

## **A GÊNESE OBRIGACIONAL E O CTN**

*Alexandre Barros Castro\**

### **1 - Rubens Gomes de Sousa e a obrigação tributária no Código Tributário Nacional**

O CTN, como sabemos, foi instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, sob a égide da Constituição Federal de 1946, regulando a partir de então o sistema tributário nacional.

Resultado, em sua maior parte, do trabalho incessante e da prodigiosa mente de Rubens Gomes de Sousa, o CTN é iniludivelmente um conjunto normativo de refinada elaboração.

Ainda que diversas críticas se imponham ao texto em vigor, por certo seus méritos superam em muito suas deficiências, devendo estas, entendemos nós, serem creditadas às inúmeras alterações constitucionais que se seguiram, ao escopo finalista do governo de então, mais preocupado com a arrecadação e o orçamento do que com a justiça fiscal, e por certo aos equívocos próprios do noviciado da codificação exacional. Creditar tais atecnias a Rubens Gomes de Sousa não nos parece justo à memória e ao legado inegável daquele professor.

Feito este imperioso registro histórico, adentremos ao tema aqui versado, qual seja, a obrigação tributária e seu efetivo surgimento para o Direito.

Assim, empreendemos exame à lição de Rubens, deitando olhos sobre a Lei nº 5.172/66, não perdendo de vista a lembrança de Descartes, quanto à embriogenia do pensamento humano mais brilhante, que agora acode à nossa mente: “...os espíritos mais elevados são capazes dos maiores erros e das maiores virtudes.”

Posto isso, atentemo-nos para o disposto na codificação aludida. O CTN dispensou ao vínculo em questão, apenas um artigo, assim redigido:

“Artigo 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.

---

\***Alexandre Barros Castro** – Graduado em Direito e Administração de Empresas. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Universitário. Autor de diversas obras jurídicas. Presidente da 33ª Subseção da OAB – Jundiaí. Advogado militante.

§ 3º A **obrigação acessória**, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”<sup>1</sup>

A proposta de Gomes de Sousa quanto à gênese obrigacional de natureza tributária faz-se notar no preceito alhures explicitado. De fato, o mestre paulista sempre se posicionou contra a corrente italiana, capitaneada por Antonio Berliri e Enrico Allorio, que vê no lançamento um claro efeito constitutivista, vale dizer, conferindo àquele ato administrativo o condão de constituir a obrigação tributária, que a partir dele, então, nasce para o universo jurídico.

Para Rubens Gomes de Sousa o lançamento não tem tamanho poder, ao revés, apenas goza de natureza declaratória, ou seja, para ele em verdade a obrigação tributária nasce juntamente com a realização do fato jurídico tipificado.

Importa observar, no entanto, que o legislador descuro da forma, deixando vicejar erro jurídico grosseiro, ao chamar de obrigação principal tanto os tributos quanto as sanções, vez que por força do artigo 3º do mesmo Diploma Legal <sup>2</sup> diferencia-se expressamente tributo de sanção.

Em parte, importa ressaltar que a nosso ver salta aos olhos a erronia esculpida no artigo 113 do CTN . Trata o dispositivo da relação obrigacional no campo tributário. Num primeiro momento, cabe destacar que ainda que esta obrigação derive de uma relação mais ampla, mais abrangente, temos que entendê-la como vínculo jurídico, pelo qual uma pessoa tem o direito legal de exigir de outra o cumprimento de uma prestação economicamente mensurável; devendo-se apenas ressaltar que por óbvio num dos pólos desta relação, deste liame jurídico, encontrar-se-á a Administração Pública, ou, em verdade, os entes tributantes, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A obrigação principal, diz o parágrafo primeiro, nasce com o fato gerador, tendo por finalidade o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, o que claramente denota o seu caráter patrimonial.

Já o parágrafo segundo versa acerca das obrigações acessórias, parecendo-nos necessário tecer algumas observações. Alinhamo-nos aos puristas da Ciência do Direito, que alegam que em verdade o legislador exacional quis aqui se referir aos deveres instrumentais, ou seja, à obrigação de escrituração, à obrigação de emitir nota fiscal etc. A obrigação é uma só, a de pagar tributo, e, por óbvio, possibilitar à Administração Pública meios de controlar e auferir tais registros, através da exigência legal afeta aos deveres instrumentais. Em decorrência, parece-nos um equívoco do legislador exacional referir-se às obrigações acessórias, dando a entender uma nova obrigação, quando em verdade o que há é uma integração daqueles deveres ao de pagar compondo a obrigação tributária. Reiteramos, portanto, que a obrigação impositiva é una, dela fazendo parte como escopo maior o pagamento tributário, e, como dever instrumental, reiteramos a escrituração contábil, por exemplo. Feitas estas observações, cumpre ressaltar que o que o legislador

---

<sup>1</sup> Destacamos.

