

# A ESTRUTURA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

OSMAR JOSÉ SERRAGLIO

Diretor da FADU

## RESUMO

Osmar José Serraglio examina a teoria da norma tributária evidenciando a inexistência de distinção entre as estruturas das diversas normas jurídicas. Assentado em autores de nomeada, no campo do Direito Tributário, como Geraldo Ataliba e Paulo Barros de Carvalho, demonstra a distinção que se deve fazer entre dois momentos lógicos e cronologicamente diferentes, no denominado fato gerador: aquele da norma e o outro, do fato concreto embora confundidos sob idêntica denominação. Finalmente, põe em revelo o aspecto material da hipótese de incidência, para a classificação dos tributos.

## ABSTRACT

Osmar José Serraglio examines the theory of taxing rule putting in evidence the non-existence of distinction among the structures of the various law rules. Based upon famous authors on Tributary Law such as Geraldo Ataliba and Paulo Barros de Carvalho, he shows a distinction that should be done between logically and chronologically different moments, on the so called generator factor, the one that follows the rule and the other from the concrete fact, although they are mistaken under similar denomination. Finally he attests the material aspect of the hypothetic incidence for the taxes classification.

## INTRODUÇÃO

01 - A tese de que a natureza das leis varia segundo o campo da respectiva atuação é hoje superada havendo consenso sobre apresentarem todas normas jurídicas - constitucionais, penais, civis, tributárias, processuais, etc. - a mesma estrutura estática e idêntica atuação dinâmica. Assim, como as demais (1), a lei tributária é composta de três elementos: a) hipótese de incidência, b) mandamento, preceito ou regra de comportamento c) e sanção. Quanto a este último elemento, Paulo Barros de Carvalho dissente, afirmando que "caso a sanção passasse a integrar a estrutura lógica da norma jurídica, haveríamos de conhecer regra que tivesse uma hipótese, uma consequência, outra hipótese para o descumprimento dessa consequência e, finalmente, outra consequência a que chamaríamos de sanção. Verdadeiramente, seria algo de estrutura tão complexa que seu estudo pormenorizado demandaria esforços incalculáveis" (2). Dessa forma para o aludido mestre, a norma sancionadora seria outra regra, com hipótese e consequência próprias. Para efeitos práticos, referencia Ataliba (3), dicotômica ou tricotômica a estrutura, os resultados se identificam.

## II - CONCEITO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

02. A hipótese de incidência pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência. A lei descreve quais são os fatos que têm força jurídica para determinar o nascimento da obrigação tributária. O mandamento, a consequência, só incide se acontecer o fato que está contemplado na hipótese. Trata-se, portanto, de

uma imagem abstrata.

03. O tributo se caracteriza por ser uma obrigação "ex lege", tendo como sujeito ativo o Estado - ou quem lhe faça às vezes, quando transferida a capacidade tributária - e o sujeito passivo, pessoa subordinada a seu poder e, como objeto a transferência para os cofres públicos de uma determinada importância.

04. O Estado, para exercer a tributação, vale-se da criação de obrigações, cujo nascimento depende da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos previamente descritos na lei. E aí se distingue, então, a hipótese de incidência (ou previsão hipotética, suporte fático, fato gerador, "fattispecie", "tatbestand") e o fato imponible, que Alfredo Augusto Becker referencia como "hipótese realizada", contrasenso, aliás, criticado por Ataliba. (4) O legislador pátrio emprega a expressão "fato gerador", expressão que Becker (5) afirma não gerar "coisa alguma além de confusão intelectual" e que levou Rubens Gomes de Souza à contingência de se referir a "fato gerador abstrato" e "fato gerador concreto".

05. Também Amílcar Falcão (6) increpou a equívocada terminologia, mas preferiu acatá-la, asseverando: "Reconhecemos a procedência da crítica à expressão fato gerador dos franceses, mas a empregamos pela difusão que, em nosso país, já a tornou consagrada na linguagem jurídica".

