

KAREN ÉLER

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

**Monografia apresentada como requisito
parcial à conclusão do Curso de Direito,
Setor de Ciências Jurídicas, Universidade
Federal do Paraná.**

Orientador: Profº José Roberto Vieira

Curitiba

2001

Segue o teu destino,
Rega as tuas plantas,
Ama as tuas rosas.
O resto é a sombra
De árvores alheias.

Fernando Pessoa

TERMO DE APROVAÇÃO

KAREN ÉLER

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR

Profº Rogério Distéfano
Departamento de Direito Público, UFPR

Profº Betina Treiger Gruppenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR

Obs.: a orientanda foi autorizada a ultrapassar o limite máximo de páginas, devido à amplitude do tema e à inclusão de um estudo necessário sobre a Teoria da Norma.

Curitiba, 24 de outubro de 2001

SUMÁRIO

RESUMO	vii
INTRODUÇÃO	1

PARTE I -TEORIA DA NORMA JURÍDICA

CAPÍTULO 1. QUADRO HISTÓRICO DAS TEORIAS DA NORMA JURÍDICA	3
1.1. PRIMEIRAS TEORIAS IMPERATIVISTAS.....	3
1.2. A NORMA JURÍDICA EM HANS KELSEN.....	4
1.2.1. O ilícito como pressuposto da norma.....	4
1.2.2. Imputabilidade e causalidade nas ciências.....	6
1.2.3. Formulação do Direito como norma complexa.....	8
1.2.4. O imperativo hipotético.....	10
1.3. A TEORIA EGOLÓGICA DE CARLOS COSSIO.....	12
CAPÍTULO 2. A NORMA JURÍDICA É UM JUÍZO	16
2.1. DIREITO E LINGUAGEM.....	16
2.1.1. A função da linguagem no direito e na ciência do Direito.....	16
2.1.2. A função da linguagem na ciência do Direito não é somente descritiva.....	17
2.2. NORMA COMO JUÍZO E, CONSEQÜENTEMENTE, COMO PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA.....	20
2.2.1. A norma jurídica na classificação dos juízos.....	22
CAPÍTULO 3. A ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA JURÍDICA	26
3.1. A contribuição de Lourival VILANOVA.....	26
3.1.1. Disjuntividade e hipoteticidade da norma jurídica.....	26
3.1.2. Composição do juízo hipotético na norma jurídica: <i>descriptor e prescriptor</i>	28
3.1.3. As funções do conectivo <i>dever-ser</i>	29

CAPÍTULO 4. FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA E RECONHECIMENTO DA NORMA NO SISTEMA JURÍDICO.....	31
4.1. ESTÁTICA E DINÂMICA DA NORMA JURÍDICA.....	31
4.2. IDENTIFICAÇÃO DA NORMA NO SISTEMA JURÍDICO.....	34
4.2.1. A norma jurídica tributária.....	36

PARTE II -A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 5. O ANTECEDENTE NORMATIVO (<i>DESCRITOR</i>).....	37
5.1. ESTRUTURA LÓGICA DO ANTECEDENTE NORMATIVO.....	37
5.1.1. A origem da regra-matriz na Constituição.....	37
5.1.2. A expressão “fato gerador”.....	39
5.1.3. Hipótese de incidência tributária.....	42
5.1.4. Fato jurídico tributário.....	44
5.1.5. Fenomenologia da incidência tributária.....	47
5.2. CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	49
5.2.1. O reconhecimento do fato jurídico tributário.....	49
5.2.2. Critério material.....	52
5.2.3. Critério espacial.....	52
5.2.4. Critério temporal.....	54
5.3. O “FATO GERADOR” NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO.....	55
CAPÍTULO 6. O CONSEQÜENTE NORMATIVO (<i>PRESCRITOR</i>).....	60
6.1. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	62
6.2. DETERMINAÇÕES DO <i>PRESCRITOR</i>	62
6.2.1. A previsão da relação jurídica tributária.....	67
6.2.2. Determinação subjetiva ou pessoal.....	67
6.2.2.1. Sujeito ativo.....	68
6.2.2.2. Sujeito passivo.....	70
A) A figura do contribuinte, do responsável e do substituto legal tributário.....	73

B) Sujeição passiva e domicílio tributário.....	73
C) Sujeição passiva e capacidade tributária passiva.....	82
D) Sujeição passiva e solidariedade.....	84
6.2.3. Determinação objetiva.....	85
6.2.3.1. Base de cálculo.....	87
A) Funções da base de cálculo.....	87
B) Base de cálculo e princípio da capacidade contributiva.....	89
6.2.3.2. Alíquota.....	93
CONCLUSÕES.....	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	104

RESUMO

O objeto do presente estudo é a regra-matriz de incidência tributária em sua estrutura lógica e atuação dinâmica. A primeira parte da pesquisa dedica-se à Teoria da Norma Jurídica, a partir da Teoria Geral do Direito. Observa-se o quadro histórico das teorias da norma jurídica, com ênfase no normativismo e no egologismo, e analisa-se a norma jurídica como juízo, a relação entre Direito e linguagem, a estrutura lógica da norma jurídica, a fenomenologia da incidência e o reconhecimento da norma no sistema jurídico. A segunda parte da pesquisa trata da regra-matriz de incidência tributária. No antecedente normativo (*descriptor*), estuda-se a origem da regra-matriz na Constituição Federal, a equivocidade da expressão “*fato gerador*”, a hipótese de incidência tributária e seus critérios (*material, temporal e espacial*), bem como o fato jurídico tributário. No conseqüente normativo (*prescriptor*), analisa-se a relação jurídica tributária e as determinações do *prescriptor* (determinações *subjetiva* ou *pessoal* e *objetiva*). Na *determinação subjetiva*, analisa-se o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária, com especial atenção às figuras do *contribuinte* e do *responsável tributário* e também à discussão acerca da cientificidade das classificações dos sujeitos passivos e da figura da *substituição tributária*. Na *determinação objetiva*, verifica-se a relação da base de cálculo e da alíquota com os princípios constitucionais tributários, sobretudo com o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Monografias; Teoria da Norma Jurídica; Direito Tributário; Regra-matriz de incidência tributária.

INTRODUÇÃO

Costuma-se afirmar que com Alfredo Augusto BECKER e, ainda mais decisivamente, com Paulo de Barros CARVALHO, uma fase melhor iniciou-se na ciência do Direito Tributário. O motivo deve residir no fato de que a obra dos dois autores não se fez a partir do Código Tributário Nacional, de maneira bem-comportada e conformada, mas buscou as categorias fundamentais da Teoria Geral do Direito. Com essas categorias como parâmetros, voltaram ao Direito Positivo e adequaram a linguagem comum do legislador à ciência do Direito Tributário, conseguindo trazer à clareza diversos equívocos que eram aceitos por muitos tributaristas tão-somente por estarem no “texto da lei”.

Mas texto e norma não se confundem: aquele é o ponto de partida, e não de chegada, da interpretação. A norma é seu produto: é construção do intérprete. Não há norma a ser descoberta, e sim a ser construída, tarefa que ultrapassa os níveis sintático e semântico, chegando ao nível pragmático; e isso porque o paradigma da linguagem só aceita a produção de significações dentro da situação comunicativa, negando qualquer conteúdo ontológico do texto¹. A construção do sentido da norma, então, deve partir do texto legal e ir à Teoria Geral do Direito, onde as equivocidades do texto são reveladas (nunca relevadas).

Uma dessas equivocidades pode ser encontrada no art. 114 do Código Tributário Nacional, ao utilizar-se da expressão “fato gerador” para designar tanto o evento ocorrido no plano dos fatos quanto o fato descrito no antecedente da norma. Realidade fática e realidade normativa são inconfundíveis, mas incontestemente a expressão “fato gerador” foi aceita por grande parte da doutrina, apesar de não gerar nada além de confusão intelectual, como concluiu BECKER.²

Outro equívoco, agora não de responsabilidade do Direito positivo, mas da própria doutrina, foi a glorificação do fato gerador. Privilegiou-se a hipótese da norma em detrimento do conseqüente, nela inserindo tantos os critérios de reconhecimento do

¹ MARIA FRANCISCA CARNEIRO, FABIANA G. SEVERO E KAREN ÉLER, *Teoria e prática da argumentação jurídica, lógica e retórica*, p. 87.

em detrimento do conseqüente, nela inserindo tantos os critérios de reconhecimento do fato jurídico quanto as determinações da relação jurídica. Mais uma vez, o erro foi motivado pelo desprezo à Teoria Geral do Direito, e principalmente à grande contribuição de Hans KELSEN à Teoria da Norma, ao estruturá-la como juízo hipotético composto de um antecedente e um conseqüente, aquele descrevendo um fato e este prescrevendo uma relação jurídica³. Torna-se claro, pela lição, que os critérios não podem estar todos no antecedente da norma e que, como ensina o Prof. José Roberto VIEIRA, *“hipótese e conseqüência equivalem-se em importância, pois não há razão de ser de uma sem a outra na unidade normativa”*.⁴

Outras questões problemáticas do Direito Tributário têm solução no caminho da Teoria Geral do Direito, como, por exemplo, o momento da constituição da obrigação e do crédito tributários, a diferenciação da natureza da relação jurídica cujo objeto é uma penalidade pecuniária e da relação jurídica cujo objeto é o pagamento de um tributo, e a distinção entre obrigações e deveres a partir do caráter patrimonial.

O estudo da regra-matriz de incidência tributária suscita essas e outras questões, e por isso se deve iniciar pela Teoria da Norma (capítulo da Teoria Geral do Direito), já que a norma tributária de incidência desfruta da mesma estrutura lógica e dinâmica das demais normas jurídicas.

Entre outros autores, a pesquisa contou com a enorme contribuição dos estudos sobre Lógica de Lourival VILANOVA, nos quais a estrutura da norma jurídica é profundamente analisada⁵.

Contudo, deve ser ressaltada a adesão da autora à vertente pragmático-retórica da Hermenêutica, pela qual o sentido da norma é construído através da argumentação – o que se coaduna com o novo paradigma filosófico da linguagem. Como conseqüência, admite-se que o texto legal tem várias significações possíveis, e que a linguagem da ciência do Direito não possui função meramente descritiva, mas sobretudo construtiva.

³ Posteriormente, KELSEN passou a ver a norma como imperativo, e não mais como juízo. **Teoría General del Derecho y del Estado**, p. 71.

⁴ **A regra-matriz de incidência tributária do IPI: texto e contexto**, p.62.

⁵ **As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo**.

PARTE I

TEORIA DA NORMA JURÍDICA

CAPÍTULO 1

QUADRO HISTÓRICO DAS TEORIAS DA NORMA JURÍDICA

1.1. PRIMEIRAS TEORIAS IMPERATIVISTAS

Buscar historicamente a evolução das concepções acerca da natureza da norma jurídica permite também observar, como pano de fundo, o evoluir do conceito de Direito, e isso pela íntima ligação entre as duas idéias. Daí concluir Arnaldo VASCONCELOS que “...a natureza da norma não pode ser dada senão com referência ao próprio conceito de Direito”.⁶

Até que Karl BINDING passasse a criticá-la, era unânime a teoria imperativista da norma jurídica, tida, então, como uma ordem emanada pelo Estado. Como mostra Norberto BOBBIO, a teoria imperativista da norma vincula-se à concepção legalista-estatal, que considera o Estado a fonte única do Direito, e só nela subsiste, vindo daí sua aceitação incontestada pelos positivistas.⁷

BOBBIO divide a doutrina imperativista em imperativismo ingênuo (de HOBBS e AUSTIN), que considera o comando como imposição da vontade do soberano, e imperativismo crítico (tendo em Hans KELSEN seu maior expoente), que defende o imperativo hipotético, cujo comando não se dirige aos súditos, mas aos juizes.⁸

Embora tenha raízes bem mais antigas, em Roma, o imperativismo jurídico foi incorporado definitivamente ao Direito no século XIX, através da Escola Analítica Inglesa, marcado pela figura de John AUSTIN, August THON e, de forma crítica, Karl BINDING.

⁶ Teoria da norma jurídica, p.118-119.

⁷ O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito, p. 181.

⁸ *Ibidem*, p.195.

A norma jurídica é concebida como imperativo positivo ou negativo através do qual as ordens do soberano são ditadas aos seus súditos; assim, proposições presentes no sistema jurídico às quais falte imperatividade não constituiriam normas jurídicas. A coação é tida como elemento externo e o ilícito é visto como estranho ao Direito, como conduta antijurídica que se contrapõe e ameaça destruí-lo⁹.

Foi BINDING dos primeiros a observar, embora restrito ao Direito criminal, que a conduta criminosa não seria violação à norma, e sim cumprimento desta, se entendida como comando. Também Hans Kelsen reagiu respondendo que o ilícito não é contrário, e sim pressuposto da existência do Direito¹⁰.

Kelsen contrapôs-se frontalmente, em um primeiro momento de sua obra, à idéia de imperativo, e, a partir das suas críticas, o imperativismo procurou reestruturar-se formulando, em vários autores, teorias dos imperativos qualificados ou adjetivados¹¹: teoria do imperativo hipotético (Leon DUGUIT); teoria do imperativo independente (Karl OLIVECRONA); teoria do imperativo atributivo (León PETRASIZKY); e, no Brasil, teoria do imperativo autorizante (Goffredo TELLES).

Em sua segunda e definitiva fase, Kelsen terminou por aderir ao imperativismo, mas em moldes peculiares, sendo, como se viu, enquadrado por BOBBIO como imperativista crítico¹². Convém analisar como se deu essa passagem em seu pensamento.

1.2. A NORMA JURÍDICA EM HANS KELSEN

1.2.1. O ilícito como pressuposto da norma

Octavio Campos FISCHER, comentando a evolução do pensamento referente à natureza da norma jurídica, nota que, em um extremo, a teoria imperativista enxergava

⁹ MARÇAL JUSTEN FILHO, *O imposto sobre serviços na Constituição*, p.13.

¹⁰ *Teoria pura do direito*, p.169-170.

¹¹ As teorias dos imperativos qualificados foram objeto de estudo pormenorizado em ARNALDO VASCONCELOS. *Op. cit.*, p. 47-94.

¹² *Op.cit.*, p.195.

o ilícito como elemento estranho ao Direito e, no outro extremo (e em posterior momento), KELSEN centrava a caracterização do jurídico justamente na sanção.¹³

A norma como coatividade (possibilidade de coagir)¹⁴ têm sua gênese em Immanuel KANT (século XVIII), que, além de distinguir entre o ser e o dever-ser na explicação do jurídico, conduz a coação para dentro do Direito, ao contrário do imperativismo. A concepção é absorvida por Hans KELSEN, no século XX, mas não como fora formulada por KANT. KELSEN explica que a coatividade não faz parte da norma jurídica porque apenas o descumprimento do que esta preceitua ensejará a coação¹⁵.

No mesmo sentido, mas contemporaneamente, argumenta Arnaldo VASCONCELOS que a coatividade e a coação caracterizam o jurídico, mas não participam de sua essência, porque a primeira está antes do cumprimento da norma e a segunda, depois do seu não-cumprimento, não estando, nenhuma, dentro da norma.¹⁶ Em vista da afirmação, oportuno lembrar como Paulo de Barros CARVALHO indica que a nota distintiva do Direito em relação aos demais sistemas normativos não é a coatividade, mas a forma como ela é exercida, através da privação da liberdade e da execução forçada.¹⁷

Diferenciando mundo do *ser* e mundo do *dever-ser*, KELSEN mostra que a norma é, por sua natureza, inviolável, pois prevê seu descumprimento, enquanto a lei da natureza comporta exceções e trabalha com a probabilidade¹⁸. Daí sua verificação de que o ilícito é pressuposto da norma¹⁹. Mas - nota fundamental - salienta que o ilícito é gerado pela sanção, e não o contrário. A sanção não vem de o fato ser ilícito, porque o ilícito passa a sê-lo justamente por haver sanção prevista para ele; ou, como resume KELSEN, “...a consequência do ilícito é imputada ao ilícito, mas não é

¹³ OCTAVIO CAMPOS FISCHER, *A contribuição ao PIS*, p.26.

¹⁴ ARNALDO VASCONCELOS, *op. cit.*, p.90. Adota-se, aqui, a terminologia formulada por Goffredo TELLES JÚNIOR e sugerida por VASCONCELOS: coatividade como possibilidade de coagir e coação como ato de coagir.

¹⁵ *Teoria pura...*, *op.cit.*, p. 62.

¹⁶ *Op. cit.*, p.91-93.

¹⁷ *Teoria da norma tributária*, p. 20.

¹⁸ *Teoria geral do direito e do Estado*, p. 50.

¹⁹ *Teoria pura...* *op.cit.*, p.124-126.

produzida pelo ilícito, como sua causa.”²⁰. Não há ato mau em si, há somente ato proibido juridicamente.

Vem daí a conclusão de Wilson de Souza Campos BATALHA de que, em KELSEN, “...o antijurídico não significa uma interrupção na existência do Direito, mas precisamente o contrário; no antijurídico confirma-se a existência do Direito que consiste em sua validade, no dever-ser do ato coativo como consequência jurídica.”²¹ Ao estruturar a norma, KELSEN chegou a erigir a norma sancionatória à primária para mostrar que o ilícito é pressuposto do Direito (ao contrário das teorias que o viam como elemento estranho ao mundo jurídico) e para afastar a norma jurídica da norma moral, já que esta também estabelece condutas.²²

1.2.2. Imputabilidade e causalidade nas ciências

Na procura do objeto do conhecimento jurídico, Hans KELSEN partiu da distinção entre ser (*sein*) e dever-ser (*sollen*), diferencando as ciências naturais e as normativas. Vem daí, como mostra Paulo Dourado de GUSMÃO, a oposição do normativismo ao jusnaturalismo e ao positivismo, que do *ser* pretendem fazer derivar o *dever-ser*.²³

As leis da natureza, observa KELSEN, referem-se às coisas e às suas reações; são aplicações do princípio da causalidade, que liga os eventos da natureza em relações de causa e efeito.²⁴ Como afirma Wilson BATALHA, “...a natureza é; pura e simplesmente é. Não se torna possível corrigi-la, melhorá-la ou matizá-la com uma nota de valor”.²⁵ No mesmo sentido, Alfredo Augusto BECKER comenta que “...a natureza não obedece à lei científica como o indivíduo humano obedece à lei jurídica.”²⁶

²⁰ *Ibidem*, p.92.

²¹ **Introdução ao estudo do Direito** (os fundamentos e a visão histórica), p.367.

²² **Teoria pura...op.cit.**, p.169-170.

²³ **Introdução à ciência do Direito** (introdução ao estudo do Direito), p.458.

²⁴ **Teoria geral...**, *op.cit.*, p.49. **Teoria pura...**, *op.cit.*, p.84.

²⁵ *Op.cit.*, p.2.

²⁶ **Teoria geral do direito tributário**, p. 56.

Neste passo, as ciências naturais regem-se pelo princípio da causalidade (se A é, B é) e são explicativas, porque a natureza não pode ter sua conduta alterada pela vontade do homem, ao qual resta explicar/descrever seus fenômenos, valendo-se das proposições descritivas. Dessas proposições se pode dizer, quanto à modalidade, que são juízos assertórios, ou seja, “...aqueles em que o afirmar ou o negar é considerado real (verdadeiro)”²⁷. Ou seja, pode-se verificar a sua falsidade ou veracidade.

Tais proposições expressam, quanto à relação com o predicado, juízos categóricos, pois se limitam a descrever, de forma afirmativa ou negativa, o que ocorre ou o que é, segundo as leis naturais. Categóricos, define Mans PAUIGARNAU, são os juízos “...em que o predicado se afirma ou nega do sujeito de maneira absoluta ou incondicional.”²⁸

O Direito, por sua vez, não descreve o que ocorre ou o que é, e sim o que deve-ser, pelo princípio da imputação. Seu fim é alterar a conduta humana através da padronização dessa conduta, e consegue seu intento pela sua normatização. Recorrendo novamente às sempre inspiradas palavras de BECKER, “...a regra jurídica transforma o determinismo natural (espontâneo ou ao arbítrio do indivíduo) dos fatos sociais em um determinismo artificial, porque impõe àqueles fatos sociais uma distorção específica e um comportamento prefixado [...]”²⁹. Quando busca guiar o comportamento humano, portanto, o Direito não descreve, mas prescreve, valendo-se de proposições prescritivas (se A é, deve-ser B).

A proposição prescritiva condiciona o dever-ser da consequência à ocorrência de um fato descrito na hipótese da norma; daí seu caráter de juízo hipotético, já que não é absoluto, e sim condicionado a um evento futuro e incerto. A tais proposições prescritivas, é indiferente que os sujeitos comportem-se ou não como nelas determinado. Portanto, não podem ser julgadas pelo critério da veracidade/falsidade, mas somente da validade/não-validade. A validade das normas jurídicas é fundada no

²⁷ IMMANUEL KANT, *Crítica da razão pura*, in *Crítica da razão pura e outros textos filosóficos*, p.69.

²⁸ *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva tributária*, p. 35.

²⁹ *Op.cit.*, p.58.

conceito correlato de *dever-ser*, que não se dirige à efetiva conduta – plano da eficácia³⁰.

KELSEN mostra que a conduta humana também pode ser objeto das leis naturais, e que tanto nas proposições descritivas quanto nas prescritivas estão presentes três elementos: um antecedente (fato descrito) e um conseqüente, ligados pelo conector *ser* ou pelo *dever-ser*. Portanto, conclui, “*a regra de Direito e a lei da natureza não diferem tanto pelos elementos que relacionam quanto pela maneira em que é feita a conexão*”³¹. Em outras palavras, o Direito só consegue se distinguir da natureza na medida em que é prescrição normativa da conduta dos homens.³²

Assim, KELSEN afasta o Direito da Lógica do ser aristotélica ao situá-lo no mundo do *dever-ser*. Vem dessa separação o fato de ter encontrado nas normas o objeto do Direito, afirmando que “*a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou conseqüência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas*”³³

Ainda quanto à separação entre *ser* e *dever-ser*, Carlos COSSIO entende que a pureza metódica kelseniana é alcançada em duas etapas³⁴. Na primeira, separa-se o mundo do *ser* e o do *dever-ser*, com o que se logra afastar da ciência jurídica todo naturalismo. Na segunda, separa-se o *dever-ser* lógico do *dever-ser* axiológico, com o que se lhe afasta toda carga política, moral ou espiritual. Erige o *dever-ser* lógico, assim, à categoria do conhecimento jurídico.

1.2.3. Formulação do Direito como norma complexa

Inicialmente, portanto, KELSEN concebe a norma jurídica como juízo hipotético. Pelo princípio da imputação, o *dever-ser* condiciona uma determinada conseqüência jurídica à ocorrência do fato descrito na hipótese.

³⁰ HANS KELSEN, *Teoria geral...*, *op.cit.*, p. 41.

³¹ *Ibidem*, p. 49.

³² *Teoria pura...*, *op.cit.*, p. 85.

³³ *Ibidem*, p.77.

³⁴ *Teoría de la verdad jurídica*, p.97-100.

Além da idéia de juízo hipotético, fundamental consignar que em KELSEN a enunciação do Direito é fundada na *norma complexa*, formada por dois juízos hipotéticos: uma *norma primária* e uma *norma secundária*, cabendo, à primária, descrever uma sanção e, à secundária, o comportamento que evita a medida sancionatória. Em síntese: diante de uma situação “x”, deve-se adotar o comportamento “y” – é a norma secundária; em não se adotando o comportamento determinado na norma secundária, incidirá a sanção – eis a norma primária³⁵.

Ambas as normas apresentam-se sob a mesma forma de juízo hipotético, ou seja, cada uma é formada por hipótese e conseqüência. Na norma secundária, a hipótese é uma situação qualquer e a conseqüência é a conduta juridicamente prescrita para aquela situação. Na norma primária, a hipótese é o não-cumprimento da conduta juridicamente prevista na norma secundária e a conseqüência é a sanção. Ou, em linguagem formal: se A é, B deve ser; se não é B, deve ser S (sanção).

Tendo em vista que a incidência da norma primária depende do descumprimento da norma secundária, sendo a inobservância do conseqüente da norma secundária pressuposto para que incida a norma primária, pode-se argumentar que esta deveria ser chamada secundária e aquela, primária, através de um critério temporal.

Mas KELSEN justifica a nomenclatura eleita no fato de explicitar a dependência da norma que prescreve uma conduta em relação à norma que prevê sanção ao seu descumprimento, chegando a tachar de supérflua a norma secundária, porque se pode deduzi-la da secundária. Tem-na em conta de mero expediente auxiliar de pensamento³⁶.

Parece, contudo, que a relação de dependência que existe é, na verdade, de dependência mútua. Se a norma que prescreve comportamentos só é válida se amparada por outra que sanciona sua inobservância, também é verdade que a norma sancionadora depende da existência da norma que prescreve comportamentos, porque, como já se disse, o descumprimento do conseqüente desta é justamente o suposto daquela. Talvez por isso, em “obra póstuma”, KELSEN tenha alterado a nomenclatura

³⁵ *Teoría General...*, p. 71.

³⁶ OCTAVIO CAMPOS FISCHER, *op.cit.*, p. 26.

antes eleita, passando a chamar primária à norma que estabelece comportamentos e secundária à norma sancionatória.

Tentando dar resposta a questionamentos dessa ordem, Norberto BOBBIO estabeleceu três critérios para utilizar-se da classificação das normas em primárias e secundárias, dos quais aqui interessa o funcional (adotado por KELSEN e por Carlos COSSIO).

O critério funcional reforça a relação de dependência entre as normas primária e secundária, razão pela qual é adotado por Paulo de Barros CARVALHO, mas não nos termos propostos por KELSEN, pelas falhas supramencionadas, e sim a partir da Escola Ecológica, concebida por Carlos COSSIO³⁷.

1.2.4. O imperativo hipotético

A partir de 1945, na obra *Teoria Geral do Direito e do Estado*, KELSEN reformula sua teoria a respeito da natureza da norma jurídica, fazendo distinção entre norma e regra (proposição) jurídicas. Em 1949, realiza duas conferências em Buenos Aires, nas quais torna evidente sua mudança de pensamento.³⁸

Retrocede ao imperativismo, passando ao que BOBBIO chama imperativismo crítico³⁹, e o concilia à idéia de juízo hipotético, afirmando que a norma jurídica (formadora do Direito positivo) não é um juízo (enunciado acerca de um objeto de conhecimento), e sim uma ordem ou imperativo (ato de vontade do legislador ou da autoridade judiciária, pela sua identificação entre Direito e Estado). A regra (enunciada pela ciência do Direito) é que seria juízo hipotético, com função descritiva da norma. É preciso deixar claro que KELSEN entende como norma tanto as prescrições do legislador quanto as da autoridade jurisdicional; às primeiras chama normas gerais e, às segundas, normas individuais.⁴⁰

³⁷ *Teoria da norma...*, *op.cit.*, p. 28-29.