<sup>2</sup> “Artigo 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sublinhamos.

buscou aqui, por ocasião do §2º, foi exatamente distinguir estes deveres instrumentais da obrigação de pagar tributo, deixando claro ao intérprete legal que a obrigação tributária possui uma outra decorrência que não só aquela oriunda do pagamento da obrigação tributária ao qual ele, reiteramos, de forma equivocada, denominou obrigação acessória.

Já no parágrafo terceiro do art. 113, em comento, o legislador explicitou que esta obrigação acessória, por nós entendida como dever instrumental, em não sendo cumprida, transfigura-se em obrigação principal. Aqui também nos parece que a legislação trouxe uma redação imprópria, na medida em que além de confundir a ambas, mesclando-as de forma equivocada, parece transformar o dever instrumental em obrigação principal. Reiteramos uma vez mais que a obrigação é una, assim o que entendemos ter sido o intuito foi explicitar que este dever instrumental, quando não observado, receberá o mesmo tratamento dispensado ao não pagamento do tributo, o que por óbvio é um corolário, por exemplo, dentre outros, do princípio da economia e da celeridade processual. Em derradeiras linhas, importa ressaltar que resultou em grande pecado confundir o pagamento da obrigação tributária com as multas, contrastando com o disposto do artigo 3º do CTN, onde de forma clara explicita-se que tributo não é pena.

Muitos outros autores da mais elevada envergadura também externaram suas críticas à redação do artigo em apreço:

*“... nem poderia o legislador pátrio ter denominado os mesmos “deveres formais” de obrigação acessória, uma vez que tais deveres são independentes da obrigação principal, não seguem como ocorre no Direito Civil, ao contrário, a ela sobrevivem, quando extinta ou inexistente é a obrigação principal. Por isso, tais deveres deveriam ser denominados de “administrativos” ou de “instrumentais”, no dizer de Roque Carrazza, ou seriam de irredutível atecnia, como alerta Zelmo Denari”.*<sup>3</sup>

Este equívocismo do CTN é esposado pelos vultos mais primaciais das letras jurídicas, motivo pelo qual entendemos despiendo palmilhar, ainda, por tal rumo.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Carrazza, Roque Antonio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 26, e Denari, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, p. 216 s/d. apud. Baleeiro, Alicemar, *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 698-9.

<sup>4</sup> Além dos doutrinadores, cujas lições têm pautado este estudo e que já foram por nós nomeados, veja-se a respeito: Pereira, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. II. 8. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1986. Navarro Coelho, Sacha Calmon. *A obrigação tributária - Nascimento e morte — A transação como forma de extinção do crédito tributário*. Revista de Direito Tributário, v. 62, s/d, pp. 69-75, São Paulo; Machado, Hugo de Brito. *Obrigações tributárias e direito adquirido*. Revista Forense: Rio de Janeiro, v. 84, n. 302, s/d, pp. 245-253. Lapatzka, José Juan Ferreiro. *Relación jurídico-tributária: La obligación tributária*. São Paulo, Revista de Direito Tributário, v. 11, n. 41, s/d, pp.7-35. Ferreira Sobrinho, José Wilson. *Obrigação tributária acessória*. São Paulo, Revista de Direito Tributário, v. 10, n. 36, s/d, pp. 191-204. Costa, José Antônio da Costa. *O princípio da legalidade em matéria tributária*. São Paulo, Revista da Faculdade de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas, v. 4, s/d, pp. 93-107. Fried, Roy Reis. *Do lançamento: Ato constitutivo ou declaratório*. Porto Alegre, Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, v. 20, n. 59, s/d, pp. 292-307. Orrutea, Rogério Moreira. *Obrigação tributária*. São Paulo, Revista de Direito Tributário: v. 10, n. 37, s/d, pp. 89-98. Etchazul Villela, Gilberto.

Em discluso pensar, posto à calva, nos é lícito assertoar que desacorçoadamente esse não foi o único erro cometido no preceito em questão.

