conceitos sistematizados* que nos permite conhecer um dado domínio da realidade. A teoria não nos dá um conhecimento direto e imediato de uma realidade concreta, mas nos proporciona os meios (os conceitos) que nos permitem conhecê-la. E os meios ou instrumentos que nos permitem conhecer um dado domínio da realidade são justamente os conceitos que, sistematizados, formam a teoria. Daí a definição de teoria como um corpo de conceitos sistematizados que nos permite conhecer um dado domínio da realidade.²

Há, é certo, quem sustente que o conhecimento da teoria não dispensa a experimentação e que, somente com esta é que teremos oportunidade de conhecer os inconvenientes de uma mudança que a teoria recomenda. Neste sentido, Norbert Rouland, no pórtico do primeiro capítulo de sua excelente obra “Nos Confins do Direito,” transcreve pensamento atribuído a Portalis, consubstanciando advertência para a necessidade da experimentação daquilo que à luz da teoria pode parecer irrecusável. Tal pensamento está assim expresso:

O legislador não deve perder de vista que as leis são feitas para os homens, e não os homens para as leis; que devem ser adaptadas ao caráter, aos hábitos, à situação do povo para o qual são feitas; que cumpre ser sóbrio de novidades em matéria de legislação, porque, se é possível, numa instituição nova, calcular as vantagens que a teoria nos oferece, não o é conhecer todos os inconvenientes que apenas a prática pode descobrir.³

A rigor, todavia, o que a prática nos revela não é senão aquilo que ainda não conhecíamos em razão de ser incompleta ou equivocada a teoria que havíamos aprendido. Podemos, então, concluir que a importância da teoria não significa que ela é sempre completa. Nem que ela é sempre isenta de equívocos. Pode albergar lacunas, falhas ou equívocos que a prática nos vai revelar. E isto nos levará, então, a fazer a complementação da teoria. Ou alguma correção nela. Jamais nos dirá que ela é prescindível.

² ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 6ª edição, Malheiros, São Paulo, 2002, p. 17.

³ ROULAND, Norbert. **Nos Confins do Direito**. Trad. de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão, São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 01.

É assim em qualquer teoria. Mesmo naquelas em que os conceitos são sempre em geral correspondentes realidades físicas, concretas, palpáveis. Na Física, na Química, na Biologia, a teoria, enquanto conjunto sistematizado de conceitos a cada uma delas pertinente, é sempre da maior importância para a transmissão do conhecimento, embora a prática possa ajudar na complementação e mesmo na eventual correção dessas teorias. E até se pode mesmo dizer que sob certo aspecto a teoria é sempre construída a partir da experimentação. No Direito, porém, a importância da teoria é muito maior. Enquanto estamos no plano normativo ou da abstração jurídica, geralmente cuidamos de idéias. Trabalhamos

3. ÂMBITO CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS

3.1. Supremacia constitucional

Quando um ordenamento jurídico refere-se ao tributo em normas de diferentes posições hierárquicas, devemos ter o cuidado de examinar com atenção as referências contidas em cada norma levando em consideração a respectiva posição na hierarquia do sistema. Se o ordenamento jurídico tem uma Constituição, como tal entendido o conjunto de normas de máxima hierarquia, e esta faz referências aos tributos, essas referências devem ser entendidas como limitações aos que elaboram normas de hierarquia inferior, em razão da superioridade hierárquica da norma em que estão albergadas.

Em alguns países a Constituição não alberga normas específicas de limitação ao poder de tributar. Em outros, alberga norma que apenas condiciona o exercício do poder de tributar à disciplina legislativa, afirmando que “todos pagarão impostos de conformidade com a lei.”⁴ Em outros, ainda, a Constituição alberga diversas normas limitativas do exercício do poder de tributar. No Brasil, a Constituição Federal é, sem dúvida, a mais ricas do mundo em normas a respeito da tributação.

Se a Constituição partilha o poder de tributar entre duas ou mais pessoas jurídicas de direito público interno, e assim refere-se aos tributos de uma, e aos da outra, ou das outras, com certeza estabelece a matéria de fato que o legislador de cada uma delas poderá utilizar para definir a hipótese de incidência do tributo de sua competência, isto é, o tributo que pode ser criado e cobrado por cada uma delas. A essa matéria de fato, constitucionalmente definida como limite da competência para a instituição do tributo, denominamos *âmbito constitucional do tributo*.