³⁸ HANS KELSEN e CARLOS COSSIO, *Problemas escogidos de la teoría pura del derecho*, p.44.

³⁹ *Op.cit.*, p. 195.

⁴⁰ *Teoria pura...*, *op.cit.*, p. 78 et. seq.

KELSEN sustenta que a norma não prevê um evento futuro e incerto, já que “*o legislador não é profeta*”, e sim emite um comando para que se aplique a sanção se as suas condições forem concretizadas⁴¹. À regra jurídica é que caberia descrever que “*...se tais e tais condições forem satisfeitas, então deve-se proceder a tal e tal sanção.*”⁴²

KELSEN admite que o estatuto (norma) “*...não é um comando no sentido próprio do termo*”, mas que o é somente no sentido figurado⁴³. Ou seja, ao admitir a norma como imperativo, ressalva que tal imperativo estaria livre de qualquer carga psicológica, é dizer, não seria a imposição de uma vontade sobre outra, mas meramente a descrição de uma conduta que, não sendo seguida, ensejaria sanção estatal.⁴⁴ Assim define o imperativo despsicologizado: “*la conducta humana es sancionada, estatuida o prescripta por una regla de derecho sin ningún acto de voluntad psíquica. El derecho podría ser denominado una orden “despsicologizada”.*”⁴⁵

Em um primeiro momento pode parecer contraditório que KELSEN, atribuindo às proposições (regras) função descritiva, incumba-lhes a tarefa da imputação. Mas essa estranheza inicial é suprimida quando o autor esclarece que “*o dever-ser da proposição jurídica não tem, como o dever-ser da norma jurídica, um sentido prescritivo, mas um sentido descritivo*”.⁴⁶ Mais adiante, explica que o fato de as proposições descreverem não faz com que o algo descrito pertença ao mundo do *ser*, pois o *dever-ser* (das normas) também pode ser descrito. Ou seja, conclui-se que em KELSEN apenas o *dever-ser* das normas tem existência ôntica, enquanto o *dever-ser* das proposições apenas descreve (falsa ou verdadeiramente) o que o *dever-ser* das normas é.

Surge, do exposto, uma indagação e uma crítica. A norma individual produzida por um juiz pode divergir completamente da norma produzida por outro, para o mesmo caso concreto. Qual das duas está dizendo o que o *dever-ser* é? Se se considerar, como

⁴¹ **Teoria geral...**, *op.cit.*, p. 49.

⁴² *Ibidem*, *loc.cit.*

⁴³ *Ibidem*, p. 39 e 40.

⁴⁴ **La idea del derecho natural y otros ensayos**, p. 222.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 222.

⁴⁶ **Teoria pura...**, *op.cit.*, p. 83.

em KELSEN, que as normas (mesmo as individuais) prescrevem um *dever-ser* ôntico, qual das duas decisões o revela, naquele caso?

Parece difícil, diante da falta de respostas, aceitar que o *dever-ser* das normas tem existência ôntica (o que as justificaria como imperativos mas, ao mesmo tempo, traria de volta o jusnaturalismo rechaçado por KELSEN). Por isso se entende que o *dever-ser* das normas não é objeto, é juízo e, via de consequência, vem expresso por uma proposição prescritiva.

Assim, parece que a nota distintiva entre proposição do Direito e proposição da ciência do Direito está em que a primeira prescreve e a segunda descreve; mas, ao prescrever, nem por isso a proposição normativa deixa de ser juízo formulado sobre as consequências que devem vir da hipótese jurídica. A diferença é que o juízo prescritivo produz diretamente o Direito positivo, enquanto o juízo descritivo não o faz.⁴⁷

Só se poderia pensar em existência ontológica do *texto* de direito positivo, mas esse, como bem diferencia Paulo de Barros CARVALHO, não é norma jurídica. A norma jurídica, como proposição prescritiva, “...é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de Direito positivo”; é “...o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”⁴⁸. Tal significação, além de não se identificar com o texto, não vem (em grande parte das vezes) da apreensão de um só artigo, mas da conjugação de vários deles. No mesmo sentido, Wilson BATALHA faz importante distinção entre norma jurídica e artigo de lei, porque “...há artigos de leis que contêm várias normas e outros que constituem elementos integrativos de certas normas.”⁴⁹

1.3. A TEORIA EGOLÓGICA DE CARLOS COSSIO

Com Ernest ZITELMANN (século XIX) desponta o indicativismo, negando imperatividade à norma a partir da verificação de ser, ela, um juízo hipotético composto por um *dever-ser* que concede alternativas quanto à sua observância, nada

⁴⁷ Não se entrando, aqui, na discussão acerca da possibilidade ou não de a ciência do direito ser formadora do direito positivo.

⁴⁸ *Curso de direito tributário*, p. 8.

⁴⁹ *Op. cit.*, p. 382.

tendo de imperativo, portanto. Contudo, a contribuição mais decisiva contra o imperativismo crítico de KELSEN foi dada pela Escola Ecológica, de Carlos COSSIO.

A teoria ecológica também expressa o Direito pela *norma complexa* ou *norma dupla*, formada pela disjunção entre dois juízos hipotéticos aos quais não chama norma primária e secundária, e sim *endonorma* e *perinorma*. A primeira prescreve uma conduta almejada pelo ordenamento jurídico; a segunda, uma sanção pela falta de observância dessa conduta. *Endorma* e *perinorma* partilham da mesma estrutura lógica, formada por uma hipótese ou suposto e por uma consequência. Diferente de KELSEN, contudo, COSSIO não menospreza a *endonorma* (ou a correspondente *norma primária* kelseniana), mas lhe atribui idêntico valor ao dado à *perinorma*.

Em COSSIO, portanto, a *norma complexa*, apesar de formada por dois juízos hipotéticos, é um juízo disjuntivo. Já aqui aparece uma primeira discordância com KELSEN, pois neste a *norma complexa* é constituída apenas por dois juízos hipotéticos.

Ao afirmar que a norma registra a conduta em sua liberdade, vislumbrando-a fenomenologicamente nas suas possibilidades lícitas e ilícitas, COSSIO afasta do Direito a imperatividade⁵⁰. O fundador do egologismo não vê como se pode chamar imperativo a uma norma que prevê duas possibilidades de conduta. No mesmo sentido, Arnaldo VASCONCELOS critica a teoria imperativista, entre vários motivos, pelo caráter de inafastabilidade do imperativo que retira a norma jurídica do domínio do *dever-ser* e a coloca no domínio do *ser*. Em suas palavras, “...o *dever-ser* imperativo é, simplesmente, uma *contradição verbal*.”⁵¹

Mas a questão fundante das diferenças entre egologismo e normativismo kelseniano parece residir no fato de que, enquanto para KELSEN o objeto do conhecimento jurídico são as normas, para COSSIO é “...a *conduta em interferência intersubjetiva, sendo as normas simples esquemas interpretativos de tal conduta*.”⁵² O objeto do Direito é a conduta intersubjetiva ou conduta compartilhada. Intersubjetiva

⁵⁰ **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**, p. 230-231.

⁵¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 85.

⁵² WILSON DE S. C. BATALHA, *op.cit.*, p.374.

porque a prática de qualquer ato conta com a participação de pelo menos um outro sujeito que a permite e, assim, dela compartilha.⁵³

COSSIO contrapõe-se frontalmente à noção kelseniana de que o objeto do Direito são as normas. Objeto do Direito, afirma, é toda e qualquer conduta intersubjetiva. Fundamentando sua tese, cita como exemplo a criação de um novo tributo. A conduta de não pagá-lo anteriormente à sua criação não significa que tal conduta fosse alheia ao Direito, e sim que era por ele facultada. Assim, “...ninguna norma puede crear el derecho, ni extinguirlo; puede tan sólo modificarlo, aunque esto ocurra creando, modificando o extinguiendo derechos subjetivos y obligaciones. Pero el derecho que así se modifica viene dado por la vida humana y es vida humana.”⁵⁴ Em suma: toda conduta, mesmo a não positivada, é jurídica.

Prosseguindo, COSSIO considera a posterior distinção kelseniana entre norma e proposição como subterfúgio para continuar defendendo que o objeto do Direito seriam as normas. Isso porque a teoria egológica perguntara a KELSEN qual seria, afinal, o objeto da norma, que ainda era tida por ele como juízo. Ora, se era juízo, haveria de ter um objeto, e KELSEN não admitiria que o objeto da norma fosse a conduta.⁵⁵

Mas o argumento mais contundente contra a distinção entre norma e proposição COSSIO o enuncia afirmando que, se o *dever-ser* como juízo está somente na proposição (como afirma KELSEN), então a norma está no mundo do *ser* e a proposição seria a criação de um Direito em sentido figurado, porquanto o real estaria na norma, fazendo ruir a separação entre mundo do *ser* e do *dever-ser*, e também a defendida neutralidade da ciência do Direito no conhecimento de seu objeto.⁵⁶

Recorrendo a HUSSERL, COSSIO procede a uma revisão fenomenológica do problema normativo para evidenciar que a norma é um juízo. HUSSERL explica o conhecimento fundado na intuição e na significação. Pela intuição se percebe diretamente um objeto e, pela significação, pensa-se o objeto pela mediação,

⁵³ *La teoría egológica...op.cit.*, p.409-411.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 412-413.

⁵⁵ *Ibidem*, p.419-420.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 420-421.

nomeando-o, julgando-o. Transportando o raciocínio para o domínio da conduta, tem-se que o homem não reage instintivamente a todas as suas percepções, mas, antes, as julga e conceitua. Nesse pensar (intermediar), o que lhe vem como percepção direta, o homem elege e justifica suas amplas possibilidades de julgamento, aparecendo como resultado uma conduta jurídica. O Direito, conclui COSSIO, “...aparece así, por crecimiento desde sí mismo”,⁵⁷ sendo o ato de normatizar uma maneira de pensar, de significar, jamais de ordenar.

A norma jurídica em COSSIO, portanto, é necessariamente um juízo, cabendo acrescentar que a trata indistintamente como juízo imputativo e como conceito normativo, defendendo a identidade entre juízo e conceito, ou seja, cada juízo seria formado por um conceito, pois julgar é conceituar.⁵⁸

Octavio Campos FISCHER reflete que o equilíbrio entre imperativistas e normativistas foi encontrado na teoria egológica: “...assim, se, com os imperativistas, o ilícito estava fora do Direito, e se, com KELSEN, o dever jurídico é que perdia importância perante a sanção, COSSIO vislumbrou a norma como um fotografia da conduta humana, descrevendo-a em todas as suas possibilidades (a lícita e a ilícita, com a conseqüente sanção).”⁵⁹

Pelo mesmo caminho, VASCONCELOS conclui que KELSEN, encontrando o objeto do Direito na normatividade, optou por uma teoria formalista, reduzindo sua teoria pura a uma lógica jurídica, ao passo em que COSSIO elaborou uma teoria tridimensional, ao optar pela fenomenologia da conduta humana como objeto do Direito⁶⁰.

O breve retorno histórico realizado permite que, a partir daqui, reflita-se acerca da norma jurídica sem ser necessário, a todo momento, explicar a tomada de certos posicionamentos e o uso de determinadas terminologias em vez de outras. Assim, por exemplo, ao falar-se em norma jurídica como juízo hipotético, não será preciso expor inoportunamente as discussões entre as teorias egológica e imperativista.

⁵⁷ Teoría..., *op.cit.*, p. 143-145.

⁵⁸ La teoría egológica..., *op.cit.*, p. 365-374.

⁵⁹ *Op.cit.*, p.26.

⁶⁰ *Op. cit.*, p. 119.

CAPÍTULO 2

A NORMA JURÍDICA É UM JUÍZO

2.1. DIREITO E LINGUAGEM

2.1.1. A função da linguagem no Direito e na ciência do Direito

Antes de se chegar à norma jurídica, é necessário dedicar algumas considerações à diferenciação entre os planos lingüísticos ocupados pelo Direito positivo e pela ciência do Direito, diante da advertência feita por Paulo de Barros CARVALHO de que a falta dessa distinção tem sido responsável por grandes confusões conceituais entre os autores.⁶¹

Lourival VILANOVA faz notar a ambigüidade da expressão “linguagem jurídica”, porque referente a dois níveis de linguagem: a do Direito positivo e a da ciência do Direito, que toma o Direito positivo como objeto de conhecimento. Em qualquer dos níveis, a linguagem é componente do Direito: no Direito positivo, linguagem prescritiva; na ciência do Direito positivo, linguagem descritiva. E aqui transparece uma enorme diferença entre o Direito e as ciências físicas, pois os fatos que estas descrevem não são compostos por linguagem, enquanto que aquela se manifesta necessariamente através de fórmulas lingüísticas⁶².

Ainda refletindo sobre os diferentes tipos de linguagem, Paulo de Barros CARVALHO revela outro diferencial importante entre Direito positivo e ciência do Direito nos campos semântico e pragmático, ao lembrar que “...as proposições normativas se dirigem para a região material da conduta, ao passo que as científicas simplesmente descrevem seu objeto, sem nele interferir.”⁶³

VILANOVA acrescenta aos dois planos mencionados um terceiro, ocupado pela lógica, tendo-se, então: as normas, que são linguagem-objeto; as proposições que

⁶¹ Curso..., *op.cit.*, p.1-2.

⁶² As estruturas..., *op.cit.*, p.25.

⁶³ Curso..., *op.cit.*, p. 4.

as descrevem e são sua metalinguagem material; a lógica, que é metametalinguagem em relação às duas primeiras ou, ainda, metalinguagem formal.⁶⁴

2.1.2. A função da linguagem da ciência do Direito não é somente descritiva

Salientando, mais uma vez, a diferença entre as duas estruturas de linguagem, VILANOVA aponta o uso de lógicas diversas no Direito positivo e na ciência do Direito: naquele, a lógica deôntica; nesta, a lógica apofântica (clássica). A proposição descritiva é apofântica, ou seja, descreve o que é, de forma verdadeira ou falsa; a prescritiva, em contrapartida, é deôntica, prescrevendo o que deve ser, de forma válida ou não-válida. Como resume BATALHA, “...as normas são proposições que valem, apesar de sua não-coincidência com a realidade”, acrescentando que “...o pressuposto essencial da norma é que possa ser violada de fato, pois de outra maneira, não seria norma e sim simples enunciado de fatos.”⁶⁵

A descrição, continua VILANOVA, vale-se do conectivo apofântico *é*; a prescrição, do conectivo deôntico *deve-ser*. As proposições apofânticas pertencem à lógica apofântica e podem trabalhar com os modos da lógica clássica, também denominados *modais aléticos* (é possível, é necessário); as proposições deônticas pertencem à lógica deôntica e, ainda que se possam encontrar, nelas, modais aléticos, eles não fazem parte de sua estrutura, construída por *modais deônticos* (permitido, obrigatório, proibido).⁶⁶ No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO também afirma que nas normas opera a lógica deôntica e conseqüentemente o critério da validade/não-validade e, nas proposições que as descrevem, opera a lógica apofântica ou clássica e o critério da veracidade/falsidade.⁶⁷

Nada a acrescentar sobre a primeira parte da assertiva: as normas se valem da lógica deôntica. Mas inevitável reservar um momento para refletir se as proposições que comunicam as normas são somente regidas pela lógica formal clássica (e, nesse

⁶⁴ *Op. cit.*, p.37.

⁶⁵ *Op. cit.*, p. 293.

⁶⁶ *Op. cit.*, p. 30-31.

⁶⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p.3-4.

caso, passíveis de verificação dos valores verdade e falsidade) ou se, como têm defendido as correntes pragmáticas da teoria da linguagem, essas proposições valem-se da lógica argumentativa aristotélica e, nesse caso, não buscam tão-só a verdade, mas o convencimento; e nem somente descrevem as normas, mas as constroem.

Tal construção, é certo, não terá o mesmo sentido daquela realizada pelos juízes ao aplicar a normas, que, construindo seu sentido a partir da apreensão intelectual do texto normativo, produzem normas individuais (na terminologia kelseniana).⁶⁸ Mas, a partir da constatação de que os juízes divergem entre si, produzindo normas individuais diferentes para casos concretos idênticos, percebe-se que cada juiz acolhe (além de seu próprio pensamento, pois não deixam de ser doutrinadores em seu íntimo) doutrinas diversas e até contraditórias. Ou seja, a “falsidade” de uma proposição jurídica, no entender de um juiz, pode ser a “veracidade” da mesma proposição, no ver de outro juiz. Indo além, o mesmo juiz pode mudar seu entendimento e acolher interpretações doutrinárias que antes repugnava, ao aplicar uma norma.

Então, a verificação da veracidade/falsidade de uma proposição da ciência – feita pelo judiciário – não é absoluta, nem territorial, nem temporalmente. Os juízes divergem, entre si e até de si mesmos. Donde se conclui que, antes de se falar em falsidade/veracidade das proposições, melhor seria falar em maior ou menor acolhimento dessas pelos juízes (ao menos em um sistema como o brasileiro, em que as decisões do Supremo Tribunal Federal não vinculam os juízes). A proposição descreve e argumenta, valendo-se tanto da lógica formal quanto da argumentativa/tópica, ambas, aliás, parte da lógica aristotélica formulada no seu *Organon* (embora a última tenha sido desvalorizada e só recentemente resgatada nos estudos jurídicos).⁶⁹

Souto Maior BORGES também não acredita na função meramente descritiva da linguagem da ciência do Direito, propondo, em seu lugar, a função *explicativa*,

⁶⁸ Em sua correspondência com KLUG, KELSEN mostra que, ao contrário do que muitos doutrinadores o acusam, não vê na aplicação da norma um ato meramente subsuntivo, mas constitutivo. HANS KELSEN, **Normas jurídicas e análise lógica**, p.80.

⁶⁹ Não sendo pertinente aos objetivos deste trabalho acadêmico alongar a discussão, pode-se consultar, sobre o tema: CHAÏM PERELMAN e LUCIE OLBRECHTS-TYTECA, **Tratado da argumentação: a nova retórica**, e THEODOR VIEHWEG, **Tópica e jurisprudência**.

significando “...despregar, desdobrar, desenvolver, justificar, interpretar, expor, comentar, explicar”.⁷⁰ Mas explicar, como se prova pelos sinônimos dados pelo autor, ainda significa revelar o que já existe, ou seja, aceitar que o sentido da norma existe ontologicamente, com o que não se concorda. Assim, conclui-se que a linguagem das proposições da ciência do Direito tem função eminentemente **construtiva**.

Apesar de Paulo de Barros CARVALHO falar em função descritiva da linguagem da ciência do Direito, não parece incorreto concluir que também aceita o processo de interpretação como construtivo, e não declaratório do sentido da norma. Várias passagens da obra do autor permitem chegar a essa conclusão, como quando afirma que o processo interpretativo “...se apresenta **construtivo** e não meramente declaratório”, e entende a interpretação “...como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de **construir** o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas”; ou, ainda, quando resume que “...conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, **construindo** o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada”, e termina por dizer que o sentido dos enunciados “...é **construído**, produzido, elaborado, a contar das marcas gráficas percebidas pelo agente do conhecimento”.⁷¹ Também a tese aqui defendida de que não há um único sentido da norma, mas vários sentidos possíveis, encontra amparo no ilustre autor, ao lembrar que “...como ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto, mas, simplesmente, apontar as interpretações possíveis”.⁷²

O posicionamento aqui defendido reflete a aceitação de que o sentido da norma não é dado, mas construído; o novo paradigma filosófico da linguagem coloca-a como fundamento de todo conhecimento, o que significa negar qualquer conteúdo *a priori* para aceitar somente aquele construído na situação comunicativa.⁷³

⁷⁰ Apud OCTAVIO CAMPOS FISCHER, *Op.cit.*, p.12-13.

⁷¹ *Curso...*, *op.cit.*, p. 94, 101, 111 e120.

⁷² *Ibidem*, p.100.

⁷³ *Teoria e prática da argumentação...*, *op.cit.*,65-111.

2.2. NORMA JURÍDICA COMO JUÍZO E, CONSEQÜENTEMENTE, COMO PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA

Na primeira parte deste trabalho foram expostas as teorias que vêem na norma uma proposição e as que a vêem como imperativo, mas não se formulou expressamente uma conclusão própria a respeito da discussão. Agora, antes de prosseguir, parece imprescindível fazê-lo.

Norberto BOBBIO identifica as normas jurídicas como espécies do gênero *proposições prescritivas*,⁷⁴ no que é seguido por Paulo de Barros CARVALHO⁷⁵, Lourival VILANOVA⁷⁶ e José Roberto VIEIRA⁷⁷, todos discordando, com acerto, da separação kelseniana entre normas jurídicas e proposições da ciência do Direito.

Para Hans KELSEN, a norma jurídica é ato de vontade do legislador, é um imperativo; a proposição que a descreve é que tomaria a forma de juízo hipotético. Não admitindo a norma como juízo, também não a admite como proposição, já que a proposição é a expressão verbal de um juízo⁷⁸.

Vale recorrer a Immanuel KANT para uma análise do papel do juízos no processo do conhecimento. O filósofo alemão afirma que “...*além da intuição não há nenhum modo de conhecer senão por meio de conceitos. Portanto, o conhecimento de cada entendimento, pelo menos do humano, é um conhecimento mediante conceitos, não intuitivo, mas discursivo*”⁷⁹.

Os conceitos fundam-se nas intuições, o que significa que não estão em contato direto com os objetos. Conceituar, então, é conhecer o objeto não imediatamente, mas em função uma representação, sendo função “...*a unidade da ação de ordenar diversas representações sob uma representação comum*”⁸⁰.

⁷⁴ *Apud* PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria...*, *op.cit.*, p. 20.

⁷⁵ *Ibidem*, p.33-35.

⁷⁶ *Op.cit.*, p. 63.

⁷⁷ *Op.cit.*, p.50-60.

⁷⁸ WILSON DE S. C. BATALHA, *op.cit.*, p.291.

⁷⁹ *Crítica da razão pura*, in *Crítica...*, *op.cit.*, p.66.

⁸⁰ *Ibidem*, *loc.cit.*

Sendo os conceitos seu único contato direto com os objetos, o entendimento nada pode fazer a não ser julgar através dos conceitos, nascendo, daí, a noção kantiana de juízo como “...o conhecimento mediato de um objeto e, por conseguinte, a representação de uma representação do mesmo”⁸¹. Indo além, KANT equipara o poder de entender ao poder de julgar (mediante juízos) e, enfim, ao poder de pensar, o que o leva à afirmação de que “...o pensamento é o conhecimento mediante conceitos”⁸².

No mesmo caminho, Lourival VILANOVA lembra que “...o conhecimento através de conceitos requer a linguagem, mediante a qual são fixadas as significações conceituais e comunicado o conhecimento”, e define proposições como “...asserções de que algo é algo, de que tal objeto tem a propriedade tal”⁸³. Conclui, assim, que o conceito de proposição abrange os enunciados da linguagem descritiva de objetos e os enunciados da linguagem prescritiva, que é a linguagem das normas e que tem por fim alterar o mundo social.⁸⁴ A proposição, sendo estrutura lógica fundamental, está hierarquicamente acima da linguagem que formula os conhecimentos e, temporalmente, antecede-a; é condição para a linguagem, porque precede qualquer forma de conhecimento não-sensível.⁸⁵

Em poucas palavras tem-se que, se é linguagem e seu conhecimento é racional, a norma é também proposição. Voltando a COSSIO, parece exata sua conclusão de que o ato de normatizar é uma maneira de pensar a conduta, fazendo dela um juízo - jamais uma ordem⁸⁶.

Resta, agora, saber que tipo de juízo reveste a norma jurídica, e a essa indagação se dirigem as próximas reflexões.

⁸¹ *Ibidem, loc.cit.*

⁸² *Ibidem, loc.cit.*

⁸³ **As estruturas...**, *op.cit.*, p.1 e 3.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 3-4.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 5.

⁸⁶ **Teoria...**, *op.cit.*, p.143-145.

2.2.1. A norma jurídica na classificação dos juízos

Tratando-se da norma jurídica, parece que a mais importante classificação kantiana é aquela que toma os juízos a partir da relação do sujeito com o predicado, ou do antecedente com o conseqüente, e, assim, divide-os em categóricos, hipotéticos e disjuntivos.⁸⁷

Os categóricos, resume Paulo de Barros CARVALHO, não se condicionam a nenhum evento; limitam-se a descrever o que é. Como exemplo, cita a norma que prevê a obtenção da maioridade civil aos 21 anos (art. 9º do Código Civil brasileiro)⁸⁸. Por sua clareza, convém acrescentar o conceito de Goffredo TELLES: “...a proposição simples nada mais é do que um organismo lógico, em que um termo é afirmado ou negado de outro. Nesses organismos, a afirmação ou negação é independente, quer dizer, não está sujeita a hipóteses ou condições; chama-se, por essa razão, proposição atributiva ou categórica”⁸⁹.

A enorme contribuição kelseniana consistente na separação entre mundo do *ser* e do *dever-ser* leva a que os juízos categóricos prestam-se a descrever, não a prescrever, não valendo, portanto, para o Direito. Na ultrapassada teoria imperativista clássica, viu-se que os imperativos seriam categóricos, ou seja, indicando ação boa em si mesma, ação como fim.⁹⁰ Descarta-se desde logo, portanto, o juízo categórico como possibilidade para o juízo normativo.

Os juízos disjuntivos, resume Paulo de Barros CARVALHO, são compostos por duas ou mais determinações, sendo a veracidade de uma condicionada pela falsidade das outras⁹¹. Como precisamente define KANT:

O juízo disjuntivo contém uma relação de duas ou mais proposições entre si, uma relação, porém, não de derivação, e sim de oposição lógica, na medida em que a esfera de uma exclui a do outro e, não obstante, uma relação ao mesmo tempo de comunidade, na medida em que aquelas proposições em conjunto preenchem a esfera do conhecimento efetivo, e, por conseguinte, uma relação entre as partes da esfera de um conhecimento, já que a esfera de

⁸⁷ IMMANUEL KANT, *Crítica...*, *op. cit.*, p. 67 *et. seq.*

⁸⁸ *Teoria...*, *op. cit.*, p. 22-24.

⁸⁹ *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, *O imposto sobre serviços na Constituição*, p.13.

⁹⁰ IMMANUEL KANT, *Fundamentação da metafísica dos costumes*, *in Crítica...*, *op. cit.*, p.249-250.

⁹¹ *Teoria...*, *op. cit.*, p.22-24.

cada parte é complementar à esfera da outra, com vistas à completa representação do conhecimento dividido.⁹²

A definição kantiana é sumamente importante porque faz ver que a união das proposições do juízo disjuntivo abarca todas as possibilidades de conduta. Por essa razão é que COSSIO vislumbra a enunciação do Direito através do juízo disjuntivo: sua preocupação é fazer com que a norma possa acolher ou registrar as modalidades lícita e ilícita da conduta humana.