Com efeito, outra crítica que se ergue diz respeito à falsa impressão que o CTN confere como traço distintivo da obrigação principal e da acessória, notadamente quanto à gênese de uma e de outra.

No § 1º do preceito em comento alude-se ao surgimento do vínculo principal a partir da ocorrência do fato impositivo, distinguindo-se o crédito daí decorrente. No § 2º prescreve-se que a obrigação acessória advém da legislação tributária.

Assim, a falsa impressão legal configura-se na medida em que parece desenharmos o comando de que o fato impositivo bastaria para o nascimento da obrigação principal, enquanto a acessória resultaria de um dever imperativo e incondicional.

A reparar tal equívoco, parece-nos bastar espargir luzes sobre o artigo 115 do mesmo Diploma Legal, que assim dispõe:

“Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma de legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configura obrigação principal.”

Por tal dispositivo, resta iniludível que as chamadas obrigações acessórias, constituem, em verdade, deveres, como já prenotamos, e que nascem a partir da ocorrência de uma hipótese específica de um fato impositivo próprio.

Mas que sentidos teriam essas expressões “imperativo” e “incondicional” registradas no artigo 113?

Parece-nos que o que Rubens quis aqui assinalar de forma destacada é que o brocardo latino “*accessorium corrui sublati principalis*”, pelo qual o acessório segue o principal, não se aplica em relação às denominadas obrigações acessórias de natureza tributária. Por certo, pode inexistir a obrigação principal de pagar tributo, a persistir a exigibilidade da acessoriedade daquela, em decorrência, por exemplo, de isenção, imunidade ou até não incidência. Poderá também ser fulminada a obrigação principal através, por exemplo, do pagamento, e se manter a acessória, ante seu descumprimento, acarretando a imposição isolada de gravame pecuniário moratório.

Resta, portanto, que as obrigações acessórias do CTN têm vida própria, têm independência em face da principal, gerando-se a partir de hipótese própria e apenas se extinguindo nos casos expressamente regidos pela lei, daí o uso dos vocábulos “imperativo” e “condicional” aplicar-se-ia.

---

*A exigibilidade da obrigação tributária sujeita a lançamento por homologação.* Tributação em Revista: Brasília, v. 4, n. 14, s/d, pp. 5-14. Zanini, Carlos Klein. *Considerações sobre o que pagar na obrigação tributária.* São Paulo, Lex Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Regionais Federais, v. 8, n. 79, s/d, pp. 34-39. Cretton, Ricardo Aziz. *A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil.* São Paulo, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas: v. 4, n. 16, s/d, pp. 14-22. Mendes Sobrinho, Antônio Amaral. *Extinção da obrigação tributária.* Rio de Janeiro, Revista de Ciência Política, v. 31, n.1, s/d, pp. 25-42. Rodón, Jorge. *El deber de información de las obligaciones tributarias.* Barcelona: Revista Jurídica de La Catalunya, v.9, n. 1, s/d, pp. 121-30.

Próprio da natureza doutrinária da Lei 5.172/66, a qual já aludimos em obra de nossa lavra<sup>5</sup>, aqueles “diferentes fatos geradores” da obrigação principal e da penalidade ilustram as fundadas críticas que parte da doutrina<sup>6</sup> credita a Rubens Gomes de Sousa, com as quais aquiescemos.

Chegados a este ponto, derradeiro apontamento faz-se imperioso, uma vez destacadas algumas das imprecisões acometidas no CTN: para Rubens Gomes de Sousa, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador. Para ele, conforme refletiu na codificação em apreço a conjunção do imperativo normativo à hipótese, desencadeia na subsunção àquele comando prescritivo dos fatos concretizadores daquela hipótese. Assim, a prática de certa atividade resulta, em Rubens, no fato gerador da obrigação de pagar determinada quantia ao Estado a título de tributo.

Consubstanciadas as ablações expostas é o que se pode concluir dos ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa, nos quais se antevê clara influência da corrente de pensamento behaviorista, para a qual, nas linhas de seu criador B.F.Skinner, “o ser humano atua sobre o mundo e o modifica, e o mundo modificando determina tal ação”.<sup>7</sup>

Na seqüência, vejamos o pensamento de Geraldo Ataliba, ímpar jurisconsulto do Direito pátrio.