Da supremacia constitucional, que coloca a normas por esta albergada fora do alcance do legislador ordinário, decorre a importância do conceito

⁴ JAPÃO. Constituição do Japão, promulgada em 3 de novembro de 1946. In: *Constituição do Brasil e Constituições Estrangeiras*. Brasília: Senado Federal – Subsecretaria de Edições Técnicas, 1987, p. 553.

de âmbito constitucional do tributo, que pode ser tratado como um conceito da Teoria Geral do Direito, na medida em que não se esteja a considerar determinado ordenamento jurídico, mas todos os ordenamentos jurídicos em que a Constituição estabeleça normas limitativas da competência para instituir e cobrar tributos a serem obedecidas pelo legislador. E pode ser tratado como um conceito de Direito Positivo, na medida em que esteja sendo considerado um determinado ordenamento jurídico e se esteja a estudar especificamente as limitações dele resultantes.

3.2. Um Conceito do Direito Positivo

O *âmbito constitucional do tributo*, como um conceito de Direito Positivo, é a delimitação da competência para instituir o tributo vista em determinadas normas de um determinado ordenamento jurídico. Assim, se estamos a examinar o âmbito constitucional do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, à luz da Constituição Federal brasileira de 1988, podemos dizer que se trata de um conceito de Direito Positivo.

O conhecimento do que se deve entender por âmbito constitucional do tributo é da maior importância para que se possa questionar a efetividade das limitações da competência tributária em determinada situação concreta. Assim, se estamos em face de uma Constituição que atribui a uma pessoa jurídica de Direito Público interno competência para instituir e cobrar imposto sobre *serviços*, temos de examinar o que significa, nesse ordenamento jurídico, a palavra *serviços*, pois desse significado dependerá a delimitação da competência para a instituição do imposto em questão, vale dizer, o seu âmbito constitucional. Se a competência que a Constituição atribui é para instituir imposto sobre produtos industrializados, o significado da expressão *produtos industrializados*, compondo a delimitação da competência atribuída delimita o âmbito constitucional desse imposto, e assim por diante.

É assim, tanto no Brasil, como em qualquer país onde exista a denominada supremacia constitucional.

3.3. Âmbito constitucional do tributo como gênero e como espécie.

Quando falamos de *âmbito constitucional do tributo* podemos estar a nos referir ao tributo como gênero, e a cada um dos diversos tributos eventualmente existentes no sistema. No item precedente nos referimos ao âmbito de cada um dos tributos do sistema. Neste caso, o âmbito constitucional do tributo é definido pela norma que atribui competência para sua instituição e por outras normas especificamente atinentes a esse tributo. Entretanto, quando nos referimos ao âmbito constitucional do tributo como gênero, temos de considerar todas as normas limitativas do exercício do poder de tributar.

Quando nos referimos ao âmbito constitucional de um tributo,

especificamente considerado, a definição desse âmbito de incidência há de levar em conta apenas as normas da Constituição aplicáveis a esse tributo. Assim, quando nos referimos ao âmbito de incidência do *imposto de importação*, ou do *imposto de exportação*, devemos considerar as normas da Constituição que atribuem competência para a instituição desses impostos.

Embora as normas aplicáveis aos tributos em geral façam parte do regime constitucional de um determinado tributo, quando falamos de seu âmbito constitucional de incidência estamos nos referimos apenas àquela norma que define a competência para a sua instituição, pois é essa norma que delimita a matéria de fato da qual pode dispor o legislador, em princípio, para definir sua hipótese de incidência.