Os juízos hipotéticos condicionam uma determinada situação (conseqüente) a um evento incerto e abstratamente previsto (antecedente)⁹³. Karl ENGISCH chama *prótase* à hipótese e *apódose* à conseqüência, nos juízos hipotéticos, e argumenta que o juízo jurídico é hipotético, mas não no sentido kantiano de observar-se determinada conduta para obter um fim eleito, e sim no sentido de condicionar a conseqüência jurídica à ocorrência da hipótese legal⁹⁴.

No entanto, quando KANT fala em observar determinada conduta para obter um fim eleito (esse fim pode ser, como quer KELSEN, evitar a sanção), está falando não em juízo hipotético, e sim em imperativo hipotético⁹⁵. E, por todos os fundamentos da teoria egológica já repassados, deixa-se aqui de lado, por sua equivocidade, a noção de norma como imperativo hipotético. Além de não ser aceitável a idéia de um imperativo que preveja duas condutas possíveis, ocorre agora acrescentar algo. Ainda que na norma primária (que prescreve condutas) se pudesse, por mera hipótese, pensar em um imperativo hipotético assim formalizado: “*se não queres a sanção, conduza-se da forma x*”, como cogitar de imperativo hipotético para a norma secundária? Só se poderia pensá-la como juízo hipotético, pois, de forma inescapável, “*dado não x, dever-se a sanção*”.

Assim, em total acordo com ENGISCH, a norma jurídica é hipotética apenas no sentido kantiano de *juízo* hipotético, e não no de *imperativo* hipotético.

⁹² Crítica da razão pura, in *Crítica... op.cit.*, p. 68.

⁹³ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria...*, op.cit., p.22-24.

⁹⁴ WILSON DE SOUSA CAMPOS BATALHA, op.cit., p. 303.

⁹⁵ Fundamentação da metafísica dos costumes, in *Crítica...*, op.cit., p.223 et. seq.

Acrescentando à divisão dos juízos quanto à relação a divisão (também kantiana) quanto à modalidade, García MÁYNEZ vê a norma jurídica como um juízo hipotético e apodítico, constituída pela norma atributiva e pela preceptiva, duas normas paralelas presentes, expressa ou implicitamente, em qualquer relação jurídica.

Essa afirmação fica mais compreensível a partir da análise da obra de Eduardo García MÁYNEZ, feita por Wilson de Souza Campos BATALHA. MÁYNEZ define juízo como “*unidade ideal de significação*”, cuja expressão verbal se dá através de proposições. Divide os juízos jurídicos em *enunciativos* (ou de existência, pois exprimem e explicam o que é), sujeitos à verificação de sua veracidade ou falsidade, e *normativos* (ou jurídicos *stricto sensu*, porque exprimem o que deve-ser), dos quais se perquire tão-somente a validade ou invalidade.⁹⁶

O juízo *normativo*, afirma o autor analisado, integra-se pelos elementos: sujeito (descrição do fato), predicado (conseqüência) e cópula (*dever-ser*). Pode ser *hipotético* (indica conduta a ser seguida), *disjuntivo* (estabelece duas conseqüências, uma excludente da outra), ou *estimativo* (formula um valor, independente de hipótese e conseqüência).

Além do juízo hipotético, formado por três elementos, mostra, ainda, a existência de juízos *relacionais*, formados de dois termos: um *referente* e um *relato*, ligados pelo conceito relacional e sem predicado. A todo *juízo relacional direto* corresponde um *juízo relacional converso*⁹⁷. O *direto* concede um direito ao sujeito ativo da relação, enquanto o *converso* impõe um dever ao sujeito passivo. A cópula, nesses juízos, desempenha *função atributiva positiva* em relação ao juízo relacional direto e *função imperativa* em relação ao juízo relacional converso. A função imperativa pode ser *positiva*, quando prescreve ação ou omissão, e *negativa*, quando proíbe fazer ou omitir algo.

MÁYNEZ sustenta que todos os juízos jurídicos são *apodíticos* porque, mesmo sendo hipotéticos (ou seja, concedendo direitos ou determinando deveres de forma condicional), uma vez verificada a condição (hipótese), necessariamente decorrerão os

⁹⁶ *Apud* WILSON DE SOUSA C. BATALHA, *op. cit.*, p. 292-293.

⁹⁷ *Idem, ibidem*, p.298-299.

direitos e deveres previstos hipoteticamente. Como resume Wilson BATALHA, acerca do pensamento de MÁYNEZ, “...a necessidade que determina o caráter apodítico do juízo é necessidade do dever-ser, não do ser da conduta.”⁹⁸

Nesses termos, considera-se importante a contribuição de MÁYNEZ ao acrescentar que a norma jurídica é, também, juízo apodítico, porque isso reforça o caráter de necessariedade da incidência, uma vez ocorrido fato previsto na hipótese. Apenas reforçando, o ser apodítico não exclui o ser hipotético, porque o primeiro tipo de juízo pertence à classificação segundo a modalidade ou “...o valor da cópula em relação ao pensamento em geral”⁹⁹, enquanto o segundo pertence à classificação segundo a relação antecedente e conseqüente. KANT define os juízos apodíticos como “...aqueles em que o afirmar ou o negar é visto como necessário”.¹⁰⁰ O dever-ser da conseqüência, portanto, é que representaria o caráter apodítico do juízo hipotético, uma vez que o antecedente pertence à liberdade da conduta humana e, por isso, parece mais compatível com o juízo problemático, ou seja, “...aquele em que o afirmar ou o negar é tomado como meramente possível (arbitrário).”¹⁰¹

Quanto ao conteúdo do juízo, no entanto, KANT revela que a classificação do juízo quanto à sua modalidade nada acrescenta. Portanto, a maior importância está em definir-se a norma como juízo disjuntivo ou hipotético, descartadas, como foram, as hipóteses de juízo categórico e de imperativo hipotético.

A conclusão correta, parece inevitável concluir, vem de VILANOVA¹⁰², ao afirmar que as noções de juízo hipotético e de juízo disjuntivo não se excluem mutuamente: o juízo hipotético encontra-se na estrutura da *perinorma* e da *endonorma*, enquanto o disjuntivo as conecta como norma dupla. Mas a afirmação desse grande autor exige que se adentre ainda mais na estrutura lógica da norma jurídica, o que se passa a fazer.

⁹⁸ *Idem, ibidem*, p. 302.

⁹⁹ IMMANUEL KANT, *Crítica da razão pura*, in *Crítica da razão...*, *op.cit.*, p. 69.

¹⁰⁰ *Idem, ibidem*, p. 69.

¹⁰¹ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁰² *Op.cit.*, p. 89.

CAPÍTULO 3

A ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA JURÍDICA

3.1. A CONTRIBUIÇÃO DE LOURIVAL VILANOVA

Pela clareza e profundidade com que dissecou a estrutura da norma jurídica, merece respeito e reflexão o estudo de Lourival VILANOVA sobre o tema, razão pela qual se o adota, aqui, sem restrições, ao lado de outros não menos importantes autores.

3.1.1. Disjuntividade e hipoteticidade da norma jurídica

Lourival VILANOVA também acolhe a teoria dualista da norma, mas chama primária à norma que estabelece a conduta e secundária à que define a sanção, ao contrário do primeiro KELSEN.¹⁰³ Ao denominar primária a norma que estabelece a conduta, não leva em conta aspectos temporais, mas de antecedência lógica, já que a norma secundária, sem a primária, carece de sentido, à semelhança do que também se concluiu na primeira parte deste estudo.¹⁰⁴

A configuração da norma *primária* ou *endonorma*, como mostra José Roberto VIEIRA, é essa: dado o fato A, deve ser a conduta B. A norma *secundária* ou *perinorma*, por sua vez, está assim configurada: dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C.¹⁰⁵

VILANOVA conclui que a norma que define condutas não é supérflua, como pensava KELSEN. Só a norma completa consegue apreender a liberdade de o indivíduo acatar a conduta almejada pelo Direito ou transgredi-la. Por essa razão, apenas a constante disjuntiva *ou* é capaz de abarcar as duas possíveis condutas descritas e suas respectivas conseqüências.¹⁰⁶

¹⁰³ *Ibidem*, p. 87.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 64-65.

¹⁰⁵ *Op.cit.*, p. 50-60.

¹⁰⁶ *Op.cit.*, p. 88.

O mérito da teoria egológica reside justamente no estabelecimento da norma jurídica em sua integridade. A teoria kelseniana, por sua vez, ao reduzir a norma à proposição primária, afirma VILANOVA, deixou de perceber “...*que havia, na estrutura formal da proposição jurídica integral, uma disjunção de duas implicações, isto é, duas estruturas hipotéticas relacionadas disjuntivamente.*”¹⁰⁷

A norma completa é formada, então, por dois juízos hipotéticos – endonorma e perinorma – que se conectam como norma dupla pelo juízo disjuntivo *ou*, e pode ser assim formalizada: *dado A deve-ser B, ou dado não-B deve-ser S*. Observando a estrutura lógica da norma completa, VILANOVA anota que “...*as duas proposições normativas relacionam-se pela disjunção ou, uma das duas constantes lógicas do esquema formal (as duas constantes são a cópula proposicional *dever-ser* e a disjunção proposicional *ou*)*”.¹⁰⁸

Também convém esclarecer que, ao adotar-se a dicotomia das normas jurídicas, nega-se a adoção da sanção como seu terceiro elemento. A sanção é, como se viu, o conseqüente de uma norma que tem, por hipótese, o descumprimento de outra norma. Renomados autores, no entanto, opinam diversamente; Geraldo ATALIBA é exemplo dos que vêem na sanção um terceiro elemento da norma¹⁰⁹.

Mas Paulo de Barros CARVALHO fornece argumento definitivo para a adoção da divisão dicotômica da norma completa, ao afirmar que somente é viável a norma *complexa* ou norma *dupla* como forma de enunciação do Direito, como visão plena do fenômeno jurídico, mas que, para analisar a sua estrutura estática, o ideal é decompô-la em *endonorma* (norma primária) e *perinorma* (norma secundária). Ou, em suas próprias palavras:

Realmente, se virmos o Direito na sua plenitude, na conformidade daquela norma dupla ou norma complexa a que aludem Kelsen e Cossio, decididamente haveremos de conceber que a medida sancionadora integra aquela formulação. Todavia, impende esclarecer que essa norma dupla ou norma complexa, que teria a possibilidade de abarcar a sanção, é demasiadamente

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 90.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 88.

¹⁰⁹ **Hipótese de incidência tributária**, p.40-42.

ampla e genérica para prestar-se a sistematização e estudo, em termos particulares, tal como é formulada.¹¹⁰

3.1.2. Composição do juízo hipotético na norma jurídica: *descriptor e prescriptor*

A norma jurídica compõe-se, necessariamente, de duas partes ou de dois membros. A *hipótese* (descriptor, antecedente, pressuposto, suposto ou prótase) tem por função descrever (daí porque *descriptor*) um fato natural ou social (conduta), mesmo que social juridicizado¹¹¹. Ao fixar uma ocorrência, a hipótese escolhe dentre aquelas apenas possíveis, desprezando as necessárias ou impossíveis. É a eleição do modo ontológico ou deôntico da possibilidade, como nomeia VILANOVA. *Ontológico* quando descreve fato natural ou conduta não juridicizada; *deôntico*, quando a hipótese descreve conduta juridicizada em outra norma, mas guardando, ainda aí, seu caráter descritivo da conduta prescrita naquela outra norma. O autor observa que, embora a construção da hipótese seja normativa, pois decidida pelo sistema jurídico, a hipótese, em si, não o é.

VILANOVA ressalva que, mesmo tendo função descritiva, a hipótese não está sujeita a critérios de veracidade ou falsidade quanto à ocorrência descrita. Como a consequência, a hipótese é válida ou não-válida, o que evita o hibridismo de se pensar a norma jurídica sujeita tanto a valores de verdade quanto de validade.¹¹²

Para bem mostrar que a hipótese não está sujeita ao critério verdadeiro/falso, ressalta o caráter seletivo do descriptor: “...os conceitos, quer normativos, quer empírico-sociais, são seletores de propriedades. Nem tudo do real tem acolhida no universo das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese, apesar de sua descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.”¹¹³

¹¹⁰ *Teoria da norma...*, *op.cit.*, p. 31.

¹¹¹ LOURIVAL VILANOVA, *op. cit.*, p.51.

¹¹² *Ibidem*, p.44-45.

¹¹³ *Ibidem*, p. 46.

Essa eleição, pelo direito, das propriedades da hipótese (bem como da tese), é extralógica.

3.1.3. As funções do conectivo *dever-ser*

O conector *dever-ser*, ensina VILANOVA, atua de formas diferentes conforme incida sobre a proposição jurídica completa ou atue no interior da estrutura proposicional da tese. Na primeira forma, aparecerá o *dever-ser neutro*; na segunda, o *dever-ser modalizado*.

Quanto ao *dever-ser neutro*, para explicitar sua inteira atuação na proposição jurídica completa, VILANOVA a formaliza assim: $D (p _ q) \text{ ou } (\text{n\~{a}o-}q _ r)$. D simboliza o *dever-ser*, incidindo não só nas implicações ($_$), mas também no conectivo (*ou*). Em suas palavras, “*deve-ser a implicação entre p e q , entre não- q e r e deve-ser a disjuntividade*”.¹¹⁴

Ocorrido o evento previsto na hipótese, esta se verifica e implica a tese ou conseqüente.¹¹⁵ O operador (functor) deôntico não faz parte da hipótese, mas incide sobre o vínculo (relação) de implicação, ou seja, *deve-ser a implicação*. O vínculo entre hipótese e tese é estabelecido pelo Direito, pelo *dever-ser* (nexo de imputação), e não pelas leis da natureza (nexo de causalidade).¹¹⁶ Formalizando, tem-se: $D (p _ q)$. Daí se conclui que o operador deôntico D é neutro, desmodalizado, porque apenas indica que a implicação *deve-ser*.

Quanto ao *dever-ser modalizado*, VILANOVA observa que, além do operador deôntico que incide sobre a relação de implicação entre hipótese e tese, há outro que atua no interior da estrutura proposicional da tese, fazendo dela proposição relacional.¹¹⁷ Formalizada, a tese assim se apresenta: $S, R S, .$ R é o functor relacional que estabelece relação de direitos e deveres recíprocos entre os sujeitos S , e $S, .$ Como operador deôntico modalizado, R se apresenta em uma das três constantes modais

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 90.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 51.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 52-53.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 54-55.

(permitido, proibido ou obrigatório) e, a partir delas, articula a posição de um sujeito em face de outro sujeito, relacionando-os.

A função do conectivo *dever-ser* no interior da hipótese normativa é dupla, como conclui García MÁYNEZ, ao afirmar que a norma jurídica só se caracteriza como tal se a cópula *dever-ser* desempenhar duas funções: uma referencial e outra imperativo-atributiva. Em suas palavras: “...*la cópula llena, en los juicios jurídicos, dos funciones. Una es la de referencia, por la cual las consecuencias normativas son enlazadas a los sujetos cuya conducta se regula; otra es la imperativo-atributiva, que consiste en imputar al obligado y al pretensor los deberes y derechos a que da origen la realización del hecho condicionante.*”¹¹⁸

Por essa razão MÁYNEZ critica KELSEN, ao caracterizar a norma aludindo somente a uma de suas conseqüências, o dever, esquecendo que a ele corresponde uma faculdade ou direito subjetivo. Essa correlação, afirma, é que torna possível diferenciar as normas jurídicas, que são imperativo-atributivas, das demais normas, que são apenas imperativas ou unilaterais¹¹⁹.

Variadas, portanto, são as funções do *dever-ser*. Tem *duas funções sintáticas* diversas, como operador (functor) deôntico: na proposição total aparece desmodalizado, como mera contraposição ao que é, indicando que a disjuntividade entre as proposições deve ser e que deve ser a implicação entre antecedente e conseqüente de cada uma delas; no interior da proposição conseqüente é também um *operador relacional*, modalizando-se em proibido, obrigatório e permitido para interligar os sujeitos da relação jurídica, desempenhando duas funções: uma relacional e uma imperativo-atributiva.

Indo além, mostra VILANOVA que *dever-ser* e *ser* são dois modos de relacionar os dados da experiência. O *dever-ser* é o modo de relacionamento normativo, como imputação; o *ser* é o modo de relacionamento causal, como causalidade. Nesta função, como *categoria transcendental do conhecimento*, o *dever-ser* é neutro.

¹¹⁸ *Logica del juicio jurídico*, p.32.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 31.

Além de categoria fundamental do conhecimento, VILANOVA menciona, por fim, a *função descritiva do dever-ser*, desempenhada pela ciência do Direito, em contraposição à *função prescritiva* desempenhada pelo *dever-ser* presente na norma jurídica.¹²⁰

CAPÍTULO 4

FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA E RECONHECIMENTO DA NORMA NO SISTEMA JURÍDICO

4.1. ESTÁTICA E DINÂMICA DA NORMA JURÍDICA

Como ensina Paulo de Barros CARVALHO, pode-se estudar a norma em seu aspecto estático ou puramente normativo e em seu aspecto dinâmico, ou seja, após a ocorrência do fato previsto na hipótese.¹²¹ Viu-se, até aqui, a estática da norma jurídica. Mas a fenomenologia da incidência trata da atuação dinâmica da norma jurídica, ou seja, os efeitos propalados pela ocorrência do fato previsto na hipótese.

Quanto à incidência, alerta José Roberto VIEIRA sobre a impropriedade de falar-se em subsunção do fato à norma; é o conceito do fato que se subsume ao conceito da norma, se a este adequar-se minuciosa e totalmente, verificando-se, então, a tipicidade¹²². O motivo, mostra o autor, é que “...só entre iguais pode ter lugar a operação lógica da subsunção”¹²³.

Dessa diferença entre os planos normativo e fático também fala Wilson BATALHA, ao afirmar que “...o fato, quando ocorra, será o correlato ontológico do pressuposto da norma, assim como a consequência (favorável ou desfavorável) quando ocorra (ressarcimento, punição), será o correlato ontológico da prestação ou seus

¹²⁰ Com as ressalvas feitas no item 2.1.2., quanto à função da linguagem da ciência do Direito.

¹²¹ Teoria..., *op.cit.*, p.54.

¹²² *Op.cit.*, p.58

¹²³ *Ibidem*, *loc.cit.*

*substitutivos [...] a norma está no campo da validade jurídica (plano normativo) e não no campo dos fatos (plano ontológico).”*¹²⁴

No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO alerta: “*cumpre esclarecer que tanto as hipóteses quanto as conseqüências que compõem as normas jurídicas (sejam endonormas ou perinormas), não passam de meros conjuntos de critérios que nos instrumentalizam para identificar os fatos jurídicos e as relações que a eles se imputam. Por essa razão, diferença substancial existe entre os critérios da hipótese e o ato a que se referem; entre os critérios da conseqüência e a relação que se instala com a ocorrência do fato previsto.*”¹²⁵

Contudo, Paulo de Barros CARVALHO afirma que a subsunção se dá do fato à norma. Até recentemente, o autor também defendia que a subsunção, por só operar entre iguais, dar-se-ia do conceito do fato ao conceito da norma. Atualmente, contudo, concluindo que o fenômeno “*não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes*”, passou a discorrer simplesmente sobre a subsunção do fato à norma¹²⁶. O fundamento está em que, assim como a norma é linguagem, também o fato precisa ser relatado em linguagem competente. Mas o pensamento do autor referido, nesse particular, será melhor analisado quando for tratada a fenomenologia da incidência tributária, especificamente.

Retornando ao raciocínio inicial: no momento em que nasce a relação jurídica, atribuindo direitos e deveres aos seus sujeitos, passa-se a cuidar não mais da estática, mas da dinâmica jurídica. Paulo de Barros CARVALHO mostra o surgimento da relação jurídica como conseqüência da imputação normativa: “*toda norma jurídica cria, como conseqüência imputada ao acontecimento do suposto, uma relação jurídica segundo a qual o sujeito ativo, titular de um direito subjetivo, pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico.*”¹²⁷ Ou seja, o veículo introdutório de

¹²⁴ *Op.cit.*, p.291.

¹²⁵ **Teoria...**, *op.cit.*, p.56.

¹²⁶ **Curso...**, *op.cit.*, p.243.

¹²⁷ **Teoria...**, *op.cit.*, p.35.

direitos e deveres é a relação jurídica nascida “...*pela ocorrência do suposto em virtude da imputação normativa*”¹²⁸.

O direito subjetivo é “...*a faculdade que tem o sujeito ativo da relação jurídica de exigir do sujeito passivo o cumprimento do dever jurídico estipulado na proposição normativa*”¹²⁹; o dever jurídico é “...*uma ação ou omissão do ser humano e seu descumprimento desencadeia a aplicação de medida juridicamente sancionadora.*”¹³⁰

Os deveres jurídicos são criados, explica CARVALHO, pela combinação de *endonormas* e *perinormas*, mas essa técnica combinatória não precisa ser necessariamente seguida pelo legislador, que pode somente instituir *perinormas*. Mas como do suposto da *perinorma* (norma sancionatória) se pode extrair a *endonorma* (norma que estabelece um comportamento) correspondente, esta sempre estará presente, explícita ou implicitamente, associada àquela.¹³¹

Apreciando os três modais deônticos, Paulo de Barros CARVALHO faz notar que os comportamentos obrigatórios e os proibidos são estabelecidos nas *perinormas* e correspondentes *endonormas* e que os comportamentos facultativos não são criados por normas jurídicas, mas apenas se deduzem da sistemática normativa, já que o juízo que por ventura veiculasse comportamentos facultativos não estabeleceria relação jurídica nenhuma.¹³² Opinião diferente é a de Carlos COSSIO, que entende como jurídica toda conduta, mesmo a facultativa.¹³³

De se lembrar que tanto o Direito quanto outros sistemas normativos (a Moral e a Religião, por exemplo) podem enunciar-se por normas primárias combinadas a normas secundárias, não servindo essa característica, portanto, como traço distintivo entre os sistemas normativos, razão pela qual Paulo de Barros CARVALHO critica H. L. A. Hart¹³⁴.

¹²⁸ *Ibidem*, p.38.

¹²⁹ *Ibidem*, p.39.

¹³⁰ *Ibidem*, *loc.cit.*

¹³¹ *Ibidem*, p. p.41.

¹³² *Ibidem*, p. 44.

¹³³ **La teoría**, p.412-413.

¹³⁴ **Teoría...**, *op.cit.*, p.40.

4.2. IDENTIFICAÇÃO DA NORMA NO SISTEMA JURÍDICO

Antes de passar ao estudo da regra-matriz de incidência tributária, é imprescindível lembrar que nem todas as proposições encontradas no sistema jurídico podem ser chamadas normas, como conclui Norberto BOBBIO.

Na identificação da norma jurídica, muitos autores apontam os requisitos da generalidade e da abstração. Norberto BOBBIO não aceita essas características porque não são exclusivas das normas jurídicas, e as entende como espécies do gênero *proposições prescritivas*, que divide em *comandos* e *normas*¹³⁵.

Comandos (ou prescrições concretas) têm por objeto um comportamento determinado individualmente e que, uma vez observado, esgota o conteúdo imperativo da ordem/comando. *Normas* (ou prescrições abstratas) têm como objeto uma *ação-tipo* e sua força imperativa não se esgota, mas se renova cada vez que seu destinatário concretiza o comportamento tipificado, previsto de forma hipotética. O sistema normativo, formado pelas normas, seria, então, subsistema do sistema jurídico, formado por *comandos* e *normas*.¹³⁶

Paulo de Barros CARVALHO define a norma jurídica (definição aqui adotada) como “...*toda proposição prescritiva de estrutura hipotética que impute ao acontecimento do suposto determinado tipo de comportamento humano*”¹³⁷, ou, resumidamente, como “...*proposição deôntica mediante a qual se imputa uma conseqüência a um antecedente ou suposto*”¹³⁸, sendo-lhe essencial revestir a forma de *juízo hipotético* (ou seja, condicionar uma conseqüência a um fato futuro e incerto) e estabelecer um *comportamento-tipo* (ou *ação-tipo*, na terminologia de Norberto BOBBIO). Assim, as proposições categóricas existentes no sistema jurídico, que descrevem estados, pessoas e coisas, conceituando-os e lhes atribuindo qualidades, não seriam normas.

¹³⁵ *Apud Teoria...*, *op.cit.*, p. 24 *et seq.*

¹³⁶ *Ibidem*, *loc.cit.*

¹³⁷ *Ibidem*, p. 33.

¹³⁸ *Teoria...*, *op.cit.*, p. 54.

Assumindo posição diferente, Wilson BATALHA vislumbra hipoteticidade em todas as proposições existentes no sistema jurídico. Não deixa de diferenciar normas de organização e normas de conduta, mas afirma que ambas apresentam estrutura hipotética e disjuntiva. Justifica-se sustentando que as normas de organização são normas de conduta dirigidas aos órgãos e à forma de sua instituição, podendo, também, ser violadas e sancionadas.¹³⁹

A tese não parece correta, pois, como ensina Marçal JUSTEN FILHO, as normas de estrutura são categóricas na medida em que “...*não impõem um dever-ser, mas fixam algo através de uma proposição exarada aos moldes do mundo do ser.*”¹⁴⁰ Assim, não se pode falar em descumprimento de normas de estrutura pelos funcionários aos quais se dirigem, mas só em uma possível substituição por outras normas. Não havendo a substituição, as normas de estrutura vigentes inescapavelmente serão observadas; não há a possibilidade de cumprir ou não cumprir, como nas normas de conduta.

O sistema jurídico é formado, explica JUSTEN FILHO, por normas que regem condutas intersubjetivas e por normas que organizam e estruturam o próprio sistema. Perceberam isso, entre muitos autores, KELSEN (normas *autônomas* e *não-autônomas*), HART (normas *primárias* e *secundárias*) e BOBBIO (normas de *primeiro* e de *segundo grau*).¹⁴¹

Ainda em discordância com a tese de BATALHA, é oportuno lembrar que há normas que simplesmente estabelecem estados de pessoas ou coisas, e não condutas. Para elas, fica difícil vislumbrar descumprimento e sanção, uma vez que o próprio ordenamento jurídico as “cumpre”. Utilizando-se do exemplo da maioria civil, BATALHA procura mostrar que a hipótese está no fato descrito como “*completar 21 anos*”, e a consequência na aquisição da capacidade civil plena. Contudo, a norma que estabelece a maioria aos 21 anos não prescreve nenhuma conduta, embora dela decorram consequências jurídicas. Mas essas consequências, ao contrário do que

¹³⁹ *Op. cit.*, p. 380-382.

¹⁴⁰ **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p.24-27.

¹⁴¹ Sobre os diferentes tipos de normas, conferir MARÇAL JUSTEN FILHO, **O imposto...**, *op. cit.*, p.17-28.

ocorre com as normas de conduta, não são um *dever-ser*, e sim um *ser* estabelecido pelo sistema jurídico normativo, daí seu caráter categórico (ou seja, a nada se condicionam).