## **2 - A gênese obrigacional e as lições de Geraldo Ataliba**

O insuplantável mestre Ataliba, extraordinário publicista da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e precursor da famigerada “Escola Paulista de Direito Tributário”, tendo desafortunadamente partido tão cedo rumo ao Oriente Eterno, deixou-nos legado de refinada qualidade.

Nossa grande dificuldade aqui será não só sermos ser fidedignos ao seus ensinamentos, trazendo-os com clareza, mas sobretudo limitá-los a umas poucas linhas, quando em verdade mereceriam toda uma coletânea ante sua preciosidade. Enfrentemos, pois, de pronto, tamanho desafio.

A universalidade do pensamento científico de Ataliba solevantou-o como um dos maiores publicistas do Direito contemporâneo. Isto é, comprovado e enfatizado, de forma excelente, em sua magistral obra *Hipótese de Incidência Tributária*<sup>8</sup>, onde aquele mestre na mesma linha do pensamento de Becker parte dos princípios constitucionais para abarcar a obrigação tributária, definindo-a e precisando o real instante de seu nascimento.

---

<sup>5</sup> *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

<sup>6</sup> Dentre estes merece relevo Luciano Amaro. Veja-se, de sua pena, *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 255 e ss.

<sup>7</sup> *Sobre o behaviorismo*. São Paulo: Atrix, s/d, p.13.

<sup>8</sup> *Hipótese de Incidência Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

A ciência normativa regula inter-relacionamentos, vale dizer, preocupa-se com as relações entre as pessoas, físicas ou jurídicas.

Essa ponderação enseja evidência de que o Direito, em verdade, tem sempre como objeto um comportamento. O comando normativo, ainda que se referindo às coisas (compra e venda de bens etc.), tem como objeto o regramento comportamental.

No Direito Tributário, o objeto de sua norma corresponde não ao dinheiro que se deve carrear aos cofres públicos, mas ao comportamento de encaminhar tais haveres àquelas burras. Esse montante em dinheiro é, quando muito, objeto material do comportamento, mas este, e somente este, é que se constitui como efetivo objeto do comando.

Essas determinações normativas exatamente por terem natureza legal revestem-se de objeto para o Direito. Outros comportamentos, por certo existem, são reais, observáveis, constatáveis empiricamente, mas não são objeto ante à falta de importância que a ciência jurídica lhes dispensa. São desprezíveis e irrelevantes.

Nesse sentido, o Direito exerce evidente função seletiva, optando por um ou outro comportamento. Da multiplicidade de comportamentos humanos e sociais, o Direito deita olhos sobre alguns, escolhendo-os e elevando-os, enquanto objetos de sua própria estruturação, como ciência. Eis a lógica da relação no Direito e a causalidade fenomênica tão bem explorada por Lourival Vilanova em sua extraordinária obra.

Por isso, podemos alardear que o único conteúdo possível ao Direito é a conduta humana, na medida em que os fatos concretos, da vida real, somente alcançam importância descortinando-se, submergindo da penumbra, quando e em função da conduta humana. Do contrário, na escuridão jurídica permanecem, gerando efeitos no mundo fenomênico, mas inertes no mundo das idéias jurídicas.

Geraldo Ataliba, nesse sentido, recorda pensamento formulado por Celso Antônio Bandeira de Mello, autorizado administrativista da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que assim prelaçou:

“O Direito não disciplina pensamentos, propósitos, intenções, mas regula comportamentos, de um em relação a outro ou a outros. Eis porque todo direito pressupõe pelo menos duas pessoas. Eis porque na ilha de Robinson Crusóé não havia Direito. O Direito existe para regular relações entre as pessoas: comportamentos humanos relacionados mesmo quando parece que uma norma, jurídica está disciplinando uma relação entre uma pessoa e uma coisa, na verdade ela está regendo uma relação entre pessoas; estabelecendo que alguém deve dar, fazer ou não fazer alguma coisa para outrem”.<sup>9</sup>

Essencialmente as categorias jurídicas e seus peculiares institutos só são válidos para o Direito. Eles só operarão efeitos para essa Ciência.

---

<sup>9</sup> *Apud* Ataliba, Geraldo. *Op. cit.* p., 20.

Na filosofia behaviorista, por exemplo, o campo de estudo igualmente é a natureza e os fenômenos que nela se operam tendo como agente as pessoas vistas em sua individualidade e em sua interação. Sua validação, no entanto, também se opera a partir de um critério de verdade, só que não normativo, mas sim consensual, do grupo. Nela o que se impõe, diferentemente da Ciência Normativa, não é uma concordância do grupamento social, quanto à aceitação jurídica ou não daquele comportamento. A inferência fenomenológica que se deve empreender numa e noutra é distinta, portanto.