3.4. Opção terminológica

De nenhum modo essa realidade jurídica que denominamos âmbito constitucional do tributo deve ser confundida com fato gerador, muito menos com hipótese de incidência do tributo. Não podemos, todavia, dizer que a nossa opção terminológica seja pacífica. Existem tributaristas de grande expressão que preferem a denominação “perfil constitucional”. É o que ocorre, por exemplo, com Roque Carrazza e Domingos Botallo que, em excelente artigo a respeito da não incidência do IPI sobre operações internas com mercadorias importadas por comerciantes, utilizam a expressão “O Perfil Constitucional do IPI”, para dizerem o que preferimos denominar “o âmbito constitucional do IPI”.⁵

Trata-se, com certeza, de uma opção terminológica válida. Quando utilizamos a expressão “âmbito constitucional”, apenas pretendemos evitar as expressões hipótese de incidência, e fato gerador, porque estas nos parecem adequadas para designarem realidades jurídicas distintas, e não para designarem a matéria fática que o constituinte reserva a cada uma das entidades dotadas de competência tributária, para o exercício dessa competência. Isto, todavia, não ocorre com a expressão “perfil constitucional”, que designa adequadamente a mesma realidade jurídica que designamos com a expressão “âmbito constitucional”.

4. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

4.1. Prescrição normativa e realidade fática

A distinção entre as expressões *hipótese de incidência tributária* e *fato gerador do tributo* revela-se muito fácil se nos afastarmos das polêmicas em torno das

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. BOTALLO, Eduardo Domingos, A Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal). *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, maio de 2007, nº 140, p. 92.

mesmas estabelecidas pelos tributaristas e fizermos uma incursão nos conceitos da Teoria Geral do Direito. Nesta nos deparamos com o Direito norma, situada no momento da abstração jurídica. E com o fato, situado no momento da concretização jurídica. Na norma temos a prescrição daquilo que deve ser. No fato temos o pressuposto essencial para que o prescrito na norma seja.

A norma contém a descrição de uma situação de fato. E uma prescrição, que é a descrição do que deve ser, se a situação de fato antes referida se concretizar. Essas descrições estão sempre no plano da abstração jurídica. São indicadas geralmente pela expressão *prescrição normativa* e delas tomamos conhecimento no estudo das leis, vale dizer, no estudo das normas jurídicas. Já a *realidade fática* é algo que está no denominado mundo fenomênico. Dela tomamos conhecimento no dia a dia dos fatos. Independentemente de examinarmos as leis.

4.2. Hipótese de incidência tributária

Estabelecida a distinção entre prescrição normativa e realidade fática, podemos dizer que a hipótese de incidência tributária está no plano das prescrições normativas. Hipótese de incidência tributária é a descrição, contida na norma de tributação, de uma situação de fato que, se e quando ocorre, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo.

Pode ser a descrição de um fato, de uma situação de fato, de um ato ou negócio jurídico. Em qualquer caso deve ser sempre entendida como fato, no sentido de que não importa a sua apreciação jurídica. Assim, se a hipótese de incidência de um imposto é um contrato, não importa saber se quem o celebrou tem ou não capacidade jurídica para contratar. Importa o contrato como realidade fática.

4.3. Fato gerador

Entendido o que se deve entender por *hipótese de incidência* tributária fica muito entendermos o que é o *fato gerador* do tributo, que está no plano da concreção jurídica. O fato gerador do tributo é o fato, que ocorre no mundo fenomênico, descrito na hipótese de incidência do tributo, do qual decorre o nascimento da obrigação tributária. Diz-se que é *gerador* do tributo exatamente porque gera o dever jurídico de pagar o tributo.

A falta de atenção para a distinção existente entre *hipótese de incidência* tributária e *fato gerador* do tributo tem suscitado persistentes equívocos no trato da questão de saber se um ato ilícito pode ensejar a cobrança de tributo. É o que vamos a seguir examinar.

5. TRIBUTAÇÃO E ILICITUDE

5.1. O essencial e o circunstancial

Para estudarmos a questão de saber se o tributo pode incidir sobre um ato ilícito é da maior importância a distinção que se há de fazer entre o que é essencial, e o que é apenas circunstancial em determinado ato. E a distinção entre hipótese de incidência tributária e fato gerador do tributo constitui um elemento muito importante para estabelecermos, na Teoria do Direito Tributário, a distinção entre o que é essencial e o que é apenas circunstancial na gênese da obrigação tributária.