4.2.1. A norma jurídica tributária

As normas tributárias são, antes de tudo, normas jurídicas, já observadas em sua estrutura lógica e atuação dinâmica a partir dos conceitos fundamentais da Teoria Geral do Direito. Mas podem ser classificadas, conforme sugere Paulo de Barros CARVALHO, pelo *critério institucional*, assim dividindo-se: normas que “*demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário*”¹⁴² (ou, simplesmente, normas de estrutura, definidoras de competência legislativa), normas que trazem providências administrativas para a operatividade do tributo e normas que definem a incidência tributária. A esta última categoria, também chamada norma-padrão de incidência ou *regra-matriz da incidência tributária*, Paulo de Barros CARVALHO denomina “*norma tributária em sentido estrito*”, e, às demais, “*normas tributárias em sentido amplo*”.

A *regra-matriz de incidência tributária* ou *norma-padrão de incidência tributária* é, portanto, uma norma de conduta, disponível em número bem reduzido no sistema jurídico (em princípio, uma para cada figura tributária). Cabe a ela criar os tributos. À estrutura lógica e à fenomenologia de incidência dessa norma tributária é que se dedica a segunda parte deste estudo.

¹⁴² Curso... *op.cit.*, p.235.

PARTE II

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 5

O ANTECEDENTE NORMATIVO (*DESCRITOR*)

5.1. ESTRUTURA LÓGICA DO ANTECEDENTE NORMATIVO

5.1.1. A origem da regra-matriz na Constituição

A regra-matriz de incidência, ou norma tributária em sentido estrito, é uma norma de conduta. Marçal JUSTEN FILHO afirma que a norma tributária por excelência é a endonorma na qual se imputa determinada conduta a um fato lícito previsto.¹⁴³

Sua estrutura abriga, portanto, uma hipótese (suposto ou antecedente normativo) prevendo um fato, e uma conseqüência (mandamento ou conseqüente normativo), prescrevendo a relação jurídica (obrigação tributária) a ser instaurada pela concretização do fato previsto. Porque a hipótese descreve, chama-se-a *descriptor*; porque a conseqüência prescreve, chama-se-a *prescritor*; é a lição de Paulo de Barros CARVALHO.¹⁴⁴

Marçal JUSTEN FILHO usa a expressão “norma matriz do tributo” em sentido um pouco diverso do que aqui se atribui à regra-matriz de incidência tributária. Por norma matriz, entende o autor “...aquela norma constitucional que especifica, mais ou menos exhaustivamente, cada tributo de competência das pessoas políticas, a ser criado por lei ordinária à imagem do Texto Magno”¹⁴⁵.

Acrescenta o autor, ainda, que é norma de competência e de estrutura, pois “...através dela, detalha-se a estrutura do ordenamento jurídico-nacional,

¹⁴³ *O imposto...*, *op.cit.*, p.41.

¹⁴⁴ *Curso...*, *op.cit.*, p.237.

¹⁴⁵ *O imposto...*, *op.cit.*, p.39.

estabelecendo-se que um determinado tipo de norma de conduta só poderá ser editado, tendo tal hipótese de incidência, por pessoas políticas específicas”¹⁴⁶. O fato de a norma matriz não indicar todos os critérios da hipótese de incidência não significa liberdade irrestrita ao legislador ordinário; a norma matriz constitucional deve ser entendida de modo amplo, abrangendo também as limitações decorrentes do sistema constitucional tributário.

Do exposto, só se discorda da afirmação de que a norma constitucional não cria tributos. A denominada *norma matriz constitucional* é tudo quanto disse o eminente autor – determina competências e detalha a estrutura do ordenamento jurídico –, mas é ainda mais. Criar um tributo é estabelecer sua regra-matriz de incidência, e a Constituição, se não a estabelece completamente, define seu núcleo. Ora, a base de cálculo deve estar intimamente ligada ao núcleo material da hipótese; já se vê, então, que a Constituição não cria completamente, mas começa a criar o tributo. Essa a posição minoritária da doutrina, representada por Souto Maior BORGES¹⁴⁷.

A regra-matriz de incidência tem sua gênese, portanto, na própria Constituição Federal. Pode-se argumentar, em sentido contrário, que o imposto sobre grandes fortunas, cuja competência foi atribuída pelo art. 153, VII, do texto constitucional, nunca foi levado a cabo pelo legislador complementar, o que significa que a Constituição não cria normas de conduta.

O argumento não procede. Tome-se o exemplo do art. 153, I, da CF, pelo qual compete à União instituir imposto sobre importação. O núcleo do critério material da hipótese revela-se na palavra *importação*. A base de cálculo há de estar ligada intimamente a esse núcleo; sujeito passivo, por sua vez, só poderá ser quem tenha ligação direta ou indireta com a importação.

Logo se vê que, embora não determine condutas diretamente, a norma constitucional já delimitou, implicitamente, quem poderá ser colocado no pólo passivo da relação obrigacional e o tipo de grandeza que o ente federativo poderá escolher para

¹⁴⁶ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁴⁷ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ISS e Serviços de Vigilância Prestados por Empresa Privada, *Revista de Direito Tributário* n.2, p.64-65.

mensurar a importação. Criar tributo não é simplesmente declará-lo instituído; é, também, estabelecer sua regra-matriz de incidência. Logo, admitir que a Constituição estabelece um ou alguns critérios da regra-matriz é o mesmo que admitir que nela o tributo começa a ser criado.

5.1.2. A expressão “fato gerador”

O antecedente da regra-matriz descreve um fato, cuja ocorrência desencadeia o surgimento da relação jurídica determinada no conseqüente. Uma coisa, portanto, é a descrição legal do fato, no plano abstrato; outra, sua ocorrência, que se dá no plano dos fatos. No entanto, influenciada por Gaston JEZE, a maior parte da doutrina brasileira adotou *fato gerador* para designar tanto a previsão abstrata do fato quanto o fato mesmo.¹⁴⁸

A expressão foi acolhida também pelo direito positivo brasileiro. No Código Tributário Nacional, o Capítulo II do Título II intitula-se *Fato Gerador*, e o artigo de abertura assim dispõe: “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”

O referido texto legal enseja dúvida: refere-se ao fato jurídico, ao fato previsto na regra ou a ambos? Conclui Paulo de Barros CARVALHO pela terceira interpretação, o que só vem confirmar a ambigüidade da expressão, usada para nomear duas situações tão distintas.¹⁴⁹

Vem de Alfredo Augusto BECKER a mais conhecida crítica dirigida à denominação tradicional, ao concluir que “*fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual.*”¹⁵⁰ O autor fala, assim, em *hipótese de incidência* e *hipótese de incidência realizada*.¹⁵¹

¹⁴⁸ O fato gerador do imposto (contribuição à Teoria do Crédito de Imposto), *Revista de Direito Administrativo* n.II, p.50-63.

¹⁴⁹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 268.

¹⁵⁰ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 318.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 295.

Os autores mais comprometidos com o rigor científico também criticam a adoção, pelo legislador e por grande parte da doutrina, da mesma expressão para designar tanto o fato previsto hipoteticamente na lei quanto o fato ocorrido. Alguns, somente apontando a diferença, mas preferindo manter a expressão, por ser corrente; outros, sugerindo nomes diversos a cada uma dessas realidades.

Souto Maior BORGES diferencia a ocorrência do mundo da regra que sobre ela incide, ao afirmar que “*suporte fático ou fato-conteúdo é o acontecimento legalmente previsto para que a regra jurídica incida.*”¹⁵² O autor menciona outras denominações, presentes na doutrina: *fattispecie abstracta* e *fattispecie concreta* (Alberto TRABUCCHI), *fattispecie normativa típica* e *fato gerador* (BERLIRI).¹⁵³

Como conclui Geraldo ATALIBA, o equívoco maior não está propriamente na denominação escolhida, mas na confusão que gera ao referir-se ao fato descrito abstratamente e ao fato realizado no plano fático. O mesmo equívoco, continua o autor, ocorre no direito penal, onde a expressão *crime* nomeia o fato delituoso descrito na lei e também o fato praticado.¹⁵⁴

Além de se tratar de realidades distintas, uma pertencente ao mundo dos fatos e outra ao mundo abstrato, a descrição legislativa do fato aparece antes de sua ocorrência, lógica e cronologicamente. Ou seja, para ser fato jurídico, necessário que antes de sua concretização haja sua previsão hipotética na lei. Assim, Geraldo ATALIBA propõe que à descrição legal hipotética do fato capaz de fazer nascer a obrigação tributária se chame *hipótese de incidência tributária*, e ao fato ocorrido conforme a descrição legal se chame *fato imponible*.¹⁵⁵

Marçal JUSTEN FILHO propõe *hipótese de incidência e fato imponible*.¹⁵⁶

Eduardo Marcial Ferreira JARDIM também diferencia hipótese e fato, mas não adota uma só terminologia, aceitando tanto *hipótese de incidência/fato jurídico tributário*, quanto *hipótese de incidência/hipótese de incidência realizada*.¹⁵⁷

¹⁵² **Isenções Tributárias**, p. 152.

¹⁵³ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁵⁴ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 50-53.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 49 *et seq.*

¹⁵⁶ **O Imposto...**, *op.cit.*, p. 42.

¹⁵⁷ **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, p. 165.

Sacha Calmon Navarro COELHO diferencia *fato jurígeno in abstracto* ou *fato gerador in abstracto* do *fato gerador in concreto*, afirmando haver um fato gerador na lei e um fato gerador no mundo; acaba por nominar, a exemplo de Geraldo ATALIBA, *hipótese de incidência ao fato in abstracto*¹⁵⁸.

Dino JARACH adota o termo *fato imponible* para o pressuposto de fato (*steuer-tatbestand*, na doutrina alemã, e *fattispecie*, na italiana).¹⁵⁹

Ruy Barbosa NOGUEIRA diferencia a ocorrência do fato e a situação prevista na norma, mas a ambos atribui o designativo *fato gerador*¹⁶⁰.

Fábio FANUCCHI aponta restrições a *fato gerador* como referência ao fato descrito em lei e ao fato ocorrido, e sugere *fato gerador* para o primeiro e *fato motivador* ou, posteriormente, *fator de incidência* para o segundo. Mas termina por aceitar *fato gerador* para ambas, pelo costume¹⁶¹.

Também Hugo de Brito MACHADO reconhece a equivocidade da expressão *fato gerador* para designar a descrição legal do fato, preferindo adotar *hipótese de incidência*, para este fim. Aceita, contudo, o termo *fato gerador* para expressar a concretização da hipótese¹⁶².

Hugo de Brito MACHADO percebe a necessidade científica de uma diferenciação entre a hipótese de incidência e o fato ocorrido, lembrando que, enquanto na primeira não se admite descrição de ato ilícito, no segundo a ilicitude do ato pouco importa. Como bem resume o autor: “Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente. Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo. Mas não impede tal concretização, até porque, para o surgimento da obrigação tributária, como já visto, a concretização do previsto é bastante.”¹⁶³

¹⁵⁸ O fato gerador, in CARLOS VALDER DO NASCIMENTO (coord), **Obrigação Tributária**, p. 45.

¹⁵⁹ Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária, **Revista de Direito Público** n.16, p.337-343.

¹⁶⁰ **Curso de Direito Tributário**, p. 146.

¹⁶¹ **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p.228-229.

¹⁶² **Curso de Direito Tributário**, p.108.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 110.

Embora se vá tratar do assunto mais especificamente, é bom adiantar que a conclusão do autor referido vem da seletividade, que é característica do antecedente normativo.

Paulo de Barros CARVALHO condena a posição acrítica dos autores que, mesmo reconhecendo a ambigüidade da expressão fato gerador, usam-na por ser a escolhida pelo legislador. Observa que a maior importância não está na escolha dessa ou daquela nomenclatura; essencial é que se designe particularmente a previsão legal do fato e o fato ocorrido. Mas, contra a expressão *fato imponible*, opõe que “...enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade” .¹⁶⁴ Ou seja, o fato e a relação jurídica surgem no mesmo instante; não há entre eles relação de precedência cronológica, de sorte que a imposição não fica pendente após a ocorrência do fato. Assim, à prescrição geral e abstrata o autor chama *hipótese tributária*; à sua projeção factual, chama *fato jurídico tributário*, por irradiar efeitos jurídicos ligados à criação do tributo.¹⁶⁵

José Roberto VIEIRA especializa hipótese de incidência ao âmbito tributário, propondo *hipótese de incidência tributária* e *fato jurídico tributário*.¹⁶⁶ Sendo hipótese de incidência e fato jurídico denominações comuns a qualquer regra de conduta, parece ideal adotar a nomenclatura proposta por esse autor, por ser específica ao Direito Tributário.

5.1.3. Hipótese de incidência tributária

Chama-se hipótese de incidência tributária ao antecedente (*descriptor* ou suposto) da regra-matriz, que prevê hipoteticamente e descreve o fato que ensejará o nascimento da obrigação tributária. Paulo de Barros CARVALHO lembra que, embora

¹⁶⁴ Curso..., *op.cit.*, p.243.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p.242.

¹⁶⁶ A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto, p.62.

descreva uma situação, a hipótese de incidência é prescritiva, porque ligada à consequência; assim, sujeita-se aos valores de validade e não-validade.¹⁶⁷

BECKER ressalta que “...a hipótese de incidência (*fato gerador, fattispecie, hecho imponible, suporte fático*) não é especificidade da regra jurídica. A regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica a qualquer outra regra jurídica.”¹⁶⁸ Por isso é que se adota, neste trabalho, a denominação *hipótese de incidência tributária*, seguindo Geraldo ATALIBA, por referir-se somente à regra tributária.¹⁶⁹

Geraldo ATALIBA a define como imagem conceitual de um fato, mero conceito legal, descrição abstrata, genérica e impessoal de um fato concreto. É conceito lógico e universal, ou, ainda, “...*fórmula que fixa conceito operacional de ampla validade*”, porque observável em qualquer sistema jurídico. É conceito porque representação mental de um fato ou circunstância de fato, mas não conceito puro, e sim legal, porque resultante de manifestação legislativa. Sendo conceito, dirige-se a um objeto, significa-o, representa-o, mas não o duplica; funciona, antes, como um princípio de simplificação.¹⁷⁰

Essa característica de seletividade da hipótese de incidência tributária, apontada por Lourival VILANOVA em seus estudos sobre lógica, é também vista em Geraldo ATALIBA, pois, sendo representação, o conceito abstratamente se constrói a partir da escolha de características do objeto. Não há preocupação em extrair todos os elementos que o compõem, já que disso resultaria uma duplicação ou reprodução. Extraem-se os caracteres que pareçam essenciais ao legislador para representar o fato; os demais, embora também possam pertencer ao fato concreto, tornam-se irrelevantes na sua subsunção à descrição legal. Mas a hipótese de incidência é una e indivisível, ainda que o fato tenha múltiplos elementos.¹⁷¹

¹⁶⁷ **Curso...**, *op.cit.*, p.250.

¹⁶⁸ **Teoria Geral...**, *op.cit.*, p.262.

¹⁶⁹ **Hipótese...**, *op.cit.*, p.49 *et. seq.*

¹⁷⁰ *Ibidem*, p.53-55.

¹⁷¹ **As estruturas...**, *op.cit.*, p. 45. **Hipótese...**, *op.cit.*, p. 55-59.

Souto Maior BORGES também fala em uma *função classificadora* da regra jurídica, por “...dividir os fatos do mundo em fatos relevantes (fatos jurídicos) e fatos irrelevantes (fatos ajurídicos) para o direito”.¹⁷² Assim, pelo princípio da *esquematisação do fático* (Pontes de MIRANDA¹⁷³), o direito “...seleciona os fatos que torna jurídicos, delimita o jurídico e o aquém ou além do jurídico, que é o não-jurídico”.¹⁷⁴

Da mesma forma, Hugo de Brito MACHADO ressalta que o fato não precisa revestir-se das mesmas características da hipótese, pois ela é seletiva; vem daí o fato poder ser ilícito e a hipótese ter que ser lícita¹⁷⁵.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro COELHO acrescenta que o fato previsto na hipótese da norma que cria o tributo, para caracterizá-lo como tal, não pode corresponder a multas, indenizações ou obrigações convencionais entre Estado e administrado; tais situações, embora tenham em comum o ato de entregar determinada quantia aos cofres públicos, decorrem ou da vontade ou de serem atos ilícitos¹⁷⁶.

5.1.4. Fato jurídico tributário

Enquanto a hipótese de incidência tributária pertence ao plano abstrato, o fato jurídico tributário está no plano concreto; é a realização da previsão legal.

Souto Maior BORGES o define como “...o suporte fático que o direito reputou pertencer ao mundo jurídico”; ou, em outras palavras, afirma que “...suporte fático ou fato-conteúdo é o acontecimento legalmente previsto para que a regra jurídica incida”¹⁷⁷

Dino JARACH fala em *fato imponible* como fato jurídico, pressuposto legal do tributo.¹⁷⁸

¹⁷² *Isenções...*, *op.cit.*, p.154.

¹⁷³ *Apud* JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Isenções...*, *op.cit.*, p.149.

¹⁷⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

¹⁷⁵ *Curso...*, *op.cit.*, p.110.

¹⁷⁶ *Fato gerador...*, *op.cit.*, p.48.

¹⁷⁷ *Isenções...*, *op.cit.*, p.151-152.

¹⁷⁸ *O Fato Imponible: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*, p.87.

Geraldo ATALIBA o define como “...o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela H.I. legal – dá nascimento à obrigação tributária.”¹⁷⁹ Como o “fato imponible” é aquele que já ocorreu no plano fático, reveste-se de características individuais e pode ser localizado concretamente no tempo e no espaço. Assim, ATALIBA conclui que não há dois fatos iguais: cada um só se identifica consigo mesmo e gera uma obrigação tributária distinta.¹⁸⁰ Acrescenta que o “fato imponible” é a classe de fatos jurídicos que, uma vez realizados, originam a obrigação de pagar o tributo¹⁸¹.

Paulo de Barros CARVALHO assume a noção de fato não como algo concreto, mas como enunciado de um evento, este sim concreto. Os eventos podem tornar-se fatos jurídicos, se forem “...enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas.”¹⁸² Os enunciados factuais denotativos ou simplesmente fatos, quando jurídicos, são o antecedente das normas individuais e concretas, expedidas pelo Poder Público (lançamento) ou pelo particular (autolanzamento)¹⁸³.

Sacha Calmon Navarro COELHO mostra que o fato jurídico tributário “...é sempre fato previsto unilateralmente pelo Estado, por lei”, ou seja, independe da vontade dos obrigados, cuja manifestação de vontade só conta para a constituição do ato ou negócio no direito privado, mas nada determina quanto à tributação decorrente. Em outras palavras, “...as partes podem evitar o contrato[...] todavia, realizado o contrato, não têm como evitar a tributação.”¹⁸⁴

Também Hugo de Brito MACHADO defende que, mesmo que seja por meio de um ato jurídico, a realização da h.i. tributária há de ser considerada, sempre, como

¹⁷⁹ **Hipótese...**, *op.cit.*, p.61.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p.66-68.

¹⁸¹ *Ibidem*, p.54.

¹⁸² **Curso...**, *op.cit.*, p.355.

¹⁸³ **Curso...**, *op.cit.*, p.367. Já os enunciados conotativos ou classes, afirma o autor, são formados pelas características que os enunciados factuais devem apresentar, e, no direito, são o antecedente das normas jurídicas.

¹⁸⁴ **Fato gerador...**, *op.cit.*, p.42-43.

fato jurídico. Mostra, ainda, que a irrelevância da vontade na constituição da obrigação tributária ajuda a compreender porque não se exige capacidade jurídica das pessoas naturais para que sejam sujeitos passivos dessa obrigação.¹⁸⁵

No mesmo entendimento, Dino JARACH confirma que o “fato imponible” é sempre fato jurídico, mesmo que derive de ato ou negócio jurídico; ou seja, a fonte da obrigação tributária não é a vontade das partes, mas a vontade da lei. Assim, “...a obrigação nasce da lei, quando se verifica o fato imponible”¹⁸⁶. Em outra obra, volta ao assunto, acrescentando: “...os efeitos tributários da relação jurídica privada possuem sua fontes exclusivamente na vontade da lei, a qual, se assume como pressuposto uma relação derivada de um negócio privado, nem por isso reconhece na manifestação de vontade que criou a relação privada também a fonte das conseqüências tributárias [...] o pressuposto é somente um pressuposto, enquanto que a relação encontra sua fonte unicamente na vontade da lei”.¹⁸⁷ Por isso, a manifestação da vontade, no direito privado, é fonte da relação jurídica (causa principal), e no direito tributário, é mero pressuposto (causa remota); em resumo, qualquer manifestação de vontade é acolhida pelo direito tributário como fato jurídico.

Sobre o tema, Alfredo Augusto BECKER concorda que tudo o que acontece e mesmo o que não acontece ingressa no campo tributário como fato jurídico, lembrando que fato jurídico abrange ato, fato (*stricto sensu*) e estado de fato.¹⁸⁸ Mas discorda que a não-voluntariedade seja especificidade da hipótese de incidência das regras tributárias, porque todo dever jurídico é não-voluntário e *ex-lege*.¹⁸⁹ Acrescenta, ainda, que mesmo os fatos jurídicos podem ser previstos na hipótese de incidência tributária, e que até um fato determinante de uma obrigação tributária pode figurar na hipótese de

¹⁸⁵ Curso..., *op.cit.*, p.107.

¹⁸⁶ Estrutura e elementos..., *op.cit.*, p.339.

¹⁸⁷ O fato imponible..., *op.cit.*, p.90.

¹⁸⁸ Teoria Geral..., *op.cit.*, p.324.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p.265-266. Em sentido contrário, FANUCCHI afirma não haver obrigações *ex lege*, pois nenhuma deriva imediatamente de lei, senão que o fato previsto como necessário e suficiente para sua constituição deve vir “por vontade da parte da relação que então se estabelece.” A obrigação tributária “se constitui numa relação jurídica subjetiva de direito público, cuja fonte, ao contrário do que se pensa, não é a lei (esta é a fonte principal do direito tributário) mas, isso sim, um acontecimento fático descrito em lei como suficiente e capaz de fazê-la adquirir consistência jurídica”. Curso..., *op.cit.*, p.218-221.

outra regra de incidência tributária; quando isso ocorre, o fato jurídico adentra o suporte fático com sua juridicidade, que não se perde pelo fenômeno da incidência.¹⁹⁰

5.1.5. Fenomenologia da incidência tributária

Quando o fato ocorrido se subsume à previsão legal a incidência é imediata: o fato torna-se jurídico e os efeitos determinados pelo conseqüente são irradiados; tais efeitos resumem-se à instauração da relação jurídico-tributária. Fato jurídico e relação jurídica surgem no mesmo instante. Como ensina Souto Maior BORGES, a obrigação de pagar o tributo nasce com a concretização do evento previsto na norma.¹⁹¹

Também assim leciona BECKER, afirmando que “...a realização da hipótese de incidência desencadeia automaticamente a incidência da regra jurídica e as conseqüências desta incidência são os efeitos jurídicos.”¹⁹² A regra jurídica de tributação é juridicizante, ou seja, incide infalível e imediatamente sobre o fato previsto na hipótese e o transforma em fato jurídico. O efeito da incidência consiste “...na irradiação da relação jurídica tributária.”¹⁹³

Sintetizando ensinamentos de Pontes de MIRANDA acerca da fenomenologia da incidência, Souto Maior BORGES mostra que a infalibilidade da incidência é característica de qualquer norma de conduta; ocorrendo o fato previsto na regra jurídica, ela incide infalivelmente, mesmo que não seja aplicada ou seja desconhecida; o conhecimento da regra e sua aplicação são fenômenos estranhos à incidência.¹⁹⁴

Geraldo ATALIBA define a subsunção como o “...fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei.”¹⁹⁵ Reportando-se a estudo feito por Mizabel DERZI, o autor comenta que o tributo não pode ser considerado um tipo, e sim um conceito fechado; e isso porque o tipo permite uma interpretação mais aberta e

¹⁹⁰ Teoria Geral..., *op.cit.*, p. 326.

¹⁹¹ Isenções..., *op.cit.*, p.154.

¹⁹² Curso..., *op.cit.*, p.298.

¹⁹³ Curso..., *op.cit.*, p. 303-309.

¹⁹⁴ Isenções..., *op.cit.*, p.148-151.

¹⁹⁵ Hipótese..., *op.cit.*, p.63.

flexível, o que não se passa na subsunção do fato previsto pelo antecedente da norma tributária.¹⁹⁶

No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO menciona que essencial à subsunção é a identificação plena ou o enquadramento perfeito e completo entre fato e hipótese normativa, devendo aquele satisfazer a todos os critérios desta para que se possa falar em subsunção; diferentemente de ATALIBA, contudo, recorre à noção de tipicidade para bem explicá-la.¹⁹⁷

Em consonância com o pensamento de Karl ENGISCH, em edições anteriores de seu *Curso de Direito Tributário*, Paulo de Barros CARVALHO defendia que a subsunção, por só operar entre iguais, dar-se-ia do conceito do fato ao conceito da norma. Recentemente, contudo, concluindo que o fenômeno “...*não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes*”¹⁹⁸, passou a discorrer simplesmente sobre a subsunção do fato à norma. O fundamento está em que, assim como a norma é linguagem, também o fato precisa ser relatado em linguagem competente.

Partindo de HABERMAS e de Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, Paulo de Barros CARVALHO assume a noção de fato não como algo concreto, mas como enunciado sobre um evento, este sim concreto. Os eventos podem tornar-se fatos sociais, se manifestados em linguagem comum; ou fatos jurídicos, se forem “...*enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas.*”¹⁹⁹ Os enunciados factuais denotativos ou simplesmente fatos, quando jurídicos, são o antecedente das normas individuais e concretas, expedidas pelo Poder Público (lançamento) ou pelo particular (autolanzamento)²⁰⁰. Os enunciados conotativos ou classes são formados pelas características que os enunciados factuais devem apresentar, e, no direito, são o antecedente das normas jurídicas.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p.55 et seq.

¹⁹⁷ *Curso...*, *op.cit.*, p.244.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p.243.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p.351-358.

²⁰⁰ *Ibidem*, p.367.

Como resultado da posição assumida pelo autor, o fato jurídico nasce no instante em que é relatado probatoriamente, ainda que se reporte à data do evento. A real ocorrência do evento pouco importa; importa o enunciado. Pode-se ter, assim, um fato jurídico sem que nenhum evento tenha ocorrido, desde que as provas apontem para a sua ocorrência; e vice-versa. Tais considerações, conclui-se, refletem sua adesão às novas teorias argumentativas da Hermenêutica e sobretudo à proposta pragmática, de cunho retórico, apresentada por Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR²⁰¹. Isso se percebe em várias passagens da nova edição de sua obra didática, e mais incisivamente no seguinte trecho:

Além do mais, qualquer que seja a forma, a função e o tipo da linguagem utilizada no fenômeno comunicacional, nunca chega ela a tocar os objetos a que se refere, por força do princípio da auto-referencialidade da linguagem, que se retro-alimenta, prescindindo dos dados exteriores da experiência. É a linha das teorias retóricas, em oposição às teses ontológicas sobre a linguagem, segundo as quais o discurso linguístico manteria relação de correspondência com a realidade por ele mencionada.
202

O autor ressalta não haver cronologia entre verificação empírica do fato e surgimento da relação jurídica; coerente com sua nova postura, afirma que o vínculo abstrato que une sujeito ativo e passivo surge “...no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador”²⁰³.