O mesmo traço limítrofe pode ser depurado entre o Direito e a Psicologia, por exemplo. Para a Ciência do Comportamento, o estudo se dá na relação do homem e determinada realidade, vale dizer, seu estudo se estrutura para interpretar os fenômenos de consciência, como a percepção de um objeto, de uma dada realidade fática, e o modo como o sujeito em várias situações percebe aquela concretude fática.

Assim o Direito, como a Filosofia e a Psicologia, estuda também as relações do homem com o meio. Este, no entanto, ao agir sobre o indivíduo provoca reações, com as quais cada uma daquelas ciências de *per se* preocupar-se-ão. Para a normativa resultarão importantes apenas e tão somente aqueles comportamentos que expressamente o Direito inseriu no seu mundo, na sua realidade, no seu campo de estudo.

Da mesma forma, a fenomenologia tributária não diverge em nada daquela outra que tipifica o Direito em geral, em qualquer de suas multifacetárias manifestações. Daí o porquê de Ataliba expressar seu incorformismo com os que querem inserir na Ciência Jurídica, nuances econômicas, reduzindo-os a arautos e precursores do manicômio tributário<sup>10</sup> a que Becker se referiu:

“... daí o terrível engano dos que pensam que a Economia e o Direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação.”<sup>11</sup>

O objeto da norma é, em síntese, o comportamento e àquele comando este deve coadunar-se, enquanto conteúdo mandamental validado pelo sistema posto. Expressão desse pensar encontra sólido amparo, uma vez mais no mestre Ataliba:

“... meditemos sobre o que somos, sobre o que temos, e sobre o que fazemos. Somos capazes ou incapazes, eleitores ou não, funcionários ou simples administrados, maiores ou menores, etc., segundo a lei nos considere... pois a mesma norma que diz ser legítimo um recebimento (um aumento patrimonial), e que assim nos atribui a titularidade jurídica de um bem (dinheiro ou outra coisa), pode atribuir ao estado uma parcela deste bem”.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

<sup>11</sup> *Idem*, p. 22.

<sup>12</sup> *Idem*, p. 26.

Ao prescrever determinado comportamento como modificador da realidade jurídica, o Direito essencialmente abstrato produz efeito concreto, palpável, pelo comportamento dos destinatários daquele mandamento. Daí o porquê de o Direito ter por finalidade possibilitar a vida em sociedade, atuando como meio para obrigar determinados comportamentos.

Por isso o insigne jusfilósofo Lourival Vilanova tece lições que se aplicam rigorosamente ao caso:

“A norma jurídica, geral e abstrata (generalidade e abstrateza, que não é de todas as normas), não se realiza, e não passa do nível conceptual para o domínio do real-social, sem o fato que lhe corresponde, como suporte fático de sua hipótese fática. Sem a fattispecie concreta correspondente à fattispecie abstrata. O fato, recortado de entre a multiplicidade heterogênea dos fatos sócio culturais (os fatos meramente físicos são qualificados valorativamente ao universo da cultura total), é, na medida em que corresponde ao esquema abstrato, o fato jurídico. O que excede ao esquema ou é juridicamente irrelevante, ou é relevante para outras hipóteses fáticas de normas do mesmo sistema jurídico-positivo. Ou para outros sistemas, os de outros Estados, ou o do sistema jurídico internacional público.

A norma, que é uma objetivação conceptual, passando para o campo dos fatos adquire a forma de objetivação social. Adquire algo da coisidade do social, no sentido durkheimiano. Assim sendo, a realização da norma é um processo de individuação. O fato é topicamente um aqui-e-agora. O fato típico, como classe (ou conjunto, em sentido matemático), inexistente como dado existencial: é uma construção conceptual, objetiva, sim, mas que não oferece a resistência das coisas e dos fatos que compõem o meu mundo circundante. A classe das coisas imóveis, no sentido jurídico, como classe, não é móvel nem imóvel (divisível ou indivisível, disponível ou indisponível).

