

## **FATOR GERADOR**

**SHIRLEY ALONSO RODRIGUES SILVERIO LOPES<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

O presente trabalho tem por fim apreciar aspectos atinentes ao fato gerador da obrigação tributária através da análise de sua importância e aplicabilidade. Objetivando alcançar este mister averiguaremos diversas particularidades intrínsecas ao assunto, especialmente aquelas relativas a seu conceito e suas espécies, propiciando um panorama amplo sobre o tema em questão.

Palavras-chave: direito tributário; fato gerador; conceito; fato gerador da obrigação principal; fator gerador da obrigação acessória; fato gerador e hipótese de incidência.

---

<sup>1</sup> Procuradora Nível IV do Município de Diadema, Especialista em Direito Público.

## SUMÁRIO

<b>1 – INTRODUÇÃO.....</b>	<b>3</b>
<b>2 – CONCEITO DE FATO GERADOR.....</b>	<b>4</b>
<b>3 – FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.....</b>	<b>6</b>
<b>4 – FATOR GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.....</b>	<b>8</b>
<b>5 – FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....</b>	<b>10</b>
<b>6 – CONCLUSÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>13</b>

## 1 – INTRODUÇÃO

O projeto em tela busca contemplar a figura do fato gerador e para tanto iniciaremos nosso estudo partindo de seu conceito.

Verificaremos a expressão segundo nossa legislação tributária, especificamente à luz do Código Tributário Nacional.

Seguiremos tratando da mesma também de acordo com os nossos mais renomados juristas.

Trataremos do fato gerador da obrigação principal, partindo de sua definição legal, detalhando cada um de seus componentes.

Examinaremos sua amplitude que extrapola a noção de tributo, chegando a alcançar as infrações tributárias.

Passaremos ao estudo do fato gerador da obrigação acessória, que pode ser descrito pela lei, bem como por qualquer legislação atinente ao assunto.

Discorreremos sobre a viabilidade da imposição deste encargo por um ente da federação a outro, bem como a terceiros ainda que imunes.

Investigaremos o fato gerador e a hipótese de incidência, demonstrando a diferenciação que há entre ambos.

Apresentaremos a posição de expoentes da doutrina que propuseram novas locuções para elucidação desta problemática.

Encerraremos, destacando a necessidade real desta distinção através da análise prática de atos ilícitos que podem integrar o fato gerador, mas nunca a hipótese de incidência.

## 2 – CONCEITO DE FATO GERADOR

O item acima tem por fim avaliar a figura do fato gerador e neste diapasão buscaremos auferir sua acepção.

Dispõem os artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. 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.”<sup>2</sup>

Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, ao abordar o tópico em estudo aduz:

“Há quem entenda que todo o Direito Tributário se resume na teoria do fato gerador. Tal assertiva, porém, constitui exagero evidente. É o mesmo que afirmar que todo o Direito Penal se resume ao estudo da tipicidade. Na verdade, o estudo do fato gerador é de grande importância, mas não constitui sequer especificidade do Direito Tributário. Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do direito ao salário. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço

---

<sup>2</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 de Abril de 2016.

respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador. Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais.”<sup>3</sup>

Neste sentido a obrigação tributária é uma relação oriunda do Direito Público prevista em lei.

Esta previsão descreve o fato pelo qual o sujeito ativo representado pelo Fisco pode exigir uma prestação do sujeito passivo, no caso, o contribuinte.

Celso Ribeiro Bastos, no livro *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins sustenta:

“Na verdade, o direito tributário não trabalha dentro de um esquema diferente do das demais áreas jurídicas. Assim, em termos muito genéricos, pode-se dizer que ele descreve um antecedente que, uma vez ocorrido, vai produzir o efeito de obrigar alguém a pagar o tributo, se se tratar de obrigação principal, ou vai impor um dever de natureza diversa, se se tratar de obrigação acessória. Portanto, o fato gerador é a descrição feita, pela norma, de um ato ou fato que, ocorridos, gerarão a obrigação tributária.”