06. Não há dúvida de que se distinguem, lógica e cronologicamente, dois momentos diversos: o primeiro, a descrição legal, abstrata, dos fatos tendentes a darem nascimento à obrigação tributária e, o último a própria ocorrência, concreta, dos fatos anteriormente descritos pela lei. Surpreende a confusão de algo tão distinto e, aliás, cediço, na Teoria Geral do Direito, como se pode observar pelas inexcitáveis lições de Kelsen, ao apartar, com rigor, os mundos jurídico e fenomênico e, ainda, em Eduardo García Maynes, (7) que adverte: "La terminologia usual fomenta la confusion entre el supuesto del derecho, como hipótesis contenida en una norma, y el hecho de la realización de la hipótesis... Conviene, em consecuencia, substituir la denominación hasta ahora empleada por el término supuesto jurídico y reservar el nombre de hechos jurídicos para las que realizan los supuestos normativos". Também Karl Engisch (8) anota que "há algo que precisamos por em destaque... é que tanto a hipótese legal como a estatuição (consequência jurídica) são, enquanto elementos da regra jurídica, representados por conceitos abstratos... Por isso, a "hipótese legal" e a "consequência jurídica" (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, não devem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como está proferida ou ditada com base naquela regra. Para maior clareza, chamamos por isso, "situação de fato" ou "concreta situação da vida" a hipótese legal concretizada. Infelizmente, porém, não existe qualquer designação para a consequência jurídica concreta". Daí a irrepreensível terminologia de Ataliba (9) ao chamar de hipótese se incidência à primeira realidade, abstrata, da previsão legal e



fato imponible, à concreta realização dos fatos que, ao surgirem, já estarão subsumidos, inevitavelmente, à prévia descrição legal, originando, assim, o vínculo obrigacional entre o estado e o contribuinte. Para Paulo Barros de Carvalho (10) há reparos a se fazer também à designação de "fato imponible", porque não se trata de fato que sofre imposição: apenas surge o fato e a incidência acontece, automática e infalível. Daí porque sugere chamá-lo de "fato jurídico tributário".

07. É a hipótese de incidência, tal qual o fato imponible, una e incidível, não podendo ser repartida ou decomposta. Como uma esfera, exemplifica-o Paulo Barros de Carvalho, (11) não pode ser partida, sob pena de descaracterização, visto não ter partes (transmudar-se-ia em duas semi-esferas) o que não impede se lhe prescretem aspectos como tamanho, brilho, peso, consistência, etc., também na hipótese de incidência, inobstante incidível, formando uma unidade lógica, podemos reconhecer uma série de aspectos, impondo-se, todavia, "a consideração simultânea de todos os critérios, a fim de que o fato possa ser identificado, também, em sua integridade".

### III - ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

08. Os aspectos distintos, que devem ser estudados separadamente para melhor compreensão do fenômeno global da hipótese de incidência, correspondem aos "domínios de validade" espacial, temporal, pessoal e material, aludidos por Kelsen (12). Tais aspectos não vêm, necessariamente, arrolados de forma explícita e integrada, na lei, mas, normalmente, estão nela esparsos, contendo-se em várias normas.

09. O mais importante, sem dúvida, (Paulo Barros de Carvalho refuta haja níveis de importância). (13) é o aspecto material da hipótese de incidência, também chamado de núcleo, por ser o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais aspectos. O aspecto material é, em si mesmo, a própria consistência da hipótese de incidência. Paulo Barros de Carvalho (14) contesta se o designe como "a descrição objetiva do fato" porque tal descrição pressupõe as circunstâncias de espaço e de tempo, quando é imperioso se faça abstração desses elementos para que emergjam as expressões genéricas designativas de comportamentos humanos. Assim, o núcleo será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu comportamento: vender mercadorias, ser proprietário, industrializar produtos. Tal comportamento poderá se consubstanciar em um dar, fazer ou ser, portanto, pode traduzir um ato ou um fato jurídico, segundo outros ramos do Direito, sendo, sempre, um fato, para o Direito Tributário.

10. É o aspecto material, aquele que fornece o maior número de dados para os estudos e pesquisas no Direito Tributário. Contém ele os contornos do evento que, uma vez ocorrido, terá o condão de determinar o nascimento da obrigação tributária.

\*É do aspecto material que se extrai a base imponible que Geraldo Ataliba (15) define como sendo "a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência". Becker a chama - de núcleo da hipótese de incidência. A expressão - base de cálculo - encontrada no direito positivo, peca por existirem impostos e taxas em que não há cálculo. Paulo Barros de Carvalho (16) observa que, de fato,

há casos de abandono integral da disposição de medir a materialidade do fato jurídico, inexistindo, então, base de cálculo. Não há dúvida, contudo, que, havendo base, haverá alíquota e, por isso, cálculo. Daí porque lhe parece coerente chamar de - base de cálculo.