5.2. CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

5.2.1. O reconhecimento do fato jurídico tributário

O reconhecimento da ocorrência do fato descrito no antecedente normativo é possibilitado pela análise conjunta das indicações que a própria hipótese de incidência tributária traz, para esse fim. Ensina Marçal JUSTEN FILHO que “...a hipótese

²⁰¹ **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.**

²⁰² **Curso..., op. cit., p.365.**

²⁰³ *Ibidem*, p.245.

fornece, de modo ideal, os elementos necessários ao reconhecimento de determinado evento fático".²⁰⁴ Essas indicações têm recebido da doutrina denominações diversas, tais como *elementos, aspectos, critérios, dados identificativos, coordenadas* etc.

O "*núcleo lógico-estrutural*" da regra-matriz de incidência, na expressão de Paulo de Barros CARVALHO, é exibido pela conjunção de certos critérios, encontráveis tanto na hipótese quanto na consequência²⁰⁵.

O caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência não desaparece pelo só fato de logicamente poder-se analisá-la em seus diversos critérios, o que não significa decomposição em partes; é a ressalva feita por Geraldo ATALIBA. Por isso é que o autor denomina *aspectos* aos diversos prismas pelo quais se pode ver a hipótese de incidência, refutando o termo *elementos*, que sugere a existência de partes integrantes.²⁰⁶

Em sentido contrário, Marçal JUSTEN FILHO considera que só os fatos têm aspectos; na norma jurídica, há "*...coordenadas abstratas destinadas a permitir o reconhecimento dos aspectos [...]*". Para o autor, a hipótese de incidência tributária traz *critérios* de identificação do fato jurídico.²⁰⁷

O antecedente da regra-matriz pode ser – e normalmente o é – composto por várias leis ou artigos de leis, cada um trazendo uma ou mais indicações para identificar o fato previsto (o que também ocorre com o consequente, na determinação da relação jurídica). Como ensina BECKER, "*...é preciso não confundir regra jurídica com lei; a regra jurídica é um resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis.*"²⁰⁸ O fato de tais indicações estarem esparsas em diversos textos legais não retira o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência tributária, como ressalva ATALIBA²⁰⁹.

Influenciados por Dino JARACH²¹⁰, muitos autores passaram a atribuir importância desproporcional à hipótese de incidência, para ela deslocando todos os

²⁰⁴ **O imposto...**, *op.cit.*, p.42.

²⁰⁵ **Curso...**, *op.cit.*, p.237.

²⁰⁶ **Hipótese...**, *op.cit.*, p.69.

²⁰⁷ **O imposto...**, *op.cit.*, p.44-46.

²⁰⁸ **Teoria Geral...**, *op.cit.*, p.299.

²⁰⁹ **Hipótese...**, *op.cit.*, p.54 *et seq.*

²¹⁰ **O fato...**, *op.cit.*

critérios informativos da regra-matriz, tendência que se costuma designar por teoria da “glorificação do fato gerador”.

Como motivos que levaram à glorificação da hipótese de incidência, Marçal JUSTEN FILHO aponta a tentativa de identificar a norma como tributária a partir da concentração dos critérios na hipótese e a intenção de tolher o legislador da possibilidade de atribuir uma consequência incompatível com a hipótese.²¹¹

Como perfeito exemplo de valorização desmedida da hipótese, Amílcar de Araújo FALCÃO declara: “o estudo da relação jurídica tributária, sem embargo, se pode fazer somente partindo do pressuposto de fato. Este constitui o centro da teoria jurídica do tributo como o estudo do delito no direito penal; sobre ele se constrói a dogmática do direito tributário material.”²¹²

Mais enfático ainda se mostra Dino JARACH, ao afirmar que “...todos os elementos subjetivos e objetivos da relação jurídica tributária se resumem no único conceito de ‘pressuposto de fato’ definido pela lei.”²¹³

Também Ruy Barbosa NOGUEIRA insere na hipótese todos os critérios (que chama *elementos* ou *aspectos*, indiscriminadamente). No “fato gerador integral” estariam presentes os elementos objetivo, subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.²¹⁴

Para ATALIBA, de igual modo, estão na hipótese todas as qualidades, às quais denomina *aspectos*, que servem para identificar tanto o fato quanto a relação: aspectos pessoal, material, temporal e espacial.²¹⁵

Sacha Calmon Navarro COELHO critica a supervalorização do “fato gerador”, lembrando que ao inserir todos os critérios da norma de incidência na hipótese, esvazia-se a consequência; fala em *aspectos* pessoal, material, espacial e temporal da hipótese e em *aspectos* subjetivo e quantitativo da hipótese²¹⁶.

²¹¹ **O imposto...**, *op.cit.*, p.43-44.

²¹² **O fato gerador...**, *op.cit.*, p.83.

²¹³ **Estrutura...**, *op.cit.*, p.337.

²¹⁴ **Curso...**, *op.cit.*, p.147.

²¹⁵ **Hipótese...**, *op.cit.*, p. 70.

²¹⁶ **Obrigação...**, *op.cit.*, p.52-55.

Oferecendo um caminho para se descobrir quais indicações deveriam pertencer à hipótese e quais à consequência, Marçal JUSTEN FILHO entende fazer parte da hipótese tudo quanto seja condição de incidência, e à consequência o que determine sua natureza ou extensão. Fala, assim, em *critérios* pessoal, material, espacial e temporal da consequência²¹⁷.

No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO esclarece que se a hipótese prevê um fato, os critérios que o identificam pertencem ao antecedente; e, se a consequência prevê uma relação jurídica, os critérios que a identificam pertencem ao consequente.²¹⁸ Para o autor, a hipótese descreve um comportamento de uma pessoa (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).²¹⁹

5.2.2. Critério material

Escolhe-se aqui falar em *critérios*, seguindo a lição de Paulo de Barros CARVALHO, pois os fatos é que têm aspectos; adotar elementos também não parece adequado, como também já visto, pois remontam à existência de partes²²⁰. Mas diversas são as denominações e o alcance semântico dado ao critério material, pelos autores brasileiros.

Ruy NOGUEIRA fala em *elemento objetivo*, como a situação descrita, situação de fato que a lei descreve, ou seja, sua consideração material²²¹.

Também como *elemento objetivo* Rubens Gomes de SOUSA menciona a “situação descrita na lei”²²².

²¹⁷ **O imposto...**, *op. cit.*, p.42.

²¹⁸ *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, **O imposto...**, *op. cit.*, p.44.

²¹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p.237.

²²⁰ *Ibidem*, p. 249 *et. seq.* *Vide supra*, item 5.2.1.

²²¹ **Curso...**, *op. cit.*, p.147.

²²² Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM, **Revista de Direito Público** n.11, p. 13-32.

Fábio FANUCCHI chama de *elemento objetivo* o núcleo do “fato gerador”, que é a “...*descrição dos acontecimentos que acabarão por determinar o nascimento da obrigação tributária*”²²³

Sacha Calmon Navarro COELHO denomina *aspecto material* e o define como “*a descrição do fato mesmo*”²²⁴.

ATALIBA intitula-o *aspecto material*, como a própria descrição objetiva do fato, afirmando que “...*é a imagem abstrata de um fato jurídico*”, e que “...*contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo 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.*”²²⁵

Em todos esses autores, há de comum a visão do critério material como responsável pela descrição completa (objetiva) do fato. Mas, como elucida Paulo de Barros CARVALHO, “...*a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos.*”²²⁶ Assim, embora o critério material aponte para um comportamento de pessoas, necessariamente condicionado no tempo e no espaço, é preciso abstrair dos demais critérios para chegar ao material, através de uma cisão possibilitada pela lógica.

Paulo de Barros CARVALHO segue ensinando que, por referir-se a um comportamento de pessoas, o critério material será expresso por um verbo (indicando ação ou estado) obrigatoriamente pessoal e transitivo (e que por isso pede complemento).²²⁷ Assim, ficam afastados, como ensina o Prof. José Roberto VIEIRA: “*quaisquer verbos impessoais – quer essenciais (os que exprimem fenômenos da natureza, por exemplo), quer acidentais (haver na acepção de existir, fazer quando indica tempo decorrido, etc) – e, na maioria dos casos, afastando-se também os verbos*

²²³ Curso..., *op.cit.*, p.232.

²²⁴ Obrigação..., *op.cit.*, p.53.

²²⁵ Hipótese..., *op.cit.*, p.95.

²²⁶ Curso..., *op.cit.*, p.251.

²²⁷ *Ibidem*, p.253.

unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo).”²²⁸

Essa necessidade de verbo pessoal, conclui José Roberto VIEIRA, é que torna prescindível a presença de um aspecto pessoal (JUSTEN FILHO²²⁹) na hipótese de incidência, pois a pessoalidade do verbo já liga, por si só, o comportamento previsto a um sujeito.

Embora tal questão esteja mais minuciosamente tratada no tópico deste trabalho que estuda a determinação subjetiva ou pessoal do conseqüente normativo²³⁰, é oportuno adiantar que as teses (desenvolvidas por Hector VILLEGAS e por Marçal JUSTEN FILHO) acerca do destinatário legal e constitucional tributário só vem demonstrar que o legislador ordinário, ao descrever um comportamento na hipótese (critério material), deverá estabelecer como sujeito passivo da obrigação um sujeito ligado a esse comportamento. E isso fica mais evidente pela existência necessária de um sujeito da conduta, revelada pelo uso de verbos pessoais na hipótese.

Marçal JUSTEN FILHO aponta, ainda, um limite na descrição do comportamento expressa pelo critério material, ao afirmar que todo tributo, para ser qualificado como tal, deve ter em seu aspecto material uma situação avaliável economicamente.²³¹

5.2.3. Critério espacial

O fato previsto na hipótese de incidência tributária há de estar condicionado no espaço. Geraldo ATALIBA fala em um *aspecto espacial* presente na hipótese como “...a indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na *h.i.* – relevantes para a configuração do fato imponible.” E prossegue: “...se a lei nada

²²⁸ **A regra-matriz...**, *op.cit.*, p.63.

²²⁹ **O imposto...**, *op.cit.*, p.52.

²³⁰ *Vide infra*, item 6.2.2.

²³¹ **Sujeição passiva tributária**, p.236.

disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible.”²³²

Assim, explícita ou implicitamente, a hipótese sempre trará indicações que possibilitem precisar o local do comportamento previsto. Paulo de Barros CARVALHO chama essas indicações de *critério espacial*, e vislumbra três níveis de elaboração, pelo legislador, das coordenadas de espaço, assim classificando os tributos, quanto ao grau de elaboração do critério espacial: *“hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas [...]; hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”*²³³ Na primeira espécie, encontram-se os tributos que gravam o comércio exterior; na segunda, os que incidem sobre bens imóveis; na última, todos os demais tributos, coincidindo o critério espacial com o âmbito de validade territorial da lei. Mas, ressalvada essa opção feita pelo legislador, errôneo afirmar que o critério espacial se confunde com o campo de validade da lei.²³⁴

As indicações do local onde deva ocorrer o fato jurídico tributário são chamadas por Alfredo Augusto BECKER de *coordenadas de lugar*, que *“...podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares (ex.: imposto de venda de mercadoria fabricada em estado diverso daquele onde foi celebrado o contrato).”*²³⁵

5.2.4.Critério temporal

Por atingir a liberdade e a propriedade, sumamente importante que a hipótese possibilite aos sujeitos passivo e ativo verificar o exato momento em que se constitui o fato jurídico tributário e a conseqüente relação tributária, com imposição de deveres

²³² *Hipótese...op.cit.,p.93-94.*

²³³ *Curso..., op.cit.,p.256.*

²³⁴ *Ibidem, p.257.*

²³⁵ *Teoria geral..., op.cit.,p.333.*

para o sujeito passivo e de direitos subjetivos para o sujeito ativo. Ao conjunto de indicações que possibilita tal verificação Paulo de Barros CARVALHO dá o nome de *critério temporal*²³⁶.

Geraldo ATALIBA fala em *aspecto* temporal da hipótese de incidência como “...a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.²³⁷

O critério temporal está sempre presente, porque o fato descrito na hipótese deve estar condicionado no tempo. Mas a sua determinação pode ser, ensina Geraldo ATALIBA, explícita ou implícita. Nessa última modalidade, o legislador nada dispõe, e se considera o momento da ocorrência do fato.²³⁸

Paulo de Barros CARVALHO alerta que, da mesma forma que o critério espacial não se confunde com a validade das normas no espaço, o critério temporal não se confunde com a validade das normas no tempo²³⁹. Outro equívoco apontado pelo autor está em tomar o critério temporal como fato gerador dos impostos, o que decorre da usual técnica legislativa de tomar como fato gerador um determinado momento, mesmo que representado por um acontecimento-referência. É o que se nota, por exemplo, quando o art. 19 do Código Tributário Nacional menciona que “O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”²⁴⁰. A entrada de produtos estrangeiros é, sem dúvida, um momento, embora tenha como referência uma ação.

Vários autores nacionais (Sampaio DÓRIA²⁴¹ e Amílcar de Araújo FALCÃO²⁴² são exemplos) classificam os “fatos geradores”, pelo critério da ocorrência no tempo, em *instantâneos*, *continuativos* e *complexivos*. Por essa classificação, o processo de formação dos “fatos geradores” é instantâneo, se ocorre em

²³⁶ Curso..., *op.cit.*, p.258.

²³⁷ Hipótese..., *op.cit.*, p.85.

²³⁸ Hipótese..., *op.cit.*, p.85.

²³⁹ Curso..., *op.cit.*, p.259.

²⁴⁰ *Ibidem*, p.261.

²⁴¹ Imposto de renda pessoa física: limitação do abatimento de juros de dívidas pessoais – aplicabilidade imediata da lei nova promulgada no ano-base, *Revista de Direito Público* n.18, p.362-366.

²⁴² O fato gerador..., *op.cit.*, p.70.

um só momento; continuado, se perdura no tempo; e complexo, quando se verifica com a consumação de vários fatos interligados.

Expondo a teoria, FALCÃO declara que, pelo critério da ocorrência no tempo, a natureza do fato gerador pode ser instantânea ou complexiva (periódica, de formação sucessiva, continuativa). E assim fundamenta: “...*instantâneos são os fatos geradores – obrigação tributária simples, no que reputa ao fato gerador, no dizer de MERK – que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma*”. Complexivos ou periódicos “...*são os fatos geradores – obrigações tributárias complexas, no que respeita ao fato gerador – cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados*.”²⁴³

Estudando o imposto de renda – IR - (exemplo por excelência do chamado “fato gerador” complexo), Antônio Roberto Sampaio DÓRIA conclui: “...*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*.”²⁴⁴ Diferenciando os fatos instantâneos dos complexivos, o autor argumenta que “...*no primeiro caso, portanto, teremos fatos juridicamente relevantes de per se, cuja verificação faz nascer um débito fiscal na conformidade da lei contemporânea ao mesmo fato, enquanto, na derradeira hipótese, ocorrem certos fatos ainda juridicamente irrelevante de per se, embora potencialmente relevantes em conjunto para fins jurídico-tributários, ao fim de determinado período de tempo*.”²⁴⁵

Geraldo ATALIBA refuta a cientificidade dessa classificação, apontando que “...*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*.”²⁴⁶

²⁴³ *Ibidem*, p.70-71.

²⁴⁴ *Imposto de renda...*, *op.cit.*, p.364.

²⁴⁵ *Ibidem*, p.365.

²⁴⁶ *Hipótese...*, *op.cit.*, p.90.

Partilhando a mesma crítica, Paulo de Barros CARVALHO afirma que todos os fatos são instantâneos, “...visto que todo evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante)”.²⁴⁷

Em suma, não se pode falar em “fato gerador” antes que todos os requisitos descritos pela hipótese de incidência estejam configurados. O fato juridiciza-se no momento da incidência, que é infalível e automática; antes, nada havia de relevante para o direito. Para refutar os fatos chamados *complexivos*, pode-se tomar a seguinte passagem de Alfredo Augusto BECKER:

Quando a hipótese de incidência está coordenada por tempo sucessivo, a sua realização é gradativa; os fatos que compõem o seu núcleo e elementos adjetivos vão, aos poucos, na medida em que acontecem, realizando a hipótese de incidência até que aconteça o último fato que completará a sua integralização, isto é, a sua verdadeira realização. A incidência da regra jurídica somente ocorrerá depois do acontecimento do último fato e se todos os fatos (núcleo e elementos adjetivos) tiverem acontecido naqueles determinados lugares e épocas que coordenam a realização, no tempo e no espaço, daquela hipótese de incidência.²⁴⁸

E, quanto aos fatos ditos continuados, BECKER esclarece:

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 *stricto sensu*), ou sob o ângulo de sua duração continuada (portanto, como estado de fato). Entretanto, refletindo-se, verifica-se que não é a mesma hipótese de incidência realizada que esta, sofrendo a segunda e sucessivas incidências da mesma regra jurídica.²⁴⁹

Alfredo Augusto BECKER chama *coordenadas de tempo* ao critério temporal, e afirma que essas coordenadas podem condicionar a concretização da hipótese: à contemporaneidade e à sucessividade (natural dos acontecimentos, segundo uma ordenação artificial ou dentro de prazo, essa última verificada no imposto de renda, por exemplo).²⁵⁰

²⁴⁷ Curso..., *op.cit.*, p.267.

²⁴⁸ Teoria geral..., *op.cit.*, p.334.

²⁴⁹ *Ibidem*, p.335.

²⁵⁰ *Ibidem*, p.333.

Já Geraldo ATALIBA adere à classificação puramente jurídica, de Paulo de Barros CARVALHO, 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.”²⁵¹

Outra classificação controvertida é a que divide os fatos geradores em simples e complexos, quanto à estrutura.

Seguindo-a, NOGUEIRA divide seu denominado *elemento objetivo* (critério material) em *simples* (composto de apenas um fato) e em *complexo* (composto de vários fatos).²⁵²

Também FALCÃO a adota, afirmando que o fato gerador pode ser *simples* ou *complexo*, quanto à estrutura; sendo complexo, só se constitui quando todos os elementos estiverem integrados.²⁵³

Geraldo ATALIBA discorda, lembrando que a incidência só atinge o resultado.²⁵⁴ Paulo de Barros CARVALHO, inicialmente, também discordou, pelo mesmo fundamento, e acrescentando que os fatos geradores são todos simples ou todos complexos.²⁵⁵

Contudo, em recente edição de seu Curso de Direito Tributário, fiel à sua nova concepção de fato como enunciado, ou manifestação de linguagem, Paulo de Barros CARVALHO adere à divisão dos fatos jurídicos em *simples (ou atômicos)* e *complexos (ou moleculares)*, sendo que, nos complexos, “...haverá sempre algum conectivo entrelaçando os enunciados atômicos que os compõem.” O autor explica que antes não acolhia a divisão porque ela se funda na observação do mundo real, dos eventos não vertidos em linguagem; mas, desde que se entenda a complexidade ou simplicidade como atinente aos fatos (enunciados, manifestações da linguagem), e não aos eventos, não vê equivocidade na classificação.²⁵⁶

²⁵¹ *Apud Hipótese...*, *op.cit.*, p.92.

²⁵² *Curso...*, *op.cit.*, p.147.

²⁵³ *O fato gerador...*, *op.cit.*, p.68.

²⁵⁴ *Hipótese...*, *op.cit.*, p.90.

²⁵⁵ *Apud GERALDO ATALIBA, Hipótese...*, *op.cit.*, p.90.

²⁵⁶ *Curso...*, *op.cit.*, p. 248-249.

5.3. O FATO GERADOR NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

O capítulo II do Título II do Código Tributário Nacional ocupou-se do “fato gerador”. Convém analisar tais disposições. Preceitua o art. 114: “*O fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”

Já se mencionou que o referido texto reporta-se tanto ao fato ocorrido quanto à previsão legal, o que só vem reforçar a ambigüidade do termo “fato gerador”, usado para nomear duas realidades tão distintas²⁵⁷.

Analisando cada termo do artigo comentado, Hugo de Brito MACHADO mostra que *situação* refere-se a “...*toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade.*” Situação, por sua vez, *definida em lei*, ou seja, cabe à lei em sentido estrito defini-la, em conformidade com o que prevê o art. 97, III, também do CTN. A situação definida em lei é *necessária*, o que significa ser indispensável sua ocorrência para surgir a obrigação tributária. E, por fim, a situação definida em lei é *suficiente*, ou, em outros termos, tão logo se verifique, faz surgir a obrigação aludida²⁵⁸ (o que vem reforçar, parece, a natureza declaratória do lançamento).

O art. 115 do CTN dispõe que “*Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”. O “fato gerador” da obrigação acessória é aqui definido por exclusão, como observa Paulo de Barros CARVALHO, como “*todo aquele que fizer nascer relações jurídicas tributárias sem conteúdo pecuniário, mas preceituando a prática ou a abstenção de ato*”.²⁵⁹

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

²⁵⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op.cit.*, p.268.

²⁵⁸ *Curso...*, *op.cit.*, p.107.

²⁵⁹ *Curso...*, *op.cit.*, p.269.

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Paulo de Barros CARVALHO critica o texto do art. 116, afirmando que o fato só ocorre quando o acontecimento tributário for descrito no antecedente de uma norma individual e concreta. Censura, ainda, a distinção feita entre situação de fato e situação jurídica, com o que parece o legislador admitir a existência de situações que, mesmo disciplinadas pelo direito, não sejam jurídicas. Assim, continua, as situações de fato do inciso I, mesmo não constituindo categorias jurídicas, devem ser consideradas fatos jurídicos; as situações do inciso II, como categorias jurídicas, são os atos ou negócios jurídicos²⁶⁰.

Quanto à lei que rege a relação jurídica tributária, o art. 144 do CTN dispõe que *“o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”*

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I- sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II- sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Na lição do civilista Washington de Barros MONTEIRO, a condição é suspensiva *“quando as partes protelam temporariamente a eficácia do ato até a realização do acontecimento futuro e incerto.”* Resolutivas são as condições *“que tenham por fim extinguir, depois do acontecimento futuro e incerto, o direito criado pelo ato.”*²⁶¹

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

²⁶⁰ *Ibidem*, p.272.

²⁶¹ **Curso de Direito Civil** (parte geral), p.231.

Paulo de Barros CARVALHO mostra que o inciso II do art. 118 é incompatível com o inciso I do art. 116, já que este condiciona a ocorrência do fato à propagação de seus efeitos e aquele pede que se abstraia dos efeitos para definir o fato. Oferece o autor, para tentar concilia-los, a interpretação de que o art. 118 está a referir-se somente aos “*efeitos estranhos, vulgares, alheios aos peculiares e exclusivos que o evento propala.*” Incompatibilidade mais grave e insolúvel, contudo, é apontada entre o inciso I do art. 118 e o inciso II do art. 116, pois este determina que o direito aplicável constitui a situação jurídica, e aquele pede abstração da validade jurídica para a definição legal do fato. O autor sugere, assim, que se privilegie o art. 116, II.²⁶²

Em total acordo com as críticas de Paulo de Barros CARVALHO aos arts. 116 e 118, Eduardo Marcial Ferreira JARDIM.²⁶³

CAPÍTULO 6

O CONSEQÜENTE NORMATIVO (*PRESCRITOR*)

6.1. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Ligada à hipótese de incidência tributária pela imputação deôntica está a consequência prevista para o fato jurídico. O consequente é vislumbrado de forma atributiva, conferindo direitos, ou imperativa, estabelecendo deveres.²⁶⁴

No consequente (mandamento ou *prescritor*), uma conduta é determinada ao sujeito passivo, ou seja, impõe-se a ele um dever, ao qual corresponde um direito subjetivo do sujeito ativo, ambos referentes a um objeto (prestação): eis a relação jurídica, vínculo abstrato (entre dois ou mais sujeitos) que se instaura no mesmo instante em que a incidência juridiciza o fato. Cabe à consequência delinear essa relação jurídica.

A relação jurídica é efeito da incidência da regra sobre o fato realizado. Alfredo Augusto BECKER afirma que, se antes já existia como relação social, a regra

²⁶² Curso..., *op.cit.*, p.276.

²⁶³ Manual..., *op.cit.*, p.167-168.

²⁶⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso..., *op.cit.*, p.282.

jurídica juridiciza essa relação e lhe dá um determinado conteúdo jurídico; se não existia, o efeito da regra jurídica é irradiá-la.²⁶⁵ E isso porque, como ensina Roque Antônio CARRAZZA, o Direito prescinde das relações sociais, ou seja, da realidade, para imputar à ocorrência de um fato qualquer um vínculo abstrato entre duas pessoas (relação jurídica); o Direito basta a si mesmo, nessa tarefa.²⁶⁶

Sobre os elementos essenciais da relação jurídica tributária, BECKER ensina que “...o sujeito ativo, na relação jurídica, tem o direito à prestação e, correlativamente, o sujeito passivo tem o dever de prestá-la.”²⁶⁷ O objeto da prestação jurídica tributária é um fazer, consistente em entregar um bem; por isso pode-se dizer que a prestação, na relação jurídico-tributária, é um dar. Esclarece que prestação e seu objeto não se confundem: a prestação é objeto da relação jurídica, caracterizada pelo *facere* ou *non facere*; o objeto da prestação “...é aquilo que está (ou não está) sendo feito”²⁶⁸, ou, nas prestações de dar, o que está sendo dado.

Autores há que vêem em qualquer relação jurídico-tributária uma obrigação; outros restringem a obrigação às relações de cunho patrimonial, vendo, nas demais relações, deveres. A primeira posição tem respaldo no Direito positivo; assim, a obrigação tributária aparece no *caput* do art. 113 da Lei n. 5.172/66, nos seguintes termos (gerando críticas do *caput* ao último parágrafo):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Quanto ao *caput* do art. 113, falar em obrigação, para Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, é o mesmo que falar em relação jurídica, esta como “...o vínculo abstrato

²⁶⁵ Teoria geral..., *op.cit.*, p.340-343.

²⁶⁶ O regulamento no direito tributário brasileiro, p.22-24.

²⁶⁷ Teoria geral..., *op.cit.*, p.344.