E continua referido professor:

“É óbvio, portanto, que os efeitos da obrigação jurídico-tributária não surgirão só com a existência abstrata da descrição legal. É preciso que ocorra materialmente o ato ou fato descritos, ou, se preferirmos que sejam praticados por alguém. A situação descrita pode ser, assim, entendida como o cerne do fato gerador.”<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

<sup>4</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

### 3 – FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Uma vez explorada a definição de fato gerador, consoante nossos mais célebres juristas, ingressaremos agora em suas espécies.

Iniciaremos pelo fato gerador da obrigação principal, adentrando seu conceito para melhor compreendê-lo.

Consoante o magistério de Hugo de Brito Machado, na obra anteriormente citada, nos termos da concepção do artigo 114 do CTN temos:

“a) *Situação*, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) *Definida em lei*, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido estrito.

c) *Necessária*, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

d) *Suficiente*, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

Deste modo, verifica-se que o legislador brasileiro caracteriza a obrigação principal como a união entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Esta união ocorre através de um vínculo abstrato que encerra uma prestação pecuniária.

Revela, assim, uma relação jurídica, estabelecida de acordo com a norma matriz de incidência de caráter patrimonial.

Explorando a matéria com base em nosso Código Tributário Nacional, Luciano Amaro afirma:

“Diante desse contexto formal, fato gerador da obrigação principal (art. 114) é, na postura dogmática do Código, noção mais ampla do que a de fato gerador do tributo, pois aquele insólito conceito legal compreende também as” infrações tributárias”.

E prossegue citado mestre esclarecendo sua posição:

Isso porque, como vimos na definição dada por nosso direito positivo, fato gerador da obrigação principal corresponde à situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária (art. 114, c/c o art. 113, § 1º).”<sup>6</sup>

Importante ressaltar, de outro vértice, que o fato gerador da obrigação principal pode ser simples ou complexo dependendo da quantidade de fatos que o constitua.

De acordo com alguns doutrinadores, dependendo do momento em que se dá sua ocorrência podem ser classificados também como instantâneos, periódicos, espacial ou temporal.

---

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

#### **4 – FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Concluído o exame do fato gerador da obrigação principal seguiremos nos aprofundando.

Para tanto avaliaremos o fato gerador da obrigação acessória, que trata de qualquer situação normativamente prevista que imponha a prática ou abstenção de ato.

Insta ressaltar que tal situação não pode confundir-se com a própria obrigação principal supramencionada.

Todavia, pode ser definida não apenas na lei, mas também por qualquer legislação aplicável ao caso.

Luciano Amaro com a lucidez que lhe é peculiar assevera:

“Quando se fala em fato gerador, tanto os autores quanto as leis geralmente cuidam do fato gerador do tributo; é em torno deste também que se travam diversas polêmicas e tertúlias doutrinárias, a começar pela própria terminologia empregada.

Quando a matéria versada é o ilícito tributário, a lei e a doutrina não falam em fato gerador ou obrigação tributária, mas em infração tributária (para expressar o descumprimento da lei sobre tributos); e cuidam de sanção, penalidade, multa, quando está em causa o castigo cominado pela lei para reprimir a infração, do mesmo modo, quem comete uma infração não é, por esse fato, designado como sujeito passivo, mas sim como infrator.

Por outro lado, se o assunto respeita aos deveres instrumentais do sujeito passivo, embora se empregue a expressão obrigação acessória (sob censura de alguns, como vimos, ao falar da obrigação e patrimonialidade), não é usual a referência ao fato gerador da obrigação acessória.

Justamente porque se ignora a rotulação dada pelo Código Tributário Nacional (que acaba por incluir, na designação de fato gerador da obrigação principal, tanto o fato gerador do tributo quanto a infração, que configuraria fato gerador da penalidade pecuniária), a expressão fato gerador da obrigação principal é comumente empregada pela doutrina no sentido estrito de fato gerador do tributo.”<sup>7</sup>

De outro vértice, vale salientar que a possibilidade de imposição de obrigação acessória pode ser veiculada também por uma entidade política a outra.

Embora controvertida tal questão admite-se, inclusive, tal imposição a terceiros, mesmo que imunes, relacionados com o contribuinte.

Tudo isto visando, precipuamente, resguardar o interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária.