Temos sustentado, a partir da distinção entre fato gerador do tributo e hipótese de incidência tributária, que não é admissível um tributo cuja hipótese de incidência tenha a ilicitude como elemento essencial, mas é admissível a cobrança de um tributo incidente sobre fato que seja, em regra, lícito, praticado em circunstâncias que o fazem ilícito. Em outras palavras, não pode o legislador definir como hipótese de incidência de um tributo fato que seja, em si mesmo, ilícito. A definição da hipótese de incidência tributária não pode albergar a ilicitude, embora possa esta se fazer presente na concretização daquela hipótese. “Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo.” Mas não impede tal concretização, com o nascimento da obrigação tributária, pois a concretização da hipótese de incidência tributária e para isto bastante.”⁶ (aki aki conferir a citação para definir onde devem ficar as aspas).

O ilícito é elemento essencial no fato que concretiza a hipótese de incidência da norma punitiva, porque na definição dessa hipótese de incidência o que está é precisamente o ilícito. Daí porque geralmente se diz que o ilícito é pressuposto da punição. No fato gerador da obrigação tributária, porém, o ilícito pode estar presente apenas como elemento circunstancial. Elemento que pode estar, ou não estar presente. Que não é necessário para a concretização da hipótese de incidência da norma de tributação, exatamente porque na definição dessa hipótese de incidência o ilícito não está.

Se em uma situação de fato onde estão presentes cometimentos ilícitos existem elementos capazes de concretizar uma hipótese de incidência tributária evidentemente tem-se como ocorrido o fato gerador do tributo. O tributo é devido e deve ser cobrado, porque naquela situação de fato estão presentes os elementos essenciais, vale dizer, todos os elementos necessários à configuração do fato gerador respectivo. O que naquela situação existe de ilícito poderia deixar de existir sem que se alterassem aqueles elementos que concretizam o fato gerador do tributo. Em outras palavras, a ilicitude naquela situação existente é apenas circunstancial. Poderia deixar de existir sem que

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 111.

se desfigurasse a situação em seus elementos necessários à concretização da hipótese de incidência tributária.

5.2. Tributação do ilícito.

Há quem afirme a possibilidade de tributação do ilícito, vale dizer, a possibilidade da existência de tributo cujo pressuposto seja o cometimento ilícito. Mecheli, por exemplo, sustenta:

A norma tributária, dada a finalidade da imposição, pode qualificar como pressuposto para a aplicação de um tributo, também, fatos ou circunstâncias, qualificadas como ilícitos, isto é, como contrários a outras normas jurídicas. Se o tributo não deve ser considerado como uma reação contra a prática de um ilícito, não se pode excluir porém, que um ilícito apresente um índice de “capacidade contributiva” e sirva para constituir – segundo a avaliação do legislador – o pressuposto de um tributo. Com isto, o tributo não se transforma em sanção, ao passo que é justificada a divergência de avaliação que o próprio legislador pode formular, a respeito de uma situação de fato que pode ser qualificada como contrária ao Direito (e precisamente a um determinado conjunto de normas jurídicas) e ao mesmo tempo ser considerada por outra norma como abrangida pela previsão legal, como pressuposto de um tributo. Sob este aspecto, a “capacidade contributiva” se manifesta, mais do que neutra, inferente relativamente a outras avaliações do mesmo comportamento por parte do legislador. Assim, importa ligar determinados deveres, *obblighi* e obrigações do sujeito, submetidos ao poder de imposição a sintomas economicamente avaliáveis, da idoneidade do próprio sujeito para concorrer às despesas públicas, mesmo que os próprios sintomas sejam depois reconduzidos a uma situação contrária a outras normas jurídicas, que não digam respeito à potestade de imposição. Portanto, são tomadas em consideração regras da experiência que qualificam determinados fatos como circunstâncias idôneas a demonstrar a existência de uma capacidade contributiva do sujeito passivo⁷

Para Micheli o importante é que exista na situação tomada pelo legislador para definir a hipótese de incidência tributária uma evidência de capacidade contributiva. Assim, se uma atividade ilícita evidenciar capacidade contributiva poderá ser colhida pelo legislador na definição da hipótese de incidência de tributo. E há mesmo quem sustente ser possível a colocação do ilícito como pressuposto do tributo, mesmo sem a evidência de capacidade contributiva. É que nos informa Becker, afirmando:

Por sua vez, A.D.Giannini admite a tributação dos atos ilícitos, inclusive quanto a ilicitude surge como elemento integrante da

⁷ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 96.

hipótese de incidência e ainda que este não seja presuntivo de capacidade contributiva.⁸

- a. Essa tese, com todo o respeito pelos que a defendem, é inteiramente inadmissível. Temos de superar o equívoco que geralmente se comete a partir da afirmação de que é possível a cobrança de tributo sobre fatos ilícitos. Tal afirmação não quer dizer que o ilícito possa ser tomado como elemento essencial na definição da hipótese de incidência tributária ou, em outras palavras, que se possa tomar o ilícito como pressuposto do tributo.

