

## A EQUAÇÃO FÁTICO-NORMATIVA TRIBUTÁRIA

### SEGUNDO AS FONTES MATERIAIS E FORMAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

**José Henrique Righi Rodrigues**<sup>1</sup>

#### 1 A NECESSIDADE DO CONHECIMENTO INTERDISCIPLINAR PARA O ESTUDO APROFUNDADO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A aplicação correta dos institutos peculiares e indispensáveis ao Direito Tributário exige de seu operador, para o entendimento, interpretação e aplicação das normas<sup>1</sup> (princípios e regras), em sede judicial ou administrativa, o prévio conhecimento interdisciplinar de parte do conteúdo dogmático das ciências jurídicas (Direito Constitucional<sup>2</sup>, Administrativo<sup>3</sup>,

---

1 Docente no Curso de Direito da Faculdade de Pará de Minas – FAPAM. Advogado. E-mail: [righi.rodriques@fazenda.mg.gov.br](mailto:righi.rodriques@fazenda.mg.gov.br)

<sup>1</sup> Atualmente, conforme doutrina e jurisprudência mais abalizadas, temos que a norma é gênero. Essa encontra-se discriminada por 02 (duas) espécies, quais sejam: princípios e regras. Em se tratando de conflitos e antinomias existentes entre os princípios, para dirimir a aparente antinomia, aplicar-se-á a Teoria Tridimensional, segundo Miguel Reale. Isso posto, diante do caso concreto, será feita a avaliação do fato, à luz de uma ponderação axiológica e, por fim, a aplicação do princípio específico, após a respectiva análise. Ao revés, em se tratando da antinomia aparente existente entre as regras, utilizar-se-á os critérios já consagrados, doutrinariamente, quais sejam: hierarquia, especialidade e cronologia.

<sup>2</sup> O Direito Constitucional é o ramo de Direito Público Interno, segundo o qual o conhecimento de suas normas torna-se imprescindível para o correto entendimento da dinâmica e dos institutos tributários. O Poder de Tributar pode ser considerado como sendo uma dimensão da soberania. É na Constituição da República Federativa do Brasil que estudamos os princípios, regras e institutos, ou seja, as diretrizes maiores e os respectivos fundamentos de validade do Direito Tributário. A Constituição da República é considerada o diploma normativo detentor de todo o arcabouço legal e responsável pelo desenvolvimento formal e material das fontes do Direito Tributário. É na Constituição da República que encontramos o “Módulo Constitucional Tributário” – M C T – nomenclatura criada por este autor, José Henrique Righi Rodrigues, o qual se materializa pelos artigos compreendidos no intervalo dos art.(s) 145 a 162 daquele Texto Supremo.

<sup>3</sup> Pode-se asseverar que o Direito Tributário tem sua origem mediata do Direito Administrativo, haja vista que as normas que estruturam a Administração Pública, conforme art.(s) 37 e seguintes da CR/88, aplicam-se às estruturas administrativas fazendárias junto aos entes políticos da Federação. Os servidores fazendários são servidores públicos concursados e devem obediência aos preceitos contidos nos respectivos regimes jurídicos únicos existentes no âmbito de suas respectivas esferas de governo. Seus cargos são elaborados segundo suas respectivas carreiras e percebem suas remunerações pelos cofres públicos, tudo isso com fulcro nas normas estatutárias, segundo o Direito Administrativo.

Financeiro<sup>4</sup>, Penal<sup>5</sup>, Internacional<sup>6</sup>, Processual<sup>7</sup>, Econômico<sup>8</sup>, Civil<sup>9</sup>, Previdenciário<sup>10</sup>, Trabalhista<sup>11</sup>, Empresarial/Comercial<sup>12</sup>) e das ciências não jurídicas (Administração de Empresa<sup>13</sup>, Economia<sup>14</sup>, Sociologia<sup>15</sup>, Contabilidade<sup>16</sup>, Economia Financeira<sup>17</sup>, Política Financeira<sup>18</sup> e Técnica Financeira<sup>19</sup>).