²⁶⁸ *Ibidem*, p.347.

pelo qual uma pessoa – sujeito ativo – fica investida do direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação de outra pessoa – sujeito passivo – sobre a qual recai o dever jurídico correspondente”.²⁶⁹ Para o autor, a obrigação contém idêntica arquitetura, estruturada como relação jurídica, em qualquer ramo do Direito, e “...o dever é parte que se insere no todo denominado obrigação”²⁷⁰. Também Fábio FANUCCHI aceita obrigação principal e acessória, negando a separação entre deveres e obrigações.²⁷¹

Assumindo posicionamento diferente, Alfredo Augusto BECKER fala que quando o objeto consiste em um tributo, há prestação tributária.²⁷² Paulo de Barros CARVALHO, contudo, admite dois tipos de relação jurídica tributária: a relação obrigacional, de cunho patrimonial, e as relações que determinam deveres administrativos. Importante ressaltar que a relação jurídica tributária é diferente da relação jurídica sancionatória, embora ambas sejam obrigacionais.²⁷³ BERLIRI também entende como obrigações as prestações de caráter patrimonial e como deveres as demais.²⁷⁴

Também para Roque Antônio CARRAZZA a relação jurídico-tributária abrange as obrigações *stricto sensu* e o plexo de deveres instrumentais. Filia-se à corrente que distingue as obrigações dos deveres pela nota da patrimonialidade presente nas primeiras e ausente nas segundas; a transitoriedade, acrescenta, não pode ser diferenciador, pois obrigações há que não são transitórias.²⁷⁵ Dessa forma, critica o art. 113 do CTN, e sugere que o melhor seria nominar a obrigação principal como obrigação tributária, simplesmente, e a obrigação acessória como dever instrumental. Não é obrigação e nem é acessória, pois “...com relativa frequência, o dever instrumental é visualizável completamente liberto de qualquer obrigação tributária

²⁶⁹ **Manual...**, *op.cit.*, p.170.

²⁷⁰ *Ibidem, loc.cit.*

²⁷¹ **Curso...**, *op.cit.*, p.222-226.

²⁷² **Teoria geral...**, *op.cit.*, p.347.

²⁷³ **Curso...**, *op.cit.*, p.284-289.

²⁷⁴ *Apud* AMÉRICO MASSET LACOMBE, **Obrigação tributária**, p.76.

²⁷⁵ **O regulamento...**, *op.cit.*, p.23-26.

*'principal', o que por si já justifica o afastamento do qualificativo em apreço – 'acessória' -, que pode abrir espaço a uma série de disceptações e despautérios.*²⁷⁶

Sacha Calmon Navarro COELHO também aponta o equívoco de se chamar obrigações acessórias às condutas de fazer e não fazer, no interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos. Cabe transcrevê-lo, nesse particular:

São deveres instrumentais, mercê dos quais se enriquece o 'controlló' do Governo sobre os contribuintes, em prol da arrecadação. Tampouco são acessórios porque juridicamente existem desligadas da chamada obrigação principal [...] Em suma, não existem 'obrigações acessórias', mas deveres impostos pela administração, e tais deveres são prescritos em lei, pura e simplesmente e, portanto, não possuem fato gerador. Estes deveres não dependem de acontecerem fatos no mundo para que seja exigíveis. Devem ser cumpridos por força unicamente de lei.²⁷⁷

Eduardo Marcial Ferreira JARDIM critica o § 1º do art. 113 do CTN, que insere a penalidade pecuniária como um dos objetos da obrigação tributária. Tal inserção contradiz o art. 3º, que exclui da definição de tributo a sanção por ato ilícito²⁷⁸. A relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionatória, como visto *supra*, não se confundem.

No mesmo parágrafo, Paulo de Barros CARVALHO critica a afirmação de que a obrigação principal se extingue "...*juntamente com o crédito dela decorrente*", revelando a errônea separação entre os momentos de constituição da obrigação principal e do crédito. Para o autor, não há como conceber uma obrigação que nasça sem crédito, que é um seu elemento constituinte, ainda que o crédito seja incerto ou ilíquido antes do lançamento. Vale também lembrar que o autor defende, com muito fundamento, a natureza constitutiva do lançamento, pois ele *constitui* o fato jurídico tributário, ao relatar o evento ocorrido. E, ao fazê-lo, "...*assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos*".²⁷⁹ Ou seja, não há

²⁷⁶ *Ibidem*, p.30.

²⁷⁷ **Obrigação...**, *op.cit.*, p.57.

²⁷⁸ **Manual...**, *op.cit.*, p.173.

²⁷⁹ **Curso...**, *op.cit.*, p.401.

nenhum lapso temporal entre a constituição do fato jurídico tributário e o nascimento dos deveres e direitos conseqüentes.²⁸⁰

Amílcar de Araújo FALCÃO também defende a natureza declaratória do lançamento, embora admita que só com esse ato aparece a exigibilidade; o ato de lançamento tem função declaratória (declara o direito) e função dinâmica (dá liquidez ao crédito).²⁸¹

Autores há, contudo, que aceitam a separação entre obrigação e crédito. Como exemplo, Fábio FANUCCHI analisa a teoria monista da obrigação, pela qual ela nasce junto com o crédito e o débito correspondentes; e a dualista, pela qual nasce o *debitum* (dever) e depois a obrigação (*obligatio*). O autor afirma que nasce a obrigação com o fato gerador, mas aceita que haja obrigação sem crédito, pois este depende do ato do lançamento²⁸²

Américo Masset LACOMBE faz um exame minucioso sobre o nascimento da obrigação tributária, expondo o pensamento dos autores que defendem o nascimento da obrigação no momento da concretização do fato previsto na hipótese e a natureza declaratória do lançamento (cita, como exemplos, GIANNINI, Dino JARACH, Ruy Barbosa NOGUEIRA e Geraldo ATALIBA) e a posição dos que adotam a estrutura dualista da relação obrigacional e a natureza constitutiva do lançamento (p. ex.: Amílcar de Araújo FALCÃO e Rubens Gomes de SOUSA). LACOMBE conclui que o CTN adota um dualismo estrutural, fundado nos conceitos de *debitum* e *obligatio* romanos, mas invertendo-os. A ocorrência do fato, conclui, faz surgir uma relação jurídica obrigacional (*debitum* ou obrigação) que, para ser exigível, carece da expedição de uma norma individual, que constitui a relação jurídica de exigibilidade, de natureza coativa (*obligatio* ou crédito)²⁸³.

O parágrafo 3º do art. 113 também recebe críticas. Eduardo Marcial Ferreira JARDIM discorda da conversão da obrigação acessória em obrigação principal pelo descumprimento, pois assinala que cada obrigação “...*desfruta de autonomia*

²⁸⁰ *Ibidem*, p. 289-291.

²⁸¹ **O fato gerador...**, *op.cit.*, p.50-55.

²⁸² **Curso...**, *op.cit.*, p.220-221.

²⁸³ **Obrigação...**, *op.cit.*, p.39-74.

inexorável e inalienável no território jurídico.”²⁸⁴ Da mesma forma, Paulo de Barros CARVALHO condena a equiparação feita no § 3º entre normas primárias que estabelecem o dever com normas primárias que estipulam sanções, ao dispor que a não observância do dever instrumental converte-o em obrigação tributária.²⁸⁵

6.2. DETERMINAÇÕES DO PRESCRITOR

6.2.1. A previsão da relação jurídica tributária

Como define CARRAZZA, a relação jurídica “...é constituída pelo direito entre dois sujeitos, com referência a um objeto”.²⁸⁶ Marçal JUSTEN FILHO afirma que “...a consequência contém a determinação teórica da conduta devida, fornecendo os detalhes para a fixação da natureza e da extensão dessa conduta.”²⁸⁷ Ao conseqüente normativo, então, cabe determinar os sujeitos da relação e seu objeto.

Para essa tarefa, Sacha Calmon Navarro COELHO fala em *aspectos subjetivo e quantitativo da consequência*²⁸⁸; Paulo de Barros CARVALHO, em *critérios pessoal e quantitativo*²⁸⁹.

Divergindo, Marçal JUSTEN FILHO admite haver critérios de identificação do fato jurídico na hipótese, porque ela descreve; mas não na consequência, que nada descreve, e sim constitui. No conseqüente há *determinações* ou *imposições*.²⁹⁰ Fala, então, em *determinação subjetiva e em determinação objetiva*.²⁹¹

²⁸⁴ **Manual...**, *op.cit.*, p.173.

²⁸⁵ **Curso...**, *op.cit.*, p.292-293.

²⁸⁶ **O regulamento...**, *op.cit.*, p.23.

²⁸⁷ **O imposto...**, *op.cit.*, p.42.

²⁸⁸ **Obrigação...**, *op.cit.*, p.52-53.

²⁸⁹ **Curso...**, *op.cit.*, p.293 *et. seq.*

²⁹⁰ **O imposto...**, *op.cit.*, p.46.

²⁹¹ *Ibidem*, p.53-58.

6.2.2. Determinação subjetiva ou pessoal

Pela determinação subjetiva ou pessoal identifica-se o sujeito ativo e se indica o caminho para identificar o sujeito passivo da relação jurídica. É um critério de indicação dos sujeitos da relação.²⁹² Enquanto o sujeito ativo é reconhecível exclusivamente a partir da norma, o sujeito passivo é reconhecido *a posteriori*, pois, como ensina Geraldo ATALIBA, “...o fato imponible se relaciona com alguém determinado *hic et nunc*”²⁹³. Também nesse sentido, José Roberto VIEIRA: “...no que pertine ao sujeito passivo, a regra não vai além de munir-nos com parâmetros, que deveremos aplicar às circunstâncias de fato para descobrir quem ocupa o pólo negativo da relação.”²⁹⁴

A determinação pessoal ou subjetiva é dada no *prescritor*, pois a determinação dos sujeitos refere-se à relação jurídica ali prescrita. No entanto, várias são as denominações adotadas, e oscilam os autores entre posicioná-la no descritor ou no *prescritor* da regra-matriz. FANUCCHI fala em *elemento subjetivo ou pessoal*, presente no antecedente normativo e responsável pela enunciação dos sujeitos.²⁹⁵ Geraldo ATALIBA vislumbra seu denominado *aspecto pessoal* (determinação do sujeito ativo e indicação do sujeito passivo) no antecedente normativo, sob o argumento de conectar o núcleo da hipótese aos sujeitos da relação; para o citado autor, então, a relação jurídica já está prevista na hipótese²⁹⁶.

Marçal JUSTEN FILHO inclui entre os *critérios* material, espacial e temporal da hipótese um *critério pessoal*, apontando o sujeito da conduta (mas não retira o critério subjetivo do *prescritor*, como fez Geraldo ATALIBA).²⁹⁷ Enfocando gramaticalmente o antecedente, mostra que não há oração sem sujeito, embora muitas vezes dele não haja indício expreso. O sujeito da conduta pode ser indeterminado, mas será sempre determinável pelos demais critérios da hipótese normativa, ou seja, será

²⁹² GERALDO ATALIBA, *Hipótese...*, *op.cit.*, p.72-73.

²⁹³ *Idem, ibidem*, p.77.

²⁹⁴ *A regra-matriz...*, *op.cit.*, p.66.

²⁹⁵ *Curso...*, *op.cit.*, p.232-233.

²⁹⁶ *Hipótese...*, *op.cit.*, p.72-73.

²⁹⁷ *O imposto...*, *op.cit.*, p.47 *et. seq.*

qualquer um, desde que aja como previsto e dentro de determinadas condições de tempo e espaço. Mas a indicação expressa do sujeito da conduta na hipótese será necessária sempre que esta exija para o fato alguma qualidade ou condição subjetiva (o que mais se observa nos tributos vinculados e, nos não-vinculados, no ICMS) ou quando, excepcionalmente, o sujeito passivo não esteja ligado ao fato previsto (na substituição tributária)²⁹⁸.

Na conseqüência, JUSTEN FILHO vislumbra a *determinação subjetiva*, ou seja, dos sujeitos da relação jurídica (diferente do *critério pessoal* da hipótese, no qual se aponta o sujeito da conduta), e salienta que essa determinação é individualizada, apriorística e puramente normativa, para o sujeito ativo, e genérica, a *posteriori* e normativo-fática para o sujeito passivo.²⁹⁹

Também Sacha Calmon Navarro COELHO insere um *aspecto pessoal* na hipótese, sob o argumento de que “...o fato jurígeno (um ser, ter, estar ou fazer) está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência” – como no ICMS, e, ainda, nos casos em que uma pessoa participa do fato previsto, mas se impõe a outra a sujeição passiva.³⁰⁰ O aspecto pessoal serviria, então, como identificador do sujeito da conduta, em nada se confundindo com o *aspecto subjetivo* do mandamento, pelo qual os sujeitos da relação são identificados.

Sobre a inclusão de um critério pessoal na hipótese, José Roberto VIEIRA ressalva que já está implícito esse critério pessoal no critério material, ao fazer menção a um comportamento de pessoas e requerer verbo pessoal, e não vê justificativa para promover essa indicação do sujeito da conduta a mais um critério, pois só excepcionalmente condiciona o fato jurídico tributário³⁰¹.

Escolhe-se adotar, aqui, o termo *determinação subjetiva ou pessoal*. Determinação, por acolher a observação de Marçal JUSTEN FILHO, supracitada; pessoal ou subjetiva, pois não se concluiu pela necessidade de um critério pessoal na

²⁹⁸ *Ibidem*, p.52.

²⁹⁹ *Ibidem*, p.53.

³⁰⁰ **Obrigação...**, *op.cit.*, p.52-53.

³⁰¹ **A regra-matriz...**, *op.cit.*, p.54.

hipótese, razão pela qual se pode usar indistintamente o termo *pessoal* ou *subjetivo*, na consequência.

6.2.2.1. Sujeito ativo

O sujeito ativo titulariza o direito subjetivo de exigir a prestação tributária. Sobre ele, dispõe o art. 119 do Código Tributário Nacional: “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”

Seguindo a literalidade do texto legal, Ruy Barbosa NOGUEIRA afirma que sujeito ativo só pode ser a pessoa dotada de competência política.³⁰² A afirmação vem de que, pelo art. 119, capacidade tributária ativa e competência tributária parecem ser faculdades idênticas; mas assim não é. Como esclarece Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, a capacidade tributária ativa em nada se confunde com a competência tributária. Esta diz respeito à faculdade conferida pela Constituição aos entes federativos para instituir tributos, definindo suas hipóteses de incidência; aquela é a aptidão para ocupar o pólo ativo da relação jurídico tributária³⁰³.

Enquanto a competência tributária é indelegável, o mesmo não ocorre com a capacidade ativa, pois, como prossegue JARDIM, o sistema constitucional tributário admite a desvinculação entre a competência para tributar e a condição de sujeito ativo da obrigação; mais ainda, o autor citado afirma que no próprio texto constitucional pode-se encontrar hipótese de cisão entre uma e outra faculdade no art. 165, § 5º, III, quando se outorga à União a competência para instituir a contribuição previdenciária e a capacidade tributária ativa ao INSS, em um exemplo típico de parafiscalidade. Parafiscalidade nada mais é, então, que a separação entre competência para instituir tributos e capacidade ativa, essa última passível de ser transferida a terceiros; embora a afirmação contraponha-se ao art. 119 do CTN, harmoniza-se com o sistema jurídico tributário nacional, conclui o autor.³⁰⁴

³⁰² *Curso...*, *op.cit.*, p.147.

³⁰³ *Manual...*, *op.cit.*, p.176-177.

³⁰⁴ *Ibidem*, p.171-177.

Em igual sentido, Roque Antônio CARRAZA ensina que “...a capacidade tributária ativa se correlaciona exatamente com o sujeito porque ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária.”³⁰⁵ E prossegue: “A competência e a capacidade tributárias quase sempre se acumulam numa mesma pessoa política [...] entretanto, como a capacidade tributária é delegável, podem também arrecadar tributos, preenchidos determinados requisitos, pessoas públicas ou privadas, carentes de competência tributária.”³⁰⁶

Diferentemente do que ocorre com o sujeito passivo, Geraldo ATALIBA lembra que a determinação do sujeito ativo é discricionária, tendo como único limite o tratar-se de pessoa com finalidades públicas (princípio da destinação pública dos tributos).³⁰⁷

Essa determinação pode ser implícita, ou seja, quando a lei nada menciona, conclui-se que a capacidade ativa pertence à pessoa competente para instituir o tributo (no caso dos não-vinculados) ou àquela pessoa que detém a competência administrativa para prestar o serviço, praticar atos de polícia ou realizar obras públicas (no casos dos tributos vinculados); ou explícita, quando a lei expressamente designa outra pessoa como sujeito ativo da obrigação tributária.³⁰⁸

É quase idêntica a conclusão de Fábio FANUCCHI, ao afirmar que o sujeito ativo coincide com o poder que expede a norma tributária, não precisando ser nomeado expressamente; mas, se a lei o determinar, pode-se transferir a titularidade ativa a entidades paraestatais³⁰⁹.

Em suma, as pessoas políticas agregam competência e capacidade tributárias, como regra geral. Assim, diante do silêncio legislativo, a capacidade tributária para exigir um tributo pertencerá ao ente que o criou. Mas ele poderá – sempre através de lei – designar para outra pessoa o papel de agente arrecadador (se o produto arrecadado

³⁰⁵ **O sujeito ativo da obrigação tributária**, p.31.

³⁰⁶ *Ibidem*, p.32-33.

³⁰⁷ **Hipótese...**, *op.cit.*, p.74.

³⁰⁸ GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op.cit.*, p.80.

³⁰⁹ **Curso...**, *op.cit.*, p.245-247.

continuar revertendo para a pessoa política), ou adentrar o fenômeno da *parafiscalidade*, se essa pessoa designada arrecadar o tributo para si.³¹⁰

CARRAZZA ensina que podem ser sujeitos ativos, pela parafiscalidade: as próprias *peças políticas* (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), quando haja delegação de capacidade tributária ativa da pessoa política que criou o tributo para outra pessoa política; as *autarquias* (pessoas jurídicas de direito público); os *entes paraestatais* (pessoas jurídicas de direito privado) e as *peças físicas* (excepcionalmente).³¹¹

Nos entes paraestatais, o princípio constitucional da destinação pública do produto arrecadado a título de tributo “...*impede que o legislador coloque a parafiscalidade a serviço de peças jurídicas de direito privado que, ao contrário dos entes paraestatais, não desenvolvam atividades de interesse público.*”³¹²

A possibilidade de peças físicas virem a ser alcançadas pela parafiscalidade, advogada por Paulo de Barros CARVALHO, é acolhida por CARRAZZA, que afirma “...*inexistir qualquer empecilho jurídico a que um indivíduo, por desempenhar, num certo momento histórico, atividades de relevantíssimo interesse social, venha a receber do Estado a faculdade de arrecadar um certo tributo, para o custeio do seu importante trabalho.*”³¹³

Quanto ao problemático art. 119 do CTN, CARRAZZA pondera que, não sendo norma geral de direito tributário, só se dirige à União (que pode revogá-la, por outra lei federal). E, ainda que se o admitisse como norma geral, o art. 119 traz restrições não encontráveis na Constituição, sendo, portanto, no que a restringe, inconstitucional³¹⁴.

³¹⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *O sujeito...*, *op.cit.*, p.39 *et. seq.*

³¹¹ *Ibidem*, p.41-47.

³¹² *Ibidem*, p.46.

³¹³ *Curso...*, *op.cit.*, p. 294. *O sujeito...*, *op.cit.*, p.46.

³¹⁴ *O sujeito...*, *op.cit.*, p.47-48.

6.2.2.2. Sujeito passivo

A) A figura do contribuinte, do responsável e do substituto legal tributário

Enquanto o sujeito ativo tem, na relação jurídica, o direito à prestação, o sujeito passivo, correlativamente, tem o dever de prestá-la (Alfredo Augusto BECKER³¹⁵). Sujeito passivo é, na definição de Amílcar de Araújo FALCÃO, “...*todo aquele que se vir investido, por força de lei, na obrigação de pagar um tributo.*”³¹⁶ Ou, de forma mais completa, pois abrangendo os deveres instrumentais, a definição de Paulo de Barros CARVALHO: “*sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais*”.³¹⁷

No art. 121 do Código Tributário Nacional está contemplada a sujeição passiva tributária, da seguinte forma:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A redação do art. 121 é criticada por Paulo de Barros CARVALHO, pois inspirou-se na distinção feita por Rubens Gomes de SOUSA entre sujeitos passivos **diretos e indiretos**, fundada em categorias de ordem econômica, estranhas ao direito; conclui que “...*não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos [...] Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional*”³¹⁸ Eduardo Marcial Ferreira JARDIM também opina que tal

³¹⁵ Teoria geral..., *op.cit.*, p.344.

³¹⁶ Introdução ao direito tributário, p.86.

³¹⁷ Curso..., *op.cit.*, p.297.

³¹⁸ *Ibidem*, p.297-299.

divisão dos sujeitos só traz contribuição à compreensão econômica do impacto tributário, mas nada diz à ciência do Direito.³¹⁹

Cabe comentar essa divisão dos sujeitos passivos, pela grande influência que exerceu e exerce na doutrina brasileira. Assim, ensina Rubens Gomes de SOUSA que a sujeição passiva pode ser *direta*, “...quando o tributo é cobrado da pessoa que retira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, ou *indireta*, quando o Poder Público tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente daquela”.³²⁰ A sujeição passiva *indireta*, por sua vez, ocorre por transferência ou substituição. Ocorre **transferência** quando a obrigação surge para o sujeito passivo direto, mas, por força de fato posterior, é transferida para outra pessoa, em uma das três modalidades seguintes: *solidariedade*, quando duas ou mais pessoas sejam obrigadas ao pagamento de toda a obrigação, simultaneamente; *sucessão*, quando desaparece o devedor originário e a obrigação é transferida aos herdeiros(em caso de morte) ou compradores (na venda); *responsabilidade*, quando de forma supletiva se transfere a terceiro a obrigação. Ocorre **substituição** quando, desde logo, a lei elege terceiro para figurar no pólo passivo da obrigação, em lugar do sujeito passivo direto.³²¹

Grande parte dos autores brasileiros acolhe a teoria de Rubens Gomes de SOUSA, ou, pelo menos, sua nomenclatura. Alguns, por exemplo, falam em sujeito passivo direto não para aquele que retira vantagem econômica do fato, mas para aquele que tem ligação direta com o núcleo da hipótese de incidência, como é o caso de Geraldo ATALIBA, ao fazer menção à sujeição indireta³²²; Hector VILLEGAS fala em substituição tributária³²³; Fábio FANUCCHI³²⁴ e Amílcar de Araújo FALCÃO³²⁵ adotam a divisão sem ressalvas.

³¹⁹ **Manual...**, *op.cit.*, p.190.

³²⁰ Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição. **Revista de Direito Público** n.16, p.346-353.

³²¹ *Ibidem*, p.347.

³²² **Hipótese...**, *op.cit.*, p.78 *et. seq.*

³²³ Destinatário legal tributário. **Revista de Direito Público** n.30, p.272-293.

³²⁴ **Curso...**, *op.cit.*, p.232-233.

³²⁵ **O fato gerador...**, *op.cit.*, p.76.

Paulo de Barros CARVALHO, embora não aceite a divisão dos sujeitos em diretos em indiretos a partir da vantagem econômica que retirem do fato, aceita a figura do **contribuinte**, como sujeito que mantém ligação direta com o fato (participante direto), e do **responsável**, como sujeito ligado indiretamente ao fato jurídico tributário, e que por ele responde subsidiariamente. Não aceita, contudo, que se fale em contribuinte para o participante direto que foi excluído da relação jurídica, nem em responsável para o que assume em seu lugar a obrigação, porque o que se passa no nível pré-legislativo não interessa à ciência do Direito. Assim, terminologicamente, discorda da figura da *substituição*, porque nenhuma relação jurídica havia anteriormente, que outra viesse a substituir.³²⁶

Necessário, antes de continuar, resumir algumas posições encontradas na doutrina acerca da sujeição passiva tributária.

Amílcar Araújo FALCÃO diferencia os sujeitos passivos pela modalidade da responsabilidade tributária que cabe a cada um: *originária* e *derivada*. Sujeito passivo com responsabilidade *originária* é o contribuinte, cuja identificação independe de menção expressa na lei, pois resulta da realização do fato impositivo ao qual está ligado. A responsabilidade deve vir expressa em lei, e pode ir da solidariedade à substituição: “...*pode o legislador dissociar inteiramente a relação tributária, atribuindo o debitum a uma pessoa (contribuinte) e a responsabilidade de sua solução a outra (substituto)*”.³²⁷ Na substituição há um contribuinte (substituído) e um substituto (sujeito passivo), “...*aquele terceiro a quem a lei comete com exclusividade o dever de pagar um tributo alheio.*”³²⁸ Conclui que a responsabilidade, mesmo por substituição, não exclui o devedor originário, apenas dá a outro a responsabilidade. Em outra obra, FALCÃO diferencia sujeito passivo principal ou direto (contribuinte) do indireto por transferência (sucessor e responsável) ou por substituição (substituto legal tributário).³²⁹

³²⁶ **Curso...**, *op.cit.*, p.314-318.

³²⁷ **Introdução...**, *op.cit.*, p.90.

³²⁸ *Ibidem, loc.cit.*

³²⁹ **O fato...**, *op.cit.*, p.76.

Também Fábio FANUCCHI, como já mencionado, acolhe a teoria de Rubens Gomes de SOUSA, com a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos (esses últimos nas modalidades transferência ou substituição)³³⁰.

Sobre a figura do contribuinte, e seguindo quase literalmente o art. 121 do Código Tributário Nacional, Ruy Barbosa NOGUEIRA resume: “...a qualidade de contribuinte é um atributo de quem realiza o fato típico ou cerne do fato gerador”; responsável é aquele que, “...sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” Distingue, ainda, *contribuinte de direito*, que pode ser contribuinte ou responsável, e *contribuinte de fato*, como o que suporta o encargo pelo fenômeno da translação.³³¹

Sobre os conceitos de *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*, Souto Maior BORGES diferencia os conceitos de incidência jurídica, pela qual a lei elege o sujeito passivo da obrigação, do de incidência econômica, a ser estudado pela ciência das finanças e pelo qual pode ocorrer o fenômeno da translação ou repercussão (transferência do ônus tributário do contribuinte de direito para um contribuinte de fato); mas afirma que, à ciência jurídica, só interessa o contribuinte de direito.³³²

Para Alfredo Augusto BECKER, o legislador tem ampla liberdade na escolha do sujeito passivo. Pode escolher qualquer pessoa que apresente *fato-signo presuntivo de riqueza* ou, ainda, pessoa não-ligada à hipótese, “...desde que lhe outorgue direito de reembolso ou retenção do tributo contra o substituído”. E isso em qualquer espécie tributária. O fato de alguém estar ligado sempre à hipótese de incidência não se caracteriza como relação jurídica (esta poderá dar-se com um substituto legal tributário). Mas, como um dos alcances da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva, ressalva BECKER que o legislador deve outorgar ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.³³³

³³⁰ Curso..., *op.cit.*, p.232-233.

³³¹ Curso..., *op.cit.*, p.149, 151 e 153.

³³² Isenções..., *op.cit.*, p.157-160.

³³³ Teoria geral..., *op.cit.*, p.280-281, 331 e 500.