A lição de Berliri nos ajuda a superar esse equívoco, ao dizer:

Es distinto decir: “el legislador puede aceptar como hecho generador Del tributo el ejercicio de cualquier actividad productora de renta, sin incluir como elemento calificador de tal actividad su licitud”, y otro cosa es preguntarse si el legislador puede unir a el nacimiento de una obligación tributaria a una actividad ilícita en cuanto tal. Para marcar claramente la distinción entre los dos problemas baste pensar en la diferencia que existe entre investigar si es legítima la tributación de beneficios ocasionales derivados del ejercicio de una actividad ilícita. Este segundo problema es esencial en el gravamen de ésta y no el primero.⁹

É claro que uma atividade profissional em princípio desenvolvida licitamente, isto é, uma atividade profissional que seja em si mesma lícita, eventualmente pode ser desenvolvida ilicitamente. A ilicitude será circunstancial. Mas é importante deixarmos claro que não é ao legislador que cabe referir-se a essa ilicitude. Basta que não a mencione como elemento essencial na definição da hipótese de incidência tributária. Se ela eventualmente ocorrer será um elemento circunstancial a ser observado na aplicação da lei, isto é, em um momento lógico e cronologicamente posterior. Essa constatação, assim como a atribuição ou não de efeitos à ilicitude então constatada será, assim, um problema do aplicador da lei tributária, isto é, um problema da autoridade lançadora do tributo.

5.3. Ilicitude e lançamento do tributo

Já vimos que a ilicitude não pode integrar a hipótese de incidência tributária. Admitida essa tese, leva problema a questão de saber como se deve proceder ao constatar a ilicitude no momento da aplicação da lei tributária, vale dizer, no momento do lançamento do tributo. A respeito dessa questão é notável a lição de Becker, que ensina:

Por ocasião do lançamento do tributo (em cuja hipótese de incidência a lei *não* incluiu a ilicitude) pode-se abstrair a ilicitude porventura constatada?

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 547.

⁹ BERLINI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. trad. Narciso Amorós Rica e Eusebio González García. Madri: Derecho Financiero, 1971, vol. II, p. 338

a) *Resposta afirmativa*: Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante fato *econômico* ou ato *humano*, considerados em sua realidade fáctica. Se a ilicitude ocorre naquele fato econômico ou ato humano, ela não impede que o acontecimento daquele fato ou ato realize a hipótese de incidência tributária, porque aquilo que o legislador escolheu para a composição desta foi o fato *econômico* ou ato *humano* com abstração de sua natureza jurídica (lícita ou ilícita). Ex.: O fato material consistente no consumo, importação ou produção de bens materiais. O ato *humano* consistente no exercício profissão, indústrias ou comércio.

Outro exemplo: o fato econômico consistente na renda, porém desde que uma ilicitude (causadora de nulidade ou ineficácia) não corra no negócio jurídico (contrato de compra e venda; emissão de ação ao portador) que esteja integrando a composição de hipótese de incidência tributária como elemento adjetivo daquela renda. Ocorrendo aquela ilicitude não poderá haver realização da hipótese de incidência tributária porque embora exista um dos seus elementos (a renda) falta ainda um elemento: o negócio *eficaz* causador daquela renda.

Se a ilicitude determina a nulidade ou ineficácia do negócio jurídico, este é ineficaz e aquela renda não pode originar-se do negócio jurídico, pois este é ineficaz. A origem (causa) daquela renda é exclusivamente o ato humano subjacente àquele negócio jurídico ilícito. Porém, este ato humano não é elemento integrante da hipótese de incidência em foco, porque o legislador escolheu um negócio *jurídico* como elemento adjetivo da renda.