---

<sup>4</sup> Pode-se depreender que o Direito Tributário destaca-se do Direito Financeiro, ou seja, aquele tem sua origem imediata do Direito Financeiro. Enquanto o Direito Financeiro preocupa-se com as questões inerentes às receitas e despesas públicas como um todo em face do alcance do equilíbrio orçamentário, o Direito Tributário ocupa-se, precípua e basicamente, com a criação, arrecadação, fiscalização e administração das receitas públicas denominadas tributos.

<sup>5</sup> O ponto de contato do Direito Penal com o Direito Tributário evidencia-se no momento em que as normas relativas às sanções voltadas para reprimir as condutas tipificadas como crime contra ordem tributária – Lei nº 8.137 de 27.12.1990 – encontram seus institutos fundados no Direito Penal. Ademais, em se tratando de conduta tipificada como apropriação indébita previdenciária, e, considerando-se que os encargos previdenciários possuem natureza jurídica previdenciária, o próprio Código Penal Brasileiro - CPB, especificamente em seu art. 168-A, traz dispositivos relativos às sanções voltadas para a inobservância dos institutos inerentes ao Direito Tributário, os quais se aplicam ao Direito Previdenciário no que se refere à sonegação de seus respectivos encargos.

<sup>6</sup> Em um ambiente cada vez mais globalizado, o Direito Internacional Tributário se faz presente, considerando-se que, conforme o disposto no art. 98 do CTN, os Tratados e Convenções Internacionais são considerados fontes do Direito Tributário. Estes ingressam em nosso Ordenamento Jurídico com força de lei ordinária federal, salvo aqueles voltados para os Direitos Humanos, os quais, em face do §3º do art.5º da CR/88, por serem submetidos a um quórum específico, ingressam em nosso ordenamento jurídico com força de Emenda à Constituição. Importa-nos ressaltar, também, a presença dos dispositivos constitucionais, os quais merecem destaque no que se refere ao processo legislativo pertinente aos Tratados e Convenções Internacionais, quais sejam, art. 49, I c/c art. 84, VIII, ambos da CR/88.

<sup>7</sup> Para fazer valer o direito material, eis a necessidade da presença do direito processual, seja no ambiente administrativo, em se tratando da instrução dos Processos Tributários Administrativos, seja no ambiente jurisdicional, em se tratando das ações ajuizadas junto aos juízos competentes. Assim, temos o Código de Processo Civil, a Lei de Execução Fiscal, Lei nº 6.830/80, e, administrativamente, as legislações procedimentais em face de todos os entes da Federação responsáveis pelo julgamento dos conflitos relativos à aplicação da legislação tributária respectiva.

<sup>8</sup> O Direito Tributário pode ser também utilizado como sendo uma ferramenta à disposição do administrador público para fins da adoção das medidas voltadas para propiciar a intervenção do Estado no domínio econômico, promovendo, destarte, as políticas públicas necessárias à redução das desigualdades sociais.

<sup>9</sup> Os institutos relativos à personalidade, capacidade, domicílio, constituição das pessoas jurídicas, prescrição, decadência tributários, sucessão, extinção das obrigações, e tantos outros estudados e desenvolvidos pela doutrina civilista os quais, em face dos art.(s) 109 e 110 do CTN, são utilizados para a realização do desiderato tributário.

<sup>10</sup> Os encargos previdenciários possuem natureza jurídica tributária, sendo seus institutos estudados à luz dos diversos conceitos esmiuçados e declinados na doutrina responsável pela elucidação dos preceitos tributários.

<sup>11</sup> O juízo trabalhista, com base na legislação que rege o processo laboral, deve destacar, quando da elaboração das sentenças de mérito, as respectivas parcelas que possuem o caráter salarial e indenizatório para fins de incidência ou não dos encargos tributários, sejam eles previdenciários ou não.

<sup>12</sup> É do Direito Empresarial/Comercial que retiramos os institutos relativos aos empresários, às diversas formas societárias, aos títulos de crédito, às situações de reestruturação patrimonial, quais sejam fusão, cisão, extinção, incorporação societária, recuperação judicial e extrajudicial onde, todas elas, possuem uma repercussão específica e pontual de natureza tributária.