12. É a base imponible algo que está na própria materialidade do fato descrito. É ínsita à hipótese de incidência, sendo-lhe atributo essencial e inarredável. O aspecto material é sempre redutível a uma expressão numérica. Daí porque a base imponible é uma grandeza invariavelmente inerente ao próprio produto ou à coisa tributada e que Amílcar Falcão prefere chamar de parâmetro.

Para Paulo Barros de Carvalho, (17) que a localiza no mandamento - e não na hipótese - destina-se ela a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa. (Paulo Barros de Carvalho vale-se da terminologia de Cossio - endonorma, perinorma - formando o juízo disjuntivo). Essa última observação é da maior relevância. É que é impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja inerente à hipótese de incidência. Amílcar Falcão refere o caso de imposto sobre o patrimônio, que tenha por base imponible a renda do seu titular, quando, então, evidentemente, tratar-se-ia de imposto de renda, e não sobre o patrimônio.

13. A lei pode qualificar uma só, algumas ou todas as perspectivas dimensionáveis do aspecto material da hipótese de incidência e atribuir-lhes a função de base imponible. Encontrará, no entanto, o legislador, um limite: a materialidade. A consistência material da hipótese de incidência será sempre um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, mensurável por alguma forma, como o preço, o peso, o volume, enfim, qualquer outro atributo de grandeza ou tamanho. A.D. GIANINI, (18) em seu clássico - I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario - afirma: "Porque, efetivamente, a importância do débito resulta da aplicação da alíquota (fixada em lei) a uma grandeza denominada base imponible, parece logicamente necessária a redução do pressuposto para a determinação da base imponible. Os critérios podem ser: o simples número de unidades de que consta materialmente o pressuposto, a medida, o peso, o valor..." (nossa tradução livre).

14. Descrevendo, a lei, aspecto material da hipótese de incidência e adotando como base imponible o valor do patrimônio do contribuinte, o exegeta classificará o imposto pelo último dado. É a base imponible o elemento determinante do verdadeiro critério material da hipótese de incidência. É pelo aspecto material que se procede a classificação dos tributos.

15. A alíquota é o fato que deve ser aplicado à base imponible para a obtenção do quantum debeat. Ela não integra a base imponible. Não se constitui em elemento da hipótese legal e, sim, do mandamento: pague X% sobre a base imponible.

16. Pela análise de outro aspecto, o pessoal, da hipótese de incidência, verificaremos quem poderá exigir e quem deverá pagar. A obrigação tributária, como as demais relações jurídicas, só se estabelece entre pessoas. Inexiste relação jurídica entre pessoa e objeto, lembra Kelsen. (19) Determina, o elemento pessoal da h.i. tributária, quem figurará nos polos positivo e negativo da obrigação tributária.



17. Implícita ou expressamente, o sujeito ativo vem sempre determinado na h.i., o mesmo não ocorrendo com o sujeito passivo, do qual a h.i. apenas fornece os critérios para que o intérprete o identifique, o que só poderá ser possível quando ocorrido o fato concreto.

18. Nosso sistema jurídico tributário, que se caracteriza pela rigidez com que se partilhou a competência tributária - e não a capacidade - não permite dúvidas sobre a titularidade ativa na obrigação tributária. O constituinte esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei simplesmente a função regulamentar, ensina Geraldo Ataliba. (20) Todas as exações, na Carta Magna, estão atribuídas a certos sujeitos ativos que, quando não expressamente mencionados, são decorrentes implicitamente, pelo simples exame da h.i. Nos tributos vinculados, sujeito ativo será a pessoa de direito público que tiver competência para o exercício da atuação estatal. Em se tratando de tributos parafiscais, deverá a lei designar, expressamente, o sujeito ativo. A.D. Giannini (21) aduz que as relações jurídico-tributárias, sendo fundamentalmente obrigações, pressupõem a existência de dois sujeitos: L'uno, il soggetto attivo, cui la legge attribuisce determinati diritti o poteri; l'altro, il soggetto passivo, cui la legge impone determinati obblighi" acrescentando que, como se trata de relação originada do exercício de poder de tributar do Estado, "soltanto lo Stato stesso" ou o ente público a quem tenha a lei conferido tal poder será sujeito ativo, enquanto que podem ser sujeitos passivos "tutte le persone" que se encontrem subordinadas àquele poder.