Por outro lado, se o elemento integrante da hipótese de incidência fosse um ato *humano* então a hipótese de incidência poderá realizar-se ainda que tal ato humano venha a acontecer ilícito. Ex.: imposto de renda sobre remuneração de serviços médicos, advocatícios, engenheiros, etc. Nestes casos, haverá realização da hipótese de incidência tributária do imposto de renda, ainda que a prestação dos serviços venha a ser ilícita (exercício ilícito de advocacia ou medicina, etc.).

b) *Resposta afirmativa*: Quando a hipótese da incidência tem como elemento integrante um efeito *jurídico* de um fato jurídico, porém a ilicitude deste fato não impede a irradiação do efeito jurídico. Ex.: morte por suicídio é fato jurídico ilícito. Entretanto, a ilicitude deste fato não impede a irradiação do efeito jurídico consistente na transmissão de propriedade para os herdeiros do suicida. Em consequência, realiza-se a hipótese de incidência do imposto de transmissão de propriedade “causa mortis”.

c) *Resposta afirmativa*: Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante o efeito jurídico de um fato jurídico, porém a ilicitude deste fato determina apenas a sua anulabilidade, ainda não decretada por sentença transitada em julgado (enquanto não decretada aquela sentença o ato jurídico anulável é eficaz). Ex.: distribuição de dividendo por deliberação assemblear anulável.

d) *Resposta negativa*: Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante o efeito jurídico de um determinado fato jurídico e a ilicitude deste fato determina a sua nulidade ou ineficácia. Ex.: morte por assassinato, sendo o assassino o único herdeiro. Neste caso, não há o efeito jurídico consistente na transmissão de propriedade. A inexistência da transmissão da propriedade deixa irrealizada a hipótese de incidência do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”.

e) *Resposta negativa*: Quando embora o efeito econômico seja o elemento integrante da hipótese de incidência, aquele efeito econômico deva ser *causado por um fato jurídico* e a ilicitude deste fato determina sua nulidade ou ineficácia. Ex.: emissão ilícita de ações ao portador e renda percebida por intermédio deste título.

f) *Resposta negativa*: Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato jurídico e este ocorre, porém ilícito. Ex.: tanto a compra e venda lícita, quanto a ilícita, são fatos jurídicos. Entretanto, têm natureza jurídica distintas, justamente porque uma é lícita e a outra ilícita. A ocorrência ilícita e de um fato jurídico não realiza a hipótese de incidência tributária que esteja integrada com aquele fato jurídico, porque a regra jurídica tributária quando escolhe para composição de sua hipótese de incidência, um fato jurídico, refere-se implicitamente a fato jurídico lícito.”¹⁰

A lição de Becker, como se vê, é perfeita no plano da Teoria Geral do Direito. Entretanto, temos de considerar que foi escrita antes do advento do Código Tributário Nacional que preconizou a interpretação da *hipótese de incidência* tributária com abstração da validade jurídica dos atos ou negócios utilizados em sua composição. Assim, em face do que está estabelecido pelo Código Tributário Nacional, vale dizer, em face do ordenamento jurídico tributário brasileiro, a ilicitude do fato jurídico albergado na descrição da hipótese de incidência tributária é irrelevante.

6. IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA E ISENÇÃO.

6.1. Supremacia constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo.

Complementando a demonstração da relevância dos conceitos de âmbito constitucional do tributo, hipótese de incidência tributária e fato gerador do tributo, veremos a seguir, ainda que sumariamente, os conceitos de *imunidade*, de *não incidência* tributária e de *isenção*, que com aqueles guardam estreita relação.

A imunidade tributária – convém insistirmos neste ponto – é conceito que somente se faz presente em se tratando de ordenamento jurídico no qual a Constituição, como conjunto de normas de máxima hierarquia, alberga

¹⁰ BECKER, A. op. cit. p. 559-561.

normas que aditam aos limites naturais da competência tributária, decorrentes da própria norma que atribui tal competência, outras limitações ao exercício desta. Guarda semelhanças com a não incidência e com isenção, dependendo da forma como está formulada a norma constitucional, mas sua característica essencial está na superioridade hierárquica da norma que a estabelece.

6.2. Imunidade tributária

Entende-se por imunidade tributária a limitação, decorrente de norma da Constituição, que sofre o legislador tributário no exercício da competência para instituir tributos.