<sup>13</sup> Administração de Empresa, pessoas jurídicas, agentes responsáveis, também, pela redistribuição de renda com fulcro no princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, fundados na valorização do trabalho.

Aquele conhecimento propicia-lhe a compreensão da extensão e dos efeitos da intervenção do estado no domínio econômico<sup>20</sup> em face da necessidade de se implementar as políticas públicas por meio de determinados institutos tributários colocados à disposição dos Governantes como instrumento de realização e concretização dos direitos e garantias fundamentais, cujos reflexos podem ser observados nos diversos ambientes da sociedade.

O tributarista deve estar consciente de que o universo do Direito Tributário não se esgota em si mesmo.

Doutrina divergente à parte, o Direito Tributário não é um ramo do ordenamento jurídico estanque, independente, isolado ao ponto de podermos considerá-lo autônomo.

Ao revés, o Direito Tributário é relativamente autônomo<sup>21</sup>, segundo Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2006).

---

<sup>14</sup> Macroeconomia e Microeconomia e seus reflexos no ambiente tributário intragovernamental e intergovernamental, sejam nacionais, subnacionais ou internacionais.

<sup>15</sup> O tributo, para nós, é um fato social de relevância jurídica, devendo atender aos reclamos de forma a suprir os erários para a consecução dos objetivos maiores em prol da sociedade, visando à realização das questões voltadas para as políticas sociais.

<sup>16</sup> O contabilista é o responsável técnico pela fiel observância das normas de escrituração relativas à apuração dos resultados contábeis e fiscais concernentes às atividades operacionais e não operacionais da azienda. Com formação específica para tal atividade de grande importância, detém e dá publicidade padronizada, nos termos da Lei nº 6.404, de 31.12.1976, de todas as demonstrações que revelam as operações anteriormente realizadas pela empresa, inclusive seus respectivos resultados, cujo interesse pode ser constatado de forma direta ou indireta pelas partes envolvidas, quais sejam, Estado, a própria empresa, como uma entidade distinta de seus sócios, e presentes e futuros acionistas.

<sup>17</sup> A Economia Financeira, estudada pelas ciências das finanças, tem por finalidade identificar, dentre os fatores de produção disponíveis, aqueles os quais serão importantes para o possível atendimento às políticas de governo.

<sup>18</sup> A Política Financeira, estudada pelas ciências das finanças, tem por finalidade efetivamente escolher, dentre os fatores de produção disponíveis identificados pela Economia Financeira, aqueles os quais serão realmente utilizados para o alcance das metas estipuladas segundo as políticas de governo.

<sup>19</sup> A Técnica Financeira, por fim, é também estudada pelas ciências das finanças. Aquela tem por finalidade realizar tecnicamente a Política Financeira, segundo as diretrizes traçadas pelos planos de governo.

<sup>20</sup> De uma forma bastante sucinta, entende-se por intervenção do estado no domínio econômico as atuações dos entes políticos voltadas para regular, regulamentar, fomentar, implementar ou restringir bens, direitos e atividades do particular, visando dirimir questões de natureza fiscal e extrafiscal que, porventura, sejam de interesse público em um determinado tempo, contexto e lugar.

<sup>21</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho, o Ordenamento Jurídico pode ser considerado como se uma esfera fosse. Esta, composta por vários feixes, os quais, por analogia, são considerados pelo autor como sendo os diversos ramos jurídicos, sejam eles de Direito Público, sejam eles de Direito Privado. Justifica a relativização dos ramos

A assertiva acima se confirma no instante em que os atos, fatos e negócios que têm uma relevância jurídica no ambiente tributário são infinitos, merecendo, portanto, sua análise contextualizada em outras normas e institutos desenvolvidos pelos demais ramos existentes em nosso ordenamento jurídico.

No mesmo sentido, considera-se que os ramos jurídicos estão, necessariamente, vinculados a situações concretas, as quais, mediata ou imediatamente, alicerçam as decisões governamentais, contribuindo para a manutenção do equilíbrio orçamentário das receitas e despesas públicas relativamente a todos os entes políticos instituídos constitucionalmente.