Em Geraldo ATALIBA o sujeito passivo é, normalmente, aquele que se encontra em conexão íntima com o núcleo do fato previsto na hipótese; mas a indicação do critério subjetivo nem sempre é expressa e, nesses casos, “...é implícita e deve ser deduzida, pelo intérprete, do sistema constitucional, sempre tendo em vista o fato imponível” A escolha do sujeito passivo não tem discricionariedade, porque o legislador está adstrito ao *destinatário constitucional tributário*, estabelecido mesmo que implicitamente pela Constituição. Este é, nos tributos não-vinculados, quem revela capacidade contributiva ao promover, realizar ou tirar proveito do fato descrito na hipótese; nos tributos vinculados, é quem “...requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público” (nas taxas), ou quem “...receba especial benefício ou cause especial detrimento ao Estado(nas contribuições)”³³⁴.

O autor também menciona a sujeição passiva indireta, lembrando sempre a exigência constitucional implícita de que um imposto somente pode ser cobrado daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do “fato imponível” ou, nos casos de tributos vinculados, somente daquela pessoa a que a atuação estatal se refira de alguma maneira. Ou seja, a responsabilidade tributária deve ser figura excepcional no sistema jurídico brasileiro, tomando, o legislador, todos os cuidados para não ofender a Constituição, pois esta, ao designar - ao menos implicitamente -, o sujeito passivo dos tributos, não o fez em vão.³³⁵

Hector VILLEGAS cria a figura do *destinatário legal tributário*, definido como “...a pessoa que se encontra na situação concreta escolhida pela lei como hipótese de incidência tributária, e que deve sofrer, por via legal, o peso econômico da prestação tributária, que é a consequência da sua configuração”.³³⁶ Discorrendo sobre a sujeição passiva, o autor distingue diversas hipóteses. Na mais comum, tem-se o contribuinte, ou sujeito passivo por dívida própria. Há contribuinte quando ao elo que une o destinatário legal tributário e hipótese de incidência se congrega um mandamento

³³⁴ Hipótese..., *op.cit.*, p.78 e 80.

³³⁵ *Ibidem*, p.84.

³³⁶ Destinatário legal..., *op.cit.*, p.274.

de pagamento do tributo, constituindo-se a “relação jurídica tributária principal”; há **responsabilidade por substituição legal tributária** quando a lei exclui da relação jurídica tributária o destinatário legal tributário, escolhendo outra pessoa – o substituto; há **responsabilidade por solidariedade**, quando ao lado do destinatário legal tributário a lei coloca, por razões de política fiscal, outra pessoa para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. VILLEGAS também descreve uma *sujeição passiva supletiva*, em que se pode ter: **contribuinte supletivo**, quando a lei houvera substituído o destinatário legal mas o substituto não paga o tributo, voltando o destinatário, então, à condição de sujeito passivo; **responsável substituto supletivo**, quando terceiro seja colocado no lugar do sujeito passivo primitivo que não cumpriu a obrigação; **responsável solidário supletivo**, quando esse terceiro não seja colocado no lugar, mas em posição solidária com o sujeito passivo primitivo³³⁷.

Marçal JUSTEN FILHO acolhe a figura do *destinatário legal tributário*, sublinhando que “...a eleição de uma certa situação para compor a materialidade da hipótese de incidência importa automática seleção de sujeitos.”³³⁸. E, a partir daquela, constrói a figura do **destinatário constitucional tributário**, tendo em vista a particularidade do sistema constitucional tributário brasileiro, no qual a Constituição estabelece o núcleo da hipótese de incidência de cada tributo. Ao fazê-lo, aparece o destinatário constitucional do tributo, ou **contribuinte**, como a “...categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípio).” Ou seja, “...o destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir sofrer a sujeição passiva tributária”.³³⁹

Marçal JUSTEN FILHO fala em uma conformidade externa e outra interna que a norma tributária instituidora de tributos deve manter. Pela *conformidade interna*, tem-se que a consequência há de compatibilizar-se com a hipótese. Há

³³⁷ *Ibidem*, p.277-279.

³³⁸ **Sujeição...**, *op.cit.*, p.262.

³³⁹ *Ibidem*, p.263.

incompatibilidade interna quando o critério pessoal da hipótese (para o autor, a hipótese tem critério pessoal e a consequência tem determinação subjetiva) aponta um sujeito para a conduta e a determinação subjetiva da consequência escolhe como sujeito passivo pessoa desvinculada, direta ou indiretamente, da situação de fato descrita pela hipótese. Nesse caso, a norma é inconstitucional porque deixa de ser hipotética e passa a ser categórica, servindo como meio de tributar situação não prevista no antecedente normativo.³⁴⁰

Dessa forma, JUSTEN FILHO relaciona o princípio da capacidade contributiva com o sujeito passivo, afirmando que não pode haver incompatibilidade, ou seja, contraposição lógica, entre “...o aspecto pessoal da hipótese e a determinação subjetiva do mandamento” [...] “... no que toca à sujeição passiva, a capacidade contributiva significa a necessidade de uma estrita e indispensável vinculação entre o sujeito indicado no aspecto pessoal da hipótese com aquele previsto na determinação subjetiva do mandamento.” A consequência de não se observar o princípio da capacidade contributiva na determinação do sujeito passivo é tornar insignificante a hipótese de incidência, na medida em que se estabelece “...ficção sobre existência de riqueza”.³⁴¹

JUSTEN FILHO acolhe a figura do substituto legal tributário formulando a tese de que, na **substituição**, há duas normas conjugadas. A primeira, *principal*, estabelece a hipótese de incidência e o mandamento (sem nenhuma das incompatibilidades citadas pelo autor), determinando o destinatário constitucional e legal tributário como contribuinte. A segunda, *acessória*, estabelece a substituição, determinando que, ocorrendo o fato previsto na norma principal e mais outro fato, “...a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional (o chamado substituto).” Uma norma não retira a validade da outra, assim como a acessória não é autônoma em relação à principal.

³⁴⁰ O imposto..., *op.cit.*, p.54-58.

³⁴¹ Sujeição..., *op.cit.*, p.248, 253 e 254.

Conclui, também, que a substituição não significa a imposição do dever a um sujeito e da responsabilidade a outro.³⁴²

Como o pressuposto normativo da substituição não é um fato-signo presuntivo de riqueza, Marçal JUSTEN FILHO coloca como exigências da substituição: “a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa; b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária.” Logo, o autor vê, também na substituição, um *destinatário legal da condição de substituto*. Embora a substituição caiba em qualquer espécie tributaria, ressalva que se coaduna melhor com os impostos, sobretudo os atinentes à circulação (em segundo lugar, com as contribuições e em último, com as taxas)³⁴³

Quanto à **responsabilidade**, JUSTEN FILHO não aceita que a natureza da relação jurídica seja sancionatória, embora aceite haver um ilícito tributário praticado pelo responsável, e isso porque “...a sanção não pode ser distinguida de um tributo. E não o pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente.” Trata-se, então, de sanção tributária. A hipótese de incidência da responsabilidade também traz, como na substituição, uma situação de poder, mas não referente ao gozo da riqueza pelo destinatário legal tributário, e sim envolvendo “...o adimplemento do dever tributário já existente por parte do sujeito passivo tributário.” Ou seja, fica responsável quem descumpre o dever tributário de “...não praticar qualquer ato favorável ao sujeito passivo tributário sem que seja comprovado o cumprimento dos deveres tributários que a ele oneravam”.³⁴⁴

Para Marçal JUSTEN FILHO, então, a sujeição passiva tributária se resume às três categorias delineadas – *contribuinte, substituto e responsável* (a solidariedade e a

³⁴² *Ibidem*, p. 269 e 273.

³⁴³ *Ibidem*, p. 275 e 279.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 293, 294 e 352.

sucessão, passíveis de enquadramento naquelas três situações, não seriam novas categorias).³⁴⁵

Em debate realizado com Hector VILLEGAS, Paulo de Barros CARVALHO, embora aceitando a tese do destinatário legal tributário, discordou da figura da **substituição**, nos termos seguintes: “*Se não há uma primeira relação, que seja substituída pela segunda, não há um primeiro sujeito passivo, que deva cumprir um dever jurídico e depois esse sujeito passivo venha a ser substituído por um outro; acho que não seria próprio falar-se em substituição.*”³⁴⁶

Paulo de Barros CARVALHO aponta, para a fixação da **responsabilidade tributária**, dois rumos: um *externo*, encontrado nos art. 129 a 138, e um *interno*, proveniente da própria situação tributária. Pelo parâmetro interno, há sempre relação obrigacional tributária, pois o responsável será eleito a partir do fato tributário. A responsabilidade será deferida a qualquer pessoa vinculada indiretamente ao fato jurídico tributário, que irá responder subsidiariamente (sujeito passivo supletivo) ao contribuinte pelo crédito tributário. Mas, quando desde logo o legislador excluir da sujeição passiva a pessoa diretamente ligada ao fato previsto, elegendo terceiro para figurar no pólo passivo da relação jurídica (sujeito passivo exclusivo), não mais se fala em contribuinte para aquela primeira ou em responsável para o último, porque a exclusão foi feita pré-legislativamente.³⁴⁷ Dessa forma conclui-se, em acordo com o autor, que não existe substituição, mas instituição.

Pelo parâmetro *externo* ao fato jurídico tributário, a responsabilidade é atribuída a pessoa estranha ao evento, não ligada a ele quer direta, quer indiretamente. Com base na impossibilidade de o legislador infraconstitucional ultrapassar a competência constitucional que lhe foi atribuída para criar tributos sobre determinados eventos ou bens, a obrigação tributária só pode surgir para as pessoas ligadas, de alguma forma, a essas situações previstas na hipóteses tributárias.

³⁴⁵ *Ibidem*, p.300-301.

³⁴⁶ HECTOR VILLEGAS, Destinatário legal...*op.cit.*, p.283.

³⁴⁷ *Curso...*, *op.cit.*, p.316.

A partir desse argumento, Paulo de Barros CARVALHO conclui que “...as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”.³⁴⁸ São obrigações, mas não de caráter tributário, e sim sancionatório. Não são tributárias porque o legislador ordinário não pode extrapolar sua competência escolhendo tributar pessoas alheias aos fatos previstos na Constituição; mas pode, por outro lado, atribuir deveres instrumentais a quaisquer pessoas, ligadas ou não àqueles fatos. Debatendo com Geraldo ATALIBA, o autor explica que a obrigação atribuída a terceiros que não participaram do fato jurídico não é tributária, mas sancionatória, pois advém do descumprimento de dever instrumental e não de não-pagamento de tributo; assim, a norma que prevê direito de regresso ao terceiro, contra o destinatário legal tributário, não é tributária, embora jurídica.³⁴⁹

B) Sujeição passiva e domicílio tributário

O código Tributário Nacional, especificando o assunto em relação ao direito privado, como mostra Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, traz regras próprias para determinar o domicílio tributário³⁵⁰, previstas no art. 127, que assim dispõe:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I- quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II- quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III- quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º. Quanto não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

³⁴⁸ *Ibidem*, p.320.

³⁴⁹ Destinatário legal...*op.cit.*, p,289-291.

³⁵⁰ *Manual...*, *op.cit.*, p.186-187.

§ 2º. A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

O caput do artigo 127 estabelece, indiretamente, a eleição do domicílio pelo contribuinte como regra geral, mas, como pode não haver tal escolha, os incisos I a III determinam como dar-se-á o suprimento da omissão, indicando o domicílio: das pessoas físicas, como sua residência habitual ou como o centro de suas atividades; das pessoas jurídicas de direito privado e das firmas individuais, como o local da sua sede ou, em se tratando de atos ou fatos, o de cada estabelecimento; das pessoas jurídicas de direito público, como qualquer de suas repartições. Como medida de segurança, ainda, para os casos em que nenhum dos incisos se aplique, o § 1º estabelece como domicílio o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. Também o § 1º definirá o domicílio quando o eleito pelo contribuinte for fundamentadamente recusado pela Administração, como preceitua o § 2º.

C) Sujeição passiva e capacidade tributária passiva

Ser sujeito passivo de uma relação jurídica tributária pressupõe capacidade passiva tributária, que, pelo art. 126 do CTN, independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medias que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

No inc. III do art. 126 estão indistintamente agrupados entes personalizados e não-personalizados, e Paulo de Barros CARVALHO, sempre buscando o rigor científico, distingue a capacidade para promover os fatos tributários ou deles participar da capacidade para integrar a relação jurídico-tributária como sujeito passivo. A primeira liga-se ao antecedente normativo, cujas previsões só se limitam pela competência tributária e pelo relacionamento da entidade com o fato previsto. Afora

isso, pode a lei tributária descrever fatos que não se enquadrem nas categorias do direito privado, desconsiderando, se assim lhe aprouver, a capacidade das pessoas e mesmo sua inexistência jurídica como pessoas³⁵¹.

Assim, conclui o autor, pode a lei tributária “...atribuir personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha por reconhecidas, no enredo das normas de direito civil.”³⁵² Contudo, e indo agora para o conseqüente da norma, continua o autor que “...se o direito tributário é livre e suficiente em si mesmo para traçar os contornos dos fatos que elege, não o será; com certeza, para firmar os termos da chamada obrigação tributária”, porque o conceito de relação jurídica é firmado na Teoria Geral do Direito, e dali deve ser extraído. Ou seja, só pode ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária quem seja dotado de personalidade, física ou jurídica.

D) Sujeição passiva e solidariedade

Ensina Eduardo Marcial Ferreira JARDIM que a solidariedade, no âmbito tributário, “...significa a existência de mais de um devedor relativamente à mesma obrigação, com a particularidade de cada qual encontrar-se investido do dever jurídico relativo ao pagamento integral do débito correspondente”³⁵³.

Para o direito tributário, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, conforme dispõe o art. 124 do CTN. Mas, como revela Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, “...o interesse comum dos participantes do fato jurídico tributário não representa um pressuposto idôneo para configurar a solidariedade, salvo quando este requisito – interesse comum – se verificar quanto aos sujeitos que ocuparem o mesmo pólo da relação e se a lei escolher esse lado para a incidência do tributo.”³⁵⁴ De fato, casos há em que ambos

³⁵¹ Curso..., op.cit., p.306.

³⁵² Ibidem, p.306.

³⁵³ Manual..., op.cit., p.184.

³⁵⁴ Ibidem, p.184.

os participantes do fato, mesmo situados em lado contrapostos, têm interesse na realização do fato, e nem por isso são solidários.

Quanto ao inciso II do art. 124, que prevê a hipótese de solidariedade para as pessoas expressamente previstas em lei, um alerta é feito por Paulo de Barros CARVALHO acerca da impossibilidade de o legislador declarar devedora solidária pessoa que não tenha participado da ocorrência do fato previsto na regra-matriz, e isso por força da limitação de competências tributárias. Pode, contudo, tornar devedor solidário uma pessoa estranha ao fato definido como tributário desde que ela haja descumprido deveres instrumentais, pois a criação deles independe da competência para colocar alguém como sujeito passivo da obrigação.³⁵⁵

6.2.3. Determinação objetiva

Paulo de Barros CARVALHO propõe a designação *critério quantitativo* para o conjunto de mecanismos (expressos pela base de cálculo e pela alíquota), presentes no conseqüente normativo, que possibilitam determinar com exatidão o valor a ser pago como tributo; e isso porque nas obrigações tributárias o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo é uma quantia expressa em dinheiro.³⁵⁶

Ruy Barbosa NOGUEIRA fala em *aspectos quantitativos*, representados pela base de cálculo e pela alíquota. Vê a base de cálculo como entidade previamente estabelecida em lei para medir o fato previsto, como “...um dos lados ou modos de ser do fato gerador”, que “...representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota”. A alíquota é vista como “...a tarifa prefixada para os tributos fixos ou a percentagem que nos tributos variáveis deve ser aplicada sobre a base de cálculo, para se obter o quantum.” Conclui que a base de cálculo e a alíquota “...são, portanto, categorias técnico-jurídico-tributárias de quantificação ou fixação do montante do tributo”.³⁵⁷

³⁵⁵ Curso..., *op. cit.*, p.313-314.

³⁵⁶ *Ibidem*, p.320-321.

³⁵⁷ *Ibidem*, p.153 e 154.

Autores há que deslocam a determinação objetiva para o antecedente normativo. Como exemplo, Fábio FANUCCHI fala em um *elemento valorativo*, presente no antecedente, e que se subdivide em base de cálculo e alíquota, a primeira como “...a base numérica, o montante capaz de propiciar o cálculo do quantum tributário”, e a segunda como representação desse quantum.³⁵⁸

Geraldo ATALIBA faz uma cisão entre base de cálculo e alíquota, colocando a primeira no antecedente e a segunda no conseqüente. Insere a base de cálculo, ou, como a denomina, “base imponível”, no estudo do critério material, na hipótese de incidência, por vê-la como uma “...perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência”.³⁵⁹ Já a alíquota é colocada como critério do mandamento, como grandeza exterior ao objeto (diferente da base de cálculo, que lhe é ínsita) e portanto constante, imutável.

O elemento comum nas posições vistas é a determinação da quantia devida a título de tributo. Divergindo de todos esses autores, Marçal JUSTEN FILHO aconselha que se fale em *determinação objetiva* para a conseqüência, e não em critério/aspecto/elemento quantitativo/valorativo. Determinação porque o conseqüente prescreve, determina (o antecedente é que descreve e estabelece critérios para reconhecer o fato descrito); e objetiva porque a determinação é da prestação de dar, já que o objeto da relação jurídica é um fazer (na relação jurídica tributária, especificamente, um dar), e não uma quantia. A determinação objetiva não é a estipulação de uma quantia, mas a imposição de uma conduta ao sujeito passivo, a indicação dos instrumentos (base de cálculo e alíquota) para liquidar o valor a ser pago como objeto da conduta, bem como o momento e o local da prestação.³⁶⁰

³⁵⁸ Curso..., *op.cit.*, p.234.

³⁵⁹ Hipótese..., *op.cit.*, p.97.

³⁶⁰ O imposto..., *op.cit.*, p.53.

6.2.3.1. Base de cálculo

A) Funções da base de cálculo

A base de cálculo é, ensina Paulo de Barros CARVALHO, “...a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”. Ou seja, é a grandeza que dimensiona o critério material da hipótese. Quando a base não for um valor em dinheiro, a alíquota o será, já que o objeto do tributo sempre se expressa pecuniariamente³⁶¹.

Várias expressões são utilizadas pelos autores para nominar a grandeza mensuradora do critério material. A escolha da denominação *base de cálculo* é feita, aqui, a partir do argumento dado por Paulo de Barros CARVALHO; o autor critica as considerações feitas por ATALIBA, no sentido de que não há cálculo nas taxas e nos impostos fixos, razão pela qual adota o termo *base imponible*. Conclui CARVALHO que se não há cálculo, também não há base; assim, melhor falar-se em *base de cálculo*, para todas as situações em que ela se apresente.³⁶²

ATALIBA fala em *base imponible* (prevista na norma) e *base calculada* (aplicação concreta da base imponible).³⁶³ Paulo de Barros CARVALHO também diferencia a *base de cálculo normativa* (referência abstrata prevista na lei), da *base de cálculo fáctica* (determinada para cada caso concreto).³⁶⁴

Alfredo Augusto BECKER vê, na base de cálculo ou base imponible (usa ambos os termos), o elemento central ou núcleo da hipótese de incidência, responsável pela identificação do gênero do tributo; com isso, parece olvidar a importância dos demais critérios da hipótese.³⁶⁵

³⁶¹ Curso...*op.cit.*, p.324 e 326.

³⁶² *Ibidem*, p.334.

³⁶³ Hipótese..., *op.cit.*, p.101.

³⁶⁴ Curso..., *op.cit.*, p.330.

³⁶⁵ Teoria geral..., *op.cit.*, p.329, 373 *et. seq.*

Paulo de Barros CARVALHO apresenta três funções da base de cálculo: *mensuradora*, *objetiva* e *comparativa*. Pela função *mensuradora*, as proporções do fato são dimensionadas. Como o fato não pode ser integralmente medido, o legislador, dentre as qualidades ligadas à natureza do fato, escolhe manifestações exteriores inerentes ao núcleo do acontecimento previsto na hipótese e que sirvam como índices avaliativos. Pela função *objetiva*, compõe-se a determinação da dívida, posicionando-se a base de cálculo como um dos fatores de uma operação aritmética. Pela função *comparativa*, o verdadeiro critério material da hipótese tributária é confirmado, infirmado ou afirmado, conforme seu núcleo corresponda, ou não, à grandeza escolhida pelo legislador para mensurar o fato previsto. Assim se pode identificar a natureza de um tributo e, havendo incompatibilidade entre hipótese de incidência e base de cálculo, esta deve prevalecer³⁶⁶.

Confirmando a função comparativa da base de cálculo, Rubens Gomes de SOUSA mostra que a escolha de base de cálculo inadequada pode desvirtuar a natureza específica do tributo (transformando, por exemplo, um imposto sobre a renda em um imposto sobre o capital) e também sua natureza genérica (transformando um imposto em uma taxa, por exemplo).³⁶⁷

Tendo o legislador constituinte indicado a conjugação da base de cálculo e da hipótese de incidência como binômio identificador da natureza dos tributos, Paulo de Barros CARVALHO aponta a necessidade de todo tributo possuir base de cálculo, e a conseqüente inconstitucionalidade dos tributos fixos. Neles, não se procura mensurar o fato para fazer incidir um percentual, determinando-se, para qualquer caso, um valor invariável, infringindo a exigência constitucional e também atentando contra o princípio da capacidade contributiva.

³⁶⁶ Curso..., *op.cit.*, p.325-329.

³⁶⁷ Um caso de ficção legal...*op.cit.*, p.16.

B) Princípio da capacidade contributiva e base de cálculo

Embora a inconstitucionalidade dos tributos fixos já se mostre pela exigência constitucional de base de cálculo e hipótese de incidência em qualquer tributo, o princípio da capacidade contributiva também se presta a demonstrá-la.

Há autores que estendem a observância da capacidade contributiva, como decorrência do princípio da isonomia, para todos os gêneros de tributo, como Paulo de Barros CARVALHO e Marçal JUSTEN FILHO; vem daí que toda hipótese de incidência tributária deve escolher fatos avaliáveis economicamente, presuntivos de riqueza, e conseqüentemente ter uma base de cálculo que dimensione adequadamente tais fatos.

Marçal JUSTEN FILHO relaciona o princípio da capacidade contributiva com a base impositiva, afirmando que não pode haver incompatibilidade, ou seja, contraposição lógica, entre essa e a materialidade da hipótese³⁶⁸. O autor fala em uma conformidade externa e outra interna que a norma tributária instituidora de tributos deve manter³⁶⁹. Pela conformidade interna, tem-se que a consequência há de compatibilizar-se com a hipótese. Há incompatibilidade interna quando se quantifica a prestação por instrumento estranho à natureza do fato previsto, ou seja, escolha de base de cálculo inadequada, o que torna a norma desconforme à Constituição. Nesse caso, a norma é inconstitucional porque deixa de ser hipotética e passa a ser categórica, servindo como meio de tributar situação não prevista no antecedente normativo (é o que ocorre também quando a norma designa sujeito passivo não ligado ao fato).

Alfredo Augusto BECKER afirma que, para realizar o princípio da capacidade contributiva, o legislador tem o dever de “...escolher para a composição da hipótese de incidência tributária fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável.”³⁷⁰ Realizados esses fatos, prossegue o autor, pouco importa que haja, no caso concreto, a capacidade contributiva, pois o fato signo aparece como presunção *juris et de jure*.

³⁶⁸ Sujeição..., *op.cit.*, p.248.

³⁶⁹ O imposto..., *op.cit.*, p.54-58.

³⁷⁰ Teoria geral..., *op.cit.*, p. 263.

Assim, todo tributo, para ser qualificado como tal, deve ter em seu aspecto material (materialidade) uma situação avaliável economicamente (é a capacidade contributiva absoluta). Mas JUSTEN FILHO observa que “...a base imponible não é a própria materialidade. É um instrumento de medição, de quantificação daquele evento hipoteticamente descrito na materialidade.” Assim, “...no que tange à base imponible, o princípio da capacidade contributiva significa a necessidade de que seja ela um instrumento adequado à medição da riqueza indicada na hipótese de incidência.” A consequência de não se observar o princípio da capacidade contributiva na base de cálculo e na determinação do sujeito passivo é tornar insignificante a hipótese de incidência, na medida em que se estabelece “...ficção sobre existência de riqueza”.³⁷¹

Marçal JUSTEN FILHO conclui que a existência de base imponible e de alíquota é essencial à realização do princípio da isonomia, vindo daí a inconstitucionalidade dos tributos fixos. Em suas palavras:

Na medida em que se adota um valor fixo para um determinado tributo, dá-se um tratamento idêntico para situações diversas. Há uma igualação entre diversidades, impondo-se deveres idênticos perante o mais e o menos. Como o princípio da isonomia significa não apenas ‘tratar igualmente o que estão em situação idêntica’, mas também ‘tratar desigualmente os que estão em situação diversa’, não vislumbramos cabimento de um tributo invariável.³⁷²

Paulo de Barros CARVALHO sustenta que, mesmo não estando mais presente no texto constitucional de forma imperativa (à exceção dos impostos, por força do art. 145, § 1º, da CF), o princípio da capacidade contributiva continua vigorando para todos os tributos, como decorrência do princípio da igualdade. É a *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, pela qual os fatos escolhidos pelas hipóteses de qualquer gênero de tributo devem sempre denotar sinais de riqueza, ou fatos-signos presuntivos de riqueza. Já pelo princípio da *capacidade contributiva subjetiva ou relativa*, há “...repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”³⁷³.

³⁷¹ **Sujeição passiva...**, *op.cit.*, p. 236, 244, 253 e 254.

³⁷² *Ibidem*, p. 244-248.

³⁷³ **Curso...**, *op.cit.*, p.333.

Como conseqüência da necessidade de avaliação patrimonial do fato descrito na hipótese, todos os tributos devem ter base de cálculo para mensurá-lo. O autor estende o princípio da capacidade contributiva objetiva a todas as espécies tributárias: *“No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade.”*³⁷⁴

Roque Antônio CARRAZZA, embora restrinja o campo de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, também alude à necessidade de base de cálculo em todos os gêneros tributários, por princípios diversos.³⁷⁵

Quanto aos impostos, CARRAZZA ensina que *“...a capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza.”*³⁷⁶

Assim, os impostos fixos, *“...cujo montante é apontado pela lei, de modo invariável, sem qualquer preocupação com a condições pessoais do contribuinte”*, são inconstitucionais, pois ferem o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, o da isonomia. Além disso, decorrência do princípio da capacidade contributiva é que a hipótese e a base de cálculo dos impostos devem ter dimensão econômica.³⁷⁷

Nos impostos, a obrigatoriedade de eleger *factos-signos* presuntivos de riqueza se infere diretamente do art. 145, § 1º, da Constituição, e se estende também ao exercício da competência residual, prevista no art. 154, I, do texto magno³⁷⁸. A base de cálculo há de ser compatível com a natureza do fato previsto.