Havendo imunidade tributária não ocorre o fato gerador da obrigação tributária. Aliás, nem há como cogitar-se de fato gerador do tributo porque a norma da Constituição, que estabelece a imunidade, proíbe que o legislador colha a situação de fato nela definida para definir qualquer hipótese de incidência tributária.

A imunidade tributária é sempre uma limitação da competência tributária. Limitação implícita, quando resulta da norma que atribui competência para a criação do tributo, situação na qual é semelhante à não incidência. Limitação explícita quando a norma da Constituição diz expressamente que o tributo não poderá incidir naquele caso. Quando a norma de imunidade diz respeito a matéria de fato que, sem ela, estaria compreendida no âmbito de incidência do tributo, a imunidade assemelha-se à isenção.

Em qualquer caso é realmente uma limitação da competência tributária porque a norma da Constituição, que estabelece a imunidade, diz à entidade dotada de competência tributária que ela não pode utilizar a matéria que descreve como suporte para normas de tributação.

6.3. Não incidência do tributo

Define-se a não incidência como a situação na qual a norma de tributação *não incide*. Seja porque a Constituição não o permite, quando se caracteriza a imunidade, também denominada não incidência qualificada. Ou porque a própria lei exclui o fato da hipótese de incidência, quando se caracteriza a isenção. Ou porque o fato simplesmente não está compreendido na hipótese de incidência tributária, quando se caracteriza a não incidência propriamente dita.

Entende-se, pois, como *não incidência* a situação na qual a norma de tributação não incide porque o fato não está compreendido na hipótese de incidência do tributo. A situação de fato que efetivamente se concretizou não realiza a hipótese de incidência da norma de tributação. Como se vê, para que se possa afirmar a presença de um caso de não incidência é importante o conhecimento tanto da norma que define a hipótese de incidência, como da

situação de fato capaz de concretizar aquela hipótese. Só assim se poderá excluir desta, com segurança, qualquer outra situação.

A não incidência, assim definida, qualifica-se como pura e simples. Entende-se que todos os fatos são relevantes para a tributação e que um fato qualquer há de estar necessariamente em um dos dois campos, no da incidência ou no da não incidência. Estará no primeiro se compreendido na definição da hipótese de incidência da norma de tributação. E no segundo se nesta não estiver compreendido.

Muitas vezes a norma diz expressamente que um determinado tributo não incide sobre este, ou sobre aquele fato. Se tal fato não estava compreendido na hipótese de incidência do tributo, a norma é apenas explicitante, pois de todo modo não incidiria a norma de tributação. A explicitação pode ser útil para evitar dúvidas e atritos na relação tributária, e se pode dizer que se trata de uma não incidência qualificada. Se o fato referido estava compreendido na hipótese de incidência tributária, o que se caracteriza é uma hipótese de *isenção*.

6.4. Isenção

A isenção é uma situação na qual a norma estabelece uma exceção à hipótese de incidência tributária, retirando parte desta, que, assim, não sofre a incidência da norma de tributação. Como norma instituidora de exceção, que é, a norma de isenção há de ser sempre expressa, e deve ser interpretada como norma excepcional.

Diz-se que há isenção quando a lei retira parte dos fatos que estariam compreendidos na hipótese de incidência da norma de tributação.

6.5. Distinção entre isenção e não incidência

A não incidência, e a isenção, como se vê, estão estreitamente ligadas há hipótese de incidência do tributo. Assim, Ferreiro Lapatza formula a distinção entre não incidência e isenção ligando esse estudo ao estudo do fato gerador do tributo. **Em suas palavras:**

La configuración, la tipificación del hecho imponible se hace así naturalmente en base a distintos elementos positivos y negativos. Los supuestos de no sujeción y las exenciones ayudan a fijar sus límites. Los límites de los hechos que puedan genera, cuando se realicen, la obligación de contribuir.

Pero los conceptos de sujeción, no sujeción y exención necesitan, dada su importancia técnico-jurídica en la regulación del tributo, una siquiera breve explicación adicional.

Y en esta línea quizá, puede decirse, nadie como Berliri haya dado un criterio más claro para diferenciar los supuestos de sujeción, no sujeción y exención.