Discorrendo sobre este item nos ensina Hugo de Brito Machado:

“A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma situação de fato que, nos termos da legislação tributária, faz nascer a obrigação acessória de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as obrigações acessórias de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos. Uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, ao mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).”<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

## 5 – FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Apesar de muito utilizada como sinônimas as expressões fato gerador e hipótese de incidência não se equivalem.

Para tanto necessário apenas a verificação de que de um lado tem-se a descrição legal de um fato.

De outro, tem-se a ocorrência deste fato descrito devidamente em lei outrora editada pela entidade política competente.

Preleciona Paulo de Barros Carvalho:

“ No direito positivo brasileiro, entre os doutrinadores, e na jurisprudência, vemos reiteradamente empregado fato gerador, quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas; quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente de normas individuais e concretas.”

E acrescenta:

“Manifestações de crítica a esse esquema terminológico foram deduzidas no seio de nossa melhor doutrina. Amílcar Araújo Falcão articulou restrições. Souto Maior Borges salientou a distinção que deve existir entre o desenho abstrato de um evento e sua concretude factual. Foi, entretanto, Alfredo Augusto Becker quem levantou, decididamente, as grandes indagações que expuseram à luz as flagrantes impropriedades que o uso daquela forma de linguagem pode ensejar, dando especial relevo ao detrimento que por certo traz ao precário acervo da simbologia jurídica. Pouco depois, partindo das candentes censuras do jurisconsulto gaúcho, Geraldo Ataliba propôs a adoção de hipótese de incidência para denominar a descrição

abstrata, contida na lei, e fato imponible para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os ante-supostos requeridos pela norma jurídica.”<sup>9</sup>

Ocorre que, esta última expressão “fato imponible” não logrou êxito em sedimentar a doutrina, vez que logo suscitaram sua inadequação em razão do emprego do sufixo na formação do adjetivo.

Esta composição denotaria algo que poderia vir a ser, mas que ainda não havia se efetivado.

Assim sendo, não seria capaz de designar o acontecimento concreto, ou seja, aquele que através de sua simples ocorrência origina a obrigação tributária.

Por este motivo, vem se rendendo a Doutrina, em sua maioria, à expressão clássica “fato gerador” para esta designação.

Embora aparentemente desnecessária esta discriminação ela se mostra indispensável ao se avaliar atos ilícitos praticados.

Hugo de Brito Machado esclarece:

“Não se pode, entretanto, admitir um tributo em cuja hipótese de incidência se inclua a ilicitude. A compreensão do que se está afirmando é facilitada pela distinção, inegável, entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Cuida-se, com efeito, de dois momentos. O primeiro é aquele em que o legislador descreve a situação considerada necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Nessa descrição a ilicitude não entra. O outro momento é o da concretização daquela situação legalmente descrita. Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente.”<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

## 6 – CONCLUSÃO

O estudo em tela contemplou o fato gerador no Direito Tributário, partindo de sua conceituação.

Averiguou-o consoante a legislação pátria, especialmente nosso Código Tributário Nacional.

Discorreu sobre o mesmo, outrossim, consoante os nossos mais ilustres juristas.

Tratou do fato gerador da obrigação principal, iniciando através de sua descrição contida na lei, especificando seus elementos.

Versou sobre sua extensão que exorbita a ideia de tributo, atingindo as infrações tributárias.

Avançou cuidando do fato gerador da obrigação acessória, contido na lei, bem como em outras legislações sobre a matéria.

Contemplou a possibilidade de se estabelecer tal obrigação por um ente político a outro e também a terceiros imunes.

Apreciou o fato gerador e a hipótese de incidência tributária, revelando a distinção que existe entre ambos.

Expos o posicionamento de parte da doutrina que apresentou novas expressões afim de superar tais dificuldades.

Finalizou, salientando a importância de referida discriminação por meio do exame dos atos ilícitos que tem a capacidade para compor o fato gerador, mas jamais a hipótese de incidência.

## 7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 de Abril de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 de Agosto de 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Atlas. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª ed. São Paulo Malheiros 2016

MARTINS, Ives Gandra da Silva – Coordenador. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 8ª ed. São Paulo: Malheiro, 2009, p. 545/546.