19. Ainda remanesce examinar os aspectos temporal e espacial da h.i. A lei deve determinar, expressa ou implicitamente, qual o momento em que se deve reputar ocorrido o fato impositivo. Consoante inicialmente assentado, o direito constrói suas próprias realidades, nem sempre conformadas ao mundo fático. Daí porque às vezes presume que o fato impositivo acontece antes de ocorrer na realidade do mundo fenomênico e, outras vezes, presume que se realiza depois de efetivamente acontecer. Assim, o que configura efetivamente o aspecto temporal é o que a lei determina, nada dependendo dos fatos, em si mesmos.

35. Verificado o momento do nascimento da obrigação tributária, surge para o sujeito ativo o direito ao crédito pelo qual responde o sujeito passivo. Como a h.i. pode abrigar um conjunto de fatos ou até uma circunstância de determinado fato, deve a lei determinar quando reputa ocorrido o fato impositivo, para o efeito de incidir o imposto.

36. A classificação bipartida dos fatos impositivos em instantâneos e complexivos, agasalhada por Amílcar Falcão, que a colheu em Giannini, Vanoni e Merck, é objurgada por Paulo Barros de Carvalho (22) que afirma: Por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em - fato gerador - no momento exato em que estiver completa a figura típica".

37. O aspecto espacial da h.i. corresponde à indicação das circunstâncias de lugar em que o fato impositivo ocorreu. A lei, muitas vezes, qualifica determinados lugares, estabelecendo a presunção de que eles são locais de realização de fatos impositivos. Não havendo expressa determinação da lei, o critério a ser utilizado será o da territorialidade, portanto, no âmbito territorial em que a lei possa estender sua eficácia.

38. Desses aspectos, reitera-se, embora fundem-se em uma unidade incidível, será relevante, para o exame da natureza

jurídica do tributo, o aspecto material, aliado à base impositiva.

## CONCLUSÕES

1. A norma tributária tem a mesma estrutura das demais normas.
2. O que possibilita classificar os tributos é a consistência material da hipótese de incidência.

## NOTAS

1. Geraldo ATALIBA, *Hipot. Inc. Tribut.*, p. 15.
2. Paulo Barros de CARVALHO, *Teoria da Norma Tributária*, p. 32.
3. Geraldo ATALIBA, *Hipótese*, p. 39.
4. *Ibidem*, p. 52.
5. Alfredo Augusto BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 288.
6. Amílcar de Araújo FALCÃO, *O Fato Gerador*, p. 31.
7. Eduardo García MAYNES, *Introducción al Estudio del Derecho*, p. 170.
8. Karl ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, p/ 44/45.
9. Geraldo ATALIBA, *Hipótese*, p/ 51.
10. Paulo Barros de CARVALHO, *op. cit.*, p. 74.
11. *Ibidem*, p. 75.
12. Hans KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, p. 33.
13. Paulo Barros de CARVALHO, *op. cit.*, 79.
14. *Ibidem*, p. 75.
15. Geraldo ATALIBA, *Hipótese*, p. 113.
16. Paulo Barros de CARVALHO, *op. cit.*, p. 106.
17. Paulo Barros de CARVALHO, *op. cit.*, p. 105.
18. A.D. GIANNINI, *apud Geraldo ATALIBA in Estudos e Pareceres*, v. 2, p. 117.
19. Hans KELSEN, *op. cit.*, p. 190.
20. Geraldo ATALIBA, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p. 18.
21. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, p. 103.
22. Paulo Barros de CARVALHO, *op. cit.*, p. 84.

## BIBLIOGRAFIA

1. ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., São Paulo, 1981.
2. ATALIBA, Geraldo, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Ed. Rev. Tribunais, São Paulo, 1968.
3. BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Edição Saraiva, 2ª ed., 1972.
4. CARVALHO, Paulo Barros de, *Teoria da Norma tributária* Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo.
5. ENGISCH, Karl, *Introdução ao pensamento jurídico*, Ed. Fundação C. Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed. 1968.
6. FALCÃO, Amílcar de Araújo - *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, 1960.
7. FALCÃO, Amílcar de Araújo - *O fato gerador da obrigação tributária*, ed. Rev. Tribunais, São Paulo, 1973.
8. GARCIA MAYNES, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1971.
9. GIANNINI, Achille Donato, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffè editore, 1974, Milano.
10. KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, Armênio Machado, Coimbra, 1976.