Siguiendo a Berliri en este punto, podemos decir que cuando se dan todos los elementos del hecho imponible estamos ante un supuesto de sujeción al tributo, estamos ante un "hecho sujeto".

Quando no se dan, no realizan, todos los elementos del hecho imponible estamos ante un supuesto de no sujeción, estamos ante un “hecho no sujeto”. Cuando se dan todos los elementos del hecho imponible y, “además” un hecho o circunstancia al que la Ley liga el no nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante una exención, ante un “hecho exento”.¹¹

Efetivamente: a) se na situação de fato posta a exame comparecem todos os elementos constantes da hipótese de incidência tributária, tem-se configurado o fato gerador da obrigação tributária. Nasce a obrigação tributária. A referida situação de fato é geradora do dever jurídico tributário; b) se na situação de fato posta a exame não comparecem todos os elementos constantes da hipótese de incidência tributária, tem-se configurado caso de não incidência, vale dizer, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária e esta obviamente não nasce; c) se na situação de fato posta a exame comparecem todos os elementos constantes da hipótese de incidência tributária, e mais um elemento peculiar, uma circunstância qualquer, apontada pelo legislador na norma que estabelece a isenção, tem-se configurado um fato isento, cuja ocorrência não faz nascer a obrigação tributária precisamente em face daquele elemento peculiar, daquela circunstância que o legislador colheu para caracterizar a hipótese de incidência da norma de isenção.

Como se vê, realmente o estudo do fato gerador da obrigação tributária é de grande importância no estudo dessas figuras utilizadas na técnica da tributação, vale dizer, as figuras da não incidência e da isenção.

Não desconhecemos a posição dos opositores da tese ora aqui defendida. Luciano Amaro, por exemplo, assevera:

Com o objetivo de sublinhar a importância do fato gerador, como “elemento nuclear” do direito tributário, têm-se assinalado os efeitos decorrentes de sua realização. Amílcar de Araújo Falcão, com alguma dose de exagero, ressalta a importância do fato gerador para o efeito, entre outros, de estabelecer os conceitos de incidência, não incidência, imunidade e isenção, de distinguir os tributos em gênero e espécie.

Urge desmistificar o fato gerador. Em verdade, o fato gerador in concreto marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação tributária, o seu efeito (relevante, mas único) é o de concretizar a incidência.

A noção de fato gerador nada tem a ver com a não-incidência, com a imunidade ou com a isenção, em que o fato que porventura ocorra não é gerador de obrigação tributária, como veremos linhas adiante.

Realmente, o referido efeito é o que normalmente decorre da subsunção de qualquer fato à norma que o disciplina. O que se deve ressaltar é a importância da precisa identificação temporal e

¹¹ LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*, 12ª ed. Madri: Marcial Pons, 1990, p. 498-499

espacial do fato gerador, pois, a partir do momento em que ele se realiza, nasce a obrigação tributária, com a irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulam os pólos ativo e passivo da relação jurídica tributária.”¹²

Essas objeções, porém, constituem simples forma diversa de ver a mesma realidade. Na verdade só se pode saber se um fato não é gerador de uma obrigação conhecendo qual é o fato que é gerador da mesma. E só se pode saber se uma situação de fato contém algum elemento a mais, se conhecermos aquela situação em relação à qual está ocorrendo esse “a mais”. É evidente, portanto, que se trata de simples forma de dizer a mesma coisa.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERLINI, Antonio. **Principios de Derecho Tributario**. trad. de Narciso Amorós Rica e Eusebio González García. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1971, vol. II.
- CARRAZZA, Roque Antônio. BOTALLO, Eduardo Domingos, A Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, Dialética, São Paulo, maio de 2007, nº 140.
- JAPÃO. Constituição do Japão, promulgada em 3 de novembro de 1946. In: **Constituição do Brasil e Constituições Estrangeiras**. Brasília: Senado Federal – Subsecretaria de Edições Técnicas, 1987.
- LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**, 12ª ed. Madri: Marcial Pons, 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 19ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001.
- MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 6ª edição, Malheiros, São Paulo, 2002.
- ROULAND, Norbert. **Nos Confins do Direito**, trad. de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão, Martins Fontes, São Paulo, 2003.

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 262.