³⁷⁴ *Ibidem*, p.334.

³⁷⁵ **Curso de direito constitucional tributário**, p.320 *et. seq.*

³⁷⁶ *Ibidem*, p.67.

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 72.

³⁷⁸ *Ibidem*, p. 311.

As taxas, por sua vez, são regidas pelo princípio da retributividade, pelo qual tanto as decorrentes de serviço público quanto as cobradas pelo exercício do poder de polícia devem ter base de cálculo, assim determinada:

...a taxa de serviço deve ter por base de cálculo o custo, ainda que aproximado, do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. Do mesmo modo, a lei que instituir a taxa de polícia deverá tomar por base de cálculo do tributo ‘um critério proporcionado às diligências condicionadoras dos atos de polícia, já que estes nenhum conteúdo econômico possuem.’ Logo, a base de cálculo da taxa de polícia deve levar em conta o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia. Essa é sua base de cálculo possível, constitucionalmente exigida.³⁷⁹

O princípio que rege a contribuição de melhoria “...é o da *proporcionalidade ao benefício especial recebido por uma pessoa (a proprietária do imóvel), em decorrência da obra pública realizada*”; princípio do qual também se infere a necessidade de base de cálculo para as contribuições de melhoria. Ensina CARRAZZA que “...sua base de cálculo, longe de ser o valor do imóvel (urbano ou rural), é o *quantum da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública a ele adjacente. Ou, se preferirmos, é o incremento valorativo que a obra pública propicia ao imóvel do contribuinte.*” Acrescenta o autor que, “...em decorrência do princípio da legalidade, tanto a base de cálculo como a alíquota da contribuição de melhoria devem ser fixadas por meio de lei da entidade tributante [...]”.³⁸⁰

Os princípios que regem as três espécies tributárias são também versados por Marçal JUSTEN FILHO. Assim, para a eleição dos fatos pelas hipóteses de incidência: informando os tributos não-vinculados (impostos), o princípio da capacidade contributiva relativa, ou seja, repartição do impacto tributário conforme a dimensão do evento (art. 145, § 1º, da CF); informando as taxas, o princípio da remuneração; e informando as contribuições, o princípio do especial benefício ou da especial despesa. Estabelecer hipóteses de incidência que não respeitem esses princípios cria inconformidade externa da norma com o ordenamento jurídico³⁸¹.

³⁷⁹ *Ibidem*, p. 323-324

³⁸⁰ *Ibidem*, p. 328-329, 330 e 333.

³⁸¹ **O imposto...**, *op.cit.*, p.55-56.

Já pela conformidade interna, a base de cálculo estabelecida na consequência da norma há de ser compatível com o critério material da hipótese, o que vem atender ao princípio da capacidade contributiva absoluta. Assim, haverá incompatibilidade interna: nos impostos, quando “...a riqueza a ser transferida ao Estado não seja avaliada através da quantificação da manifestação de riqueza ocorrente no ato ou estado de fato descritos na hipótese”; nas taxas, quando “...a forma de apuração do valor da prestação tributária não se vincular ao valor desembolsado para a efetivação do serviço público”; e nas contribuições, quando “...a forma de apuração do valor da prestação tributária não se vincular à riqueza produzida pela atuação (ou pela despesa decorrente da atividade do contribuinte)”.³⁸²

6.2.3.2. Alíquota

Pelos artigos 145, § 2º, e 154, I, exige a Constituição Federal a presença do binômio base de cálculo/hipótese de incidência em qualquer tributo. E é a alíquota que, como componente aritmético em ação conjunta com a base de cálculo, determina o valor que será objeto da prestação devida a título de tributo; assim, sob pena de inconstitucionalidade, sempre estará presente na regra-matriz de incidência; é o ensino de Paulo de Barros CARVALHO.³⁸³

Esse autor observa que a origem etimológica da palavra alíquota remonta à parte ou quota, sentido que não esgota seu uso pelo legislador, uma vez que a alíquota pode vir como fração, percentual ou não, da base de cálculo (quando esta vier expressa em dinheiro), mas também como “valor monetário fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo” (quando esta não vier expressa monetariamente). Assumindo a forma de fração, a alíquota será proporcional invariável (uma porcentagem fixa para qualquer base de cálculo), proporcional progressiva (aumentando a base, a alíquota aumenta, por degraus ou continuamente até certo limite) ou proporcional regressiva (aumentando a base, diminui a alíquota).³⁸⁴

³⁸² *Ibidem*, p.57.

³⁸³ *Curso...*, *op.cit.*, p.334.

³⁸⁴ *Ibidem*, p.335-337.

A alíquota também se relaciona com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação de tributo com efeito de confisco. Isso porque, além da *função objetiva* da alíquota, Paulo de Barros CARVALHO conclui que sua proporcionalidade, invariável ou progressiva, assegura a realização do princípio da igualdade, e sua contenção dentro de certos limites legais evita a tributação confiscatória³⁸⁵. E Alfredo Augusto BECKER, analisando os vários alcances da eficácia jurídica do conceito de capacidade contributiva, ensina que, além de escolher para a composição da hipótese de incidência *factos-signos* presuntivos de riqueza, “...o legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência de tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte.”³⁸⁶

Quanto à presença da alíquota nos três gêneros de tributos, Paulo de Barros CARVALHO e José Roberto VIEIRA julgam-na imprescindível, pois, como resume VIEIRA, “...estabelecida a imprescindibilidade da base de cálculo, por imposição constitucional, e desde que esta só tem sentido se conjugada à alíquota, temos como corolário a igual necessidade deste elemento”³⁸⁷.

Também Marçal JUSTEN FILHO conclui que a existência de alíquota é essencial à realização do princípio da isonomia. Aceita, contudo, como única hipótese de ausência de alíquota, aquela em que a sua estipulação não seja compatível com a base imponible, como pode ocorrer nos tributos vinculados, com a prefixação de uma prestação³⁸⁸.

Seguindo JUSTEN FILHO, Geraldo ATALIBA acrescenta que, além das taxas fixas, também algumas contribuições não precisam ter alíquotas. E assim se justifica, quanto às taxas:

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,

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 336-337.

³⁸⁶ **Teoria geral...**, *op.cit.*, p.499-500.

³⁸⁷ **A regra-matriz...**, *op.cit.*, p.68.

³⁸⁸ **Sujeição...**, *op.cit.*, p.244-248.

o custo de um serviço público não geral (específico) deve ser repartido entre seus usuários, na medida em que cada administrado o utiliza. Muitas taxas não têm alíquota. A lei, nesses casos, dispensa essa técnica e já estabelece o quantum devido, antecipadamente (pedágio, certidões etc).³⁸⁹

O princípio da capacidade contributiva relativa (repartição do impacto tributário de acordo com a dimensão econômica do evento) se revela, na determinação da alíquota dos impostos, pela exigência de progressividade, como ensina CARRAZZA. Por força do art. 145, § 1º, da Constituição, sempre que possível, o legislador deve atender ao princípio da capacidade contributiva, isto é, “...deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte”. O autor iguala capacidade contributiva à capacidade econômica, cujo escopo é “...fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de sua possibilidades.” E isso significa que as alíquotas devem variar de acordo com a capacidade contributiva: é a *progressividade fiscal*, de existência obrigatória nos impostos, sob pena de conferir tratamento igual a desiguais.³⁹⁰

Quanto à necessidade de alíquota nas taxas, o autor nada comenta, mas na contribuição de melhoria, estipulada a base de cálculo, CARRAZZA assevera que a alíquota “...é um percentual deste quantum (5%, 10%, 20% etc) apontado na lei.” Acrescenta que pelo princípio da legalidade a alíquota da contribuição também deve ser fixada por lei e “...o legislador, ao disciplinar o assunto, não poderá imprimir ao tributo caráter confiscatório (art. 150, IV, da CF).”³⁹¹ Confirma-se, aqui, a relação da alíquota com o princípio constitucional da vedação de tributo com caráter de confisco (art. 150, IV, da CF).

³⁸⁹ **Hipótese...**, *op.cit.*, p.104.

³⁹⁰ **Curso...**, *op.cit.*, p. 71, 74 e 333. O autor fala, além da progressividade fiscal, de uma progressividade extrafiscal (art. 156, § 1º, da CF) e em uma progressividade no tempo (art. 182, § 4º, da CF), para o IPTU. *Ibidem*, p.74.

³⁹¹ *Ibidem*, p. 330.

CONCLUSÕES

1. O imperativismo via a norma jurídica como ordem emanada pelo Estado, seja como imposição da vontade do soberano, seja como imperativo hipotético. A coação era tida como elemento externo à norma e o ilícito, como estranho ao Direito (posteriormente, BINDING observou que o ilícito também o integrava).

2. Inicialmente, o normativismo de Hans KELSEN contrapôs-se ao imperativismo, centrando a caracterização do jurídico na sanção e afirmando o ilícito como pressuposto da norma, mas colocando a coação fora de sua estrutura, por ser posterior ao descumprimento.

3. KELSEN distingue mundo do ser (*sein*) e do dever-ser (*sollen*) para mostrar que as ciências naturais são regidas pelo princípio da causalidade e explicam seu objeto através de proposições descritivas, das quais se pode verificar a veracidade ou a falsidade, enquanto o Direito se vale do princípio da imputação para prescrever condutas, através de proposições prescritivas, das quais se pode verificar a validade ou a não-validade.

4. Nessa primeira fase, KELSEN vê a norma como juízo hipotético, pelo qual o dever-ser condiciona uma consequência jurídica ao fato descrito na hipótese normativa. A enunciação do Direito se dá pela norma complexa, composta de uma norma primária, que prevê a sanção, e de uma norma secundária, que prescreve uma conduta (nomenclatura posteriormente invertida pelo autor).

5. A partir de 1945, KELSEN adere ao imperativismo crítico, passando a conceituar a norma como imperativo hipotético e despsicologizado, e as proposições descritivas da ciência do Direito como juízos.

6. A teoria egológica de Carlos COSSIO vê a norma complexa como juízo disjuntivo formado por *endonorma* (prevendo uma conduta) e *perinorma* (prevendo uma sanção), sendo ambas juízos hipotéticos de igual importância. Afasta-se a imperatividade do Direito a partir da constatação de que a norma complexa prevê todas as possibilidades de conduta, lícita ou ilícita. O objeto do Direito não são as normas, como em KELSEN, mas a conduta humana em interferência intersubjetiva.

7. O Direito positivo utiliza-se da lógica deôntica e dos modais deônticos (permitido, obrigatório e proibido); suas proposições valem-se da linguagem prescritiva e estão sujeitas ao critério validade/não-validade; a imputação entre hipótese e consequência é feita pelo conectivo deôntico *dever-ser*. A ciência do Direito opera com a lógica apofântica ou clássica (utilizando-se, suas proposições, da linguagem descritiva e do conectivo apofântico *é*) mas também com a lógica argumentativa aristotélica e com a tópica, o que faz com que sua linguagem não seja meramente descritiva, mas sobretudo construtiva.

8. A norma complexa ou completa é um juízo *disjuntivo* (expresso por uma proposição), formado por uma norma primária (prevendo uma conduta) e por uma norma secundária (prevendo uma sanção), ambas juízos *hipotéticos* (de igual valor), pois condicionam uma consequência à ocorrência de um fato futuro e incerto.

9. Norma primária e secundária possuem a mesma estrutura lógica: são compostas por uma hipótese (descrição genérica e abstrata de um fato) e por uma consequência (prescrição de uma relação jurídica), e relacionam-se pela constante lógica disjuntiva *ou*. Cada uma delas é também um juízo *apodítico*, pois, ocorrendo o fato previsto, necessariamente dar-se-á o fenômeno da incidência. A sanção não é terceiro elemento da norma, e sim uma das normas (*perinorma* ou norma secundária) que formam a norma completa.

10. O interior da consequência normativa mostra um juízo *relacional direto*, concedendo um direito subjetivo ao sujeito ativo da relação (função atributiva da cópula *dever-ser*), e um juízo *relacional converso*, impondo um dever ao sujeito passivo, de forma negativa ou positiva (função imperativa positiva ou negativa da cópula *dever-ser*).

11. O conector *dever-ser* atua na norma completa e nas proposições que a constituem; naquela, aparece neutro ou desmodalizado (*dever-ser interproposicional*), indicando que deve ser a disjuntividade; no interior de cada proposição, indica que a implicação entre hipótese e consequência deve ser. No interior da consequência, contudo, o *dever-ser* aparece modalizado (*dever-ser intraproposicional*), revelando-se em um dos três modais deônticos (permitido, obrigatório e proibido), relacionando os

sujeitos (função relacional) e estabelecendo direitos e deveres (função imperativo-atributiva).

12. A norma jurídica pode ser identificada, no sistema jurídico, como proposição prescritiva que tem por objeto uma *ação-tipo*, imputando a um fato previsto hipoteticamente uma consequência.

13. As normas tributárias em sentido amplo são as que demarcam princípios jurídico-tributários e as que fixam providências para a operatividade do tributo; as normas tributárias em sentido estrito são as que definem a incidência, criando o tributo pela definição da regra-matriz de incidência tributária. Regra-matriz de incidência tributária, norma padrão de incidência ou norma tributária em sentido estrito são sinônimos e significam, portanto, a norma que cria o tributo.

14. A regra-matriz de incidência tributária tem sua gênese na própria Constituição, que define o núcleo material da hipótese e assim começa a criar o tributo.

15. A expressão “fato gerador”, adotada por grande parte da doutrina e pelo Direito positivo brasileiro, é equívoca, pois refere-se a duas realidades distintas: o fato descrito no antecedente da norma e o evento ocorrido no plano fático e relatado em linguagem competente. Para afastar tal ambigüidade, escolheu-se denominar, nesse estudo, *fato jurídico tributário* ao evento ocorrido e relatado em linguagem competente de Direito positivo, e, à sua previsão geral e abstrata, *hipótese de incidência tributária*.

16. A hipótese de incidência tributária (antecedente, *descriptor* ou *prótase*) pertence ao plano abstrato e é una e incindível. Sendo um conceito, a hipótese de incidência tributária seleciona certas características do fato que descreve, vindo daí seu caráter de seletividade.

17. Fato jurídico tributário é o evento relatado em linguagem competente de Direito positivo; é o enunciado de um evento. O evento, ocorrido e relatado, é sempre acolhido pelo Direito tributário como fato jurídico, quer seja ato, fato (*stricto sensu*), estado de fato, fato jurídico ou mesmo fato previsto no antecedente de outra norma de incidência tributária.

18. A subsunção se dá do conceito do fato ao conceito da norma ou, simplesmente, do fato à norma, se o fato for tido como enunciado de um evento. É o

fenômeno pelo qual um fato se identifica plenamente com a previsão abstrata do antecedente normativo. Ocorrendo a subsunção, a incidência da regra jurídica é infalível e imediata: o fato se torna jurídico e a relação jurídica tributária é instaurada, concomitantemente.

19. A hipótese de incidência tributária apresenta *critérios* de reconhecimento do fato jurídico tributário (que podem estar esparsos em várias leis ou artigos de leis), pelos quais se identifica o comportamento de uma pessoa (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).

20. O *critério material* é expresso por um verbo pessoal e transitivo, que descreve um comportamento de pessoas; a pessoalidade do verbo liga a conduta ao sujeito, tornando desnecessário incluir na hipótese um critério pessoal.

21. O *critério espacial* indica, implícita ou explicitamente, o local em que se deve dar o comportamento previsto. A hipótese pode condicionar a ocorrência a locais determinados, a áreas específicas ou, genericamente, ao campo de vigência territorial da lei instituidora do tributo. Contudo, não deve confundir o critério espacial com o âmbito de validade das normas no espaço.

22. O *critério temporal* possibilita a verificação do momento da constituição do fato jurídico tributário e da conseqüente relação jurídica tributária; não se pode confundi-lo com o âmbito de validade das normas no tempo, nem tomá-lo como “fato gerador” dos impostos.

23. A classificação dos “fatos geradores”, quanto ao processo de sua formação, em *instantâneos*, *periódicos* e *complexivos*, é inadequada, pois ao Direito só interessa o momento em que se consumam, sendo, portanto, sempre instantâneos. A classificação mais útil é a que separa as hipóteses que prevêm momento exato para a ocorrência do fato e as hipóteses que silenciam quanto a esse momento.

24. Na conseqüência (mandamento, *prescritor* ou *apódose*) está prevista a relação jurídica tributária, pela qual se impõe um dever ao sujeito passivo e se atribui o correspondente direito subjetivo ao sujeito ativo, ambos referentes a um objeto (prestação).

25. A relação jurídica tributária pode ser obrigacional, quando seu objeto é avaliável patrimonialmente, e não obrigacional, quando determina meros deveres. A relação jurídica tributária diferencia-se da relação jurídica sancionatória, embora sejam ambas obrigacionais, pois a primeira deriva de fato lícitos e a segunda, de fatos ilícitos.

26. As “obrigações acessórias” a que se refere o art. 113 do Código Tributário Nacional são, na verdade, *deveres instrumentais* ligados à operacionalidade do tributo, pois não são avaliáveis patrimonialmente e nem dependem da “obrigação principal” para existir.

27. O crédito é parte integrante da obrigação e surge no mesmo instante em que ela, ou seja, quando o evento é relatado em linguagem competente de Direito positivo (teoria monista da obrigação), ainda que seja incerto e ilíquido antes do lançamento. O ato do lançamento declara o direito e confere liquidez ao crédito, mas não o constitui.

28. O conseqüente traz *determinações* sobre a relação jurídica tributária, estabelecendo os seus sujeitos (determinação subjetiva ou pessoal) e seu objeto (determinação objetiva).

29. O sujeito ativo titulariza o direito subjetivo de exigir a prestação tributária. Sua determinação pode ser implícita, recaindo, nesse caso, na pessoa política instituidora do tributo. Sendo explícita, pode designar pessoas diversas daquela, pois capacidade tributária ativa e a competência tributária não se confundem e assim, pelo fenômeno da parafiscalidade, podem ser sujeitos ativos: pessoas políticas que não instituíram o tributo; pessoas jurídicas de direito público (autarquias); pessoas jurídicas de direito privado (entes paraestatais); e, excepcionalmente, pessoas físicas.

30. Sujeito passivo é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação (pecuniária ou dever instrumental).

31. A divisão dos sujeitos passivos em *diretos* e *indiretos* (conforme retirem ou não vantagem econômica do fato tributado), embora tenha interesse para a ciência econômica, não é jurídica, porque fundada em categorias econômicas.

32. *Contribuinte* é a pessoa que mantém ligação direta com o fato tributado, participando dele ou promovendo-o.

33. *Responsável* é a pessoa ligada indiretamente ao fato, a quem se impõe subsidiariamente ao contribuinte o dever da prestação. Se a responsabilidade for atribuída a sujeito ligado indiretamente ao fato jurídico, há obrigação tributária. Se for atribuída à pessoa estranha ao fato, há relação obrigacional sancionatória, gerada pelo descumprimento de um dever instrumental.

34. Quando a obrigação é imposta originariamente a terceiro (estranho ao fato) como sujeito passivo exclusivo, excluindo-se, desde logo, o sujeito ligado diretamente ao fato, não há como falar-se em contribuinte e em responsável, pois tal eleição se deu no nível pré-legislativo.

35. Sendo a escolha do sujeito passivo exclusivo e a exclusão da pessoa ligada ao fato uma opção política feita pré-legislativamente, o mais correto é não usar o termo *substituição*, porque nenhuma relação jurídica existia anteriormente, para que viesse a ser substituída.

36. *Destinatário constitucional tributário* é a pessoa que se relaciona com a situação prevista no núcleo da hipótese (direta ou indiretamente). A lei só poderá escolher pessoa diversa do destinatário constitucional tributário para figurar no pólo passivo de obrigações sancionatórias originadas do descumprimento de deveres instrumentais, sob pena de extrapolar a competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição.

37. A lei tributária pode atribuir personalidade e capacidade tributárias para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha no âmbito civil, mas só pode colocar no pólo passivo da relação jurídica tributária quem tenha personalidade (física ou jurídica) atribuída pela legislação civil.

38. Na solidariedade há dois ou mais devedores de uma mesma obrigação, todos incumbidos pela prestação integral. A lei (sob pena de extrapolar a competência tributária atribuída à pessoa política) só poderá declara solidariamente devedores pessoas não interessadas no fato com base no descumprimento de deveres instrumentais.

39. *Determinação objetiva* é a expressão mais adequada para o conjunto de indicações definidoras do objeto da relação jurídica tributária obrigacional, que é uma

prestação de fazer ou, mais especificamente, de dar (o objeto da prestação é que é uma quantia em dinheiro). Pela determinação objetiva impõe-se uma conduta ao sujeito passivo e se liquida o valor a ser pago a título de tributo, através de dois instrumentos: base de cálculo e alíquota.

40. A *base de cálculo* é a grandeza que dimensiona o critério material da hipótese de incidência tributária. Na lei, aparece como uma indicação abstrata (*base de cálculo normativa*), que será determinada para cada caso concreto (*base de cálculo fática*).

41. Todo tributo deve possuir base de cálculo, por força da escolha constitucional do binômio base de cálculo/hipótese de incidência tributária como identificador das espécies tributárias (artigos 145, § 2º e 154, I, da CF).

42. A base de cálculo dimensiona as proporções do fato (função *mensuradora*), determina a dívida (função *objetiva*) e confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese (função *comparativa*).

43. O princípio da *capacidade contributiva absoluta* é a manifestação tributária do princípio da isonomia e informa todas as espécies tributárias, na medida em que a hipótese deve descrever fatos avaliáveis economicamente e a base de cálculo não pode ser incompatível com a natureza do fato escolhido (*conformidade interna*).

44. Para manter a *conformidade externa* da norma com o ordenamento jurídico, os fatos escolhidos pelas hipóteses de incidência tributária devem respeitar: nos impostos, o princípio da *capacidade contributiva relativa* (repartição do impacto tributário conforme a dimensão econômica do fato); nas taxas, o princípio da *retributividade*; nas contribuições, o princípio do *especial benefício ou especial despesa*.

45. Para manter a *conformidade interna* entre hipótese de incidência tributária e consequência tributária, respeitando o princípio da capacidade contributiva *absoluta*, a base de cálculo deve: nos impostos, ser o instrumento apto para quantificar o fato signo presuntivo de riqueza; nas taxas, ser tomada a partir do custo do serviço público ou das diligências necessárias ao exercício do poder de polícia; nas contribuições, ser

tomada pelo quantum de valorização experimentada pelo imóvel, em decorrência da obra pública.

46. A *alíquota* é um dos componentes da operação aritmética (o outro é a base de cálculo) que definem a quantia a ser paga a título de tributo (função *objetiva*).

47. O princípio da *isonomia*, revelado no âmbito tributário pela *capacidade contributiva*, relaciona-se à alíquota na medida em que essa procure a proporcionalidade e, sobretudo, a progressividade, conferindo tratamento desigual aos desiguais. É a exigência constitucional para os impostos, prevista no art. 145, § 1º, do Texto Magno.

48. O princípio da *vedação de tributo com efeito de confisco* (art. 150, IV, da CF) relaciona-se à alíquota na medida em que sua contenção dentro de certos limites legais evita a tributação confiscatória.

50. Da obrigatória presença da base de cálculo em qualquer tributo, infere-se a obrigatoriedade também da alíquota, pois só a atuação conjunta confere sentido a ambos os instrumentos da determinação objetiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BATALHA, W. de S. C. **Introdução ao estudo do Direito** (os fundamentos e a visão histórica). 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, N. **O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito**. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, J. S. M. **Isonções Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. **ISS e Serviços de Vigilância Prestados por Empresa Privada**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 1., n.2., p.62-91, out./dez. 1977.

CARNEIRO, M. F.; SEVERO, F. G.; ÉLER, K. **Teoria e prática da argumentação jurídica, lógica e retórica**. Curitiba: Juruá, 1999.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

CARVALHO, P. de B. **Teoria da Norma Tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. atualiz. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, S. C. N. O fato gerador. *In* NASCIMENTO, C. V. do (coord.). **Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

COSSIO, C. **La Teoría Egologica y el Concepto Jurídico de Libertad**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

_____. **Teoría de la Verdad Jurídica**. Buenos Aires: Losada, 1954.

DÓRIA, A. R. S. Imposto de renda pessoa física: limitação do abatimento de juros de dívidas pessoais – aplicabilidade imediata da lei nova promulgada no ano-base. **Revista de Direito Público**, ano IV, n.18, p.362-366, out./dez. 1971.

FALCÃO, A. de A. **Introdução ao Direito Tributário**. 5.ed. atualiz. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. atualiz. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FANUCCHI, F. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, v.1.

FERRAZ JÚNIOR, T. S. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 1993.

FISCHER, O. C. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUSMÃO, P. D. de. **Introdução à ciência do Direito (introdução ao estudo do Direito)**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

JARACH, D. **O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. (Textos de Direito Tributário, 15)

_____. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. **Revista de Direito Público**, ano IV, n.16, p.337-343, abril/jun. 1971.

JARDIM, E. M. F. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. atualiz. São Paulo: Saraiva, 1994.

JÈZE, G. O fato gerador do imposto (contribuição à teoria do Crédito de Imposto). **Revista de Direito Público**, ano 1, n.II, p. 50-63, out./dez. 1967.

JUSTEN FILHO, M. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KANT, I. **Crítica da Razão Pura e outros textos filosóficos**. São Paulo: Abril Cultural, 1974.

KELSEN, H. **La Idea del Derecho Natural y otros ensayos**. Buenos Aires: Losada, 1946.

_____. **Normas Jurídicas e Análise Lógica: correspondência 1959-1965/Kelsen, Klug.** Trad. Paulo Bonavides. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____; COSSIO, C. **Problemas escogidos de la Teoría Pura del Derecho.** Buenos Aires: (s.l.), 1952.

_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo-Brasília: Martins Fontes/Universidade de Brasília, 1990.

_____. **Teoría General del Derecho y del Estado.** Trad. Eduardo García Máynez. México: Textos Universitarios, 1969.

_____. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LACOMBE, A. M. **Obrigação Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2001.

MÁYNEZ, E. G. **Lógica Del Juicio Jurídico.** México-Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1955.

MONTEIRO, W. de B. **Curso de Direito Civil (Parte Geral).** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1972-1974.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PERELMAN, C.; OLBRECHTS-TYTECA, L. **Tratado da Argumentação: a Nova Retórica.** São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SOUSA, R. G. de. Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição. **Revista de Direito Público**, ano IV, n.16, p. 346-353, abril/jun. 1971.

_____. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, ano III, n.11, p.13-32, jan./março 1970.

VASCONCELOS, A. **Teoria da Norma Jurídica.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

VIEHWEG, T. **Tópica e Jurisprudência.** Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Imprensa Nacional, 1979.

VIEIRA, J. R. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto.** Juruá: Curitiba, 1993.

VILANOVA, L. **As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, H. Destinatário Legal Tributário. **Revista de Direito Público**, ano VII, n. 30, p.272-293.