O fato jurídico, pois, é uma concreção que se dá num ponto do tempo e num ponto do espaço. Mas o fato é jurídico porque alguma norma sobre ele incidiu, ligando-lhe efeitos (pela relação de causalidade normativa). Suprimam-se normativamente efeitos e o fato jurídico fica tão-só como fato. O direito é um processo dinâmico de juridicização e de desjuridicização de fatos, consoante às valorações que o sistema imponha, ou recolha, como dado social (as valorações efetivas da comunidade que o legislador acolhe e as objetiva como normas impositivas).<sup>13</sup>

Permeado pelo acerto das constatações do professor pernambucano, Ataliba impõe a importância ao fato gerador (no dizer do CTN), ou ao fato impositivo (expressão preferida pelo mestre paulista, como já o expusemos), não como preconizador de sua glorificação, mas como instrumento a possibilitar ao exegeta os meios próprios de trilhar seguro caminho rumo à identificação da gênese obrigacional de cunho tributário. Dele são os prodigiosos ensinamentos:

---

<sup>13</sup> Op. cit., pp. 144-5.



“Em outras palavras: só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.). Os demais são desprezíveis, por irrelevantes. A multiplicidade de fatos concretos não é abrangida pelos conceitos legais (h.i.). Pelo contrário, só alguns fatos são objeto de conceitos legais, do que resulta que só um número muito reduzido constitui fato jurídico ou fato jurídico relevante”.<sup>14</sup>

Com base em tal extraordinária contribuição do celebrado mestre paulista, podemos assertoar que a hipótese de incidência contém uma descrição hipotética, dispondo abstratamente acerca de um fato. Constitui, então, em estreito apanhado, meio pelo qual o legislador institui um tributo, associando a tal descrição hipotética um “dar quantia em dinheiro”, vale dizer, conferindo àquela abstração um comando traduzido num: “pague”. Novamente nos valem das lições de Ataliba, sempre a nos socorrer ante a imensidão do horizonte jusfilosófico:

“... a criação de tributos - que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas (h.i.) - é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas jurídicas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente à atividade concreta e efetiva de tributar. É a primeira, no sentido de que sem ela não pode haver ação tributária (tributação).”<sup>15</sup>

Claro, portanto escorados em tais ímpares ensinamentos, que nos é acertado afirmar que em havendo subsunção do fato à hipótese de incidência, haverá imposição. Não existindo aquele fenômeno<sup>16</sup>, nos depararemos com um fato irrelevante para o Direito Tributário.

De certo que para a doutrina formulada por Geraldo Ataliba, o vínculo obrigacional resultante no comando “pague”, enquanto ensejador da tributação, nasce, por força da lei, a partir da ocorrência do fato imponible. Em miúdo arrazoado é da concretização do fato imponible que nasce a obrigação tributária. Reside aí, pois, em última análise, a relevância de tal instituto e seu estudo para o Direito Tributário.

Cerremos portanto esta linha de pensamento, a fim de que possamos partir rumo ao destino a que nos propusemos no presente estudo, trazendo à baila as ponderações do saudoso mestre Ataliba, reproduzindo-lhe pensamento que, a nosso entender, esgota o assunto em lanço lapidar:

“... o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponible. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal) reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei:

---

<sup>14</sup> Op. cit., p. 60.

<sup>15</sup> Idem, p. 62.

<sup>16</sup> Aqui entendido como fenômeno que tem o poder de representar com rigor e por inteiro a previsão hipotética da lei.

criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso (...) Pontes de Miranda designa o fato imponible por suporte fático. Escreve excelentemente: 'a regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, com todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O Direito Tributário é apenas ramo do Direito Público; integra-se, com os outros, na Teoria Geral do Direito' (Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, tema II. p.366, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo). (...) é fato imponible um fato concreto que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal. O fato imponible está para a hipótese legal assim como, logicamente, o objeto está para o conceito.

A h.i. contém um arquétipo<sup>17</sup>, um protótipo bem circunstanciado. O fato imponible é a materialização deste arquétipo legal. Os escritores de Direito Penal, ao desenvolverem a teoria da tipicidade, nada mais fizeram do que enfatizar a necessidade da subsunção de um fato ao tipo legal, para que esse fato pudesse ser reputado crime".<sup>18</sup>

Após a categórica lição de Geraldo Ataliba, o silêncio se impõe.

---

<sup>17</sup> O signo "arquétipo", por certo, foi aqui empregado pelo professor da PUC/SP no sentido de forma substancial das coisas, como modelo original e exemplar pela qual se ergue uma obra, plano, idéia.

<sup>18</sup> Idem, pp. 65-7.