Ressalta-se que, além da necessidade do conhecimento multifacetado, há uma constante preocupação estatal para a redução da tensão existente no âmbito das relações entre os sujeitos ativos e passivos e nas medidas político-tributárias dos entes federados.

Lado outro, essa variável também deve ser considerada para fins da aplicação de uma sensata política tributária, uma vez que ela sofre alterações, de acordo com as adversidades exógenas, na medida em que o estado se faz cada vez mais presente como ator internacional – portanto, submetido ao ambiente socioeconômico globalizado.

O tributo é um fato social de extrema relevância. O aspecto qualitativo e quantitativo da imposição pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, conforme a redação conferida ao art. 3º do CTN, deriva das decisões de governo, as quais, em sua maioria, originam-se, conforme visto acima, da necessidade da tomada de medidas pontuais ora fiscais<sup>22</sup> ora extrafiscais<sup>23</sup>.

Fiscais ou extrafiscais, tais medidas encontram seu fundamento de validade nas questões de natureza socioeconômica. Fazendo parte de um ambiente globalizado, não se pode prevê-las em sua integralidade de forma a blindar ou proteger, efetivamente, as finanças dos atores nacionais, subnacionais ou internacionais, envolvidos na dinâmica financeira.

---

do Ordenamento Jurídico em face de que, por serem feixes que dão forma àquela esfera, em verdade, o grau que existe entre os mesmos é de complementariedade e não de suplementariedade ou, tampouco, excludentes entre si.

<sup>22</sup> As medidas governamentais de natureza fiscal podem ser representadas por todas as medidas que tenham uma repercussão desejada pela autoridade respectiva no que se refere ao efetivo aumento de arrecadação, visando suprir o erário de determinada quantidade de recursos públicos.

<sup>23</sup> Ao revés, as medidas governamentais de natureza extrafiscal podem ser representadas por todas aquelas medidas que tenham uma repercussão desejada pela autoridade respectiva no que se refere a outros reflexos distintos, segundo a dimensão socioeconômica, do efetivo aumento da arrecadação. Em verdade, tem por finalidade precípua regular, regulamentar, fomentar, incentivar, intervir em um determinado setor ou atividade econômica e, de forma secundária, fazer chegar ao erário determinada quantidade de recurso público.

Pensando assim, é que se acredita que o conhecimento interdisciplinar seja um importante instrumento a ser utilizado quando da aplicação das decisões tomadas em um ambiente político-tributário.

Finalizando, as decisões governamentais, quando devidamente fundamentadas nas ciências afins, jurídicas ou não, propiciam a minimização de determinados efeitos devastadores frente a determinadas situações de crise, as quais, em tempos passados, eram consideradas intransponíveis.

## **2 O DESENVOLVIMENTO PRAGMÁTICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A VINCULAÇÃO CONCEITUAL DE SEUS INSTITUTOS PARA COM OS DEMAIS RAMOS DO ORDENAMENTO JURÍDICO**

Pesquisando a gênese do próprio estado, com base nas teorias a respeito do seu surgimento, quais sejam: Teoria do Pacto Social, Teoria da Obediência, Teoria do *Pacta Sunt Servanda*<sup>24</sup>, visualiza-se o movimento social legitimado e exercido em Assembleia Nacional Constituinte<sup>25</sup>, cuja função precípua é a elaboração, por nossos representantes eleitos de forma direta ou indireta, do documento formal denominado Constituição.

Esse Texto Supremo, fundado em ideologias pendulares<sup>26</sup> (GRAU, 2007), à luz da evolução histórica dos paradigmas do Estado Liberal, Social e Neoliberal<sup>27</sup>, preocupa-se, dentre outros temas, com a discriminação dos direitos e garantias fundamentais, com a formatação dos Poderes (*rectius*, função) do Estado, com a legitimidade das instituições voltadas para o interesse e efetiva realização da justiça, da seguridade social e da família, do desporto, do idoso, da criança, do adolescente e de tantos outros. Suas normas e institutos são

---

<sup>24</sup> Os pactos devem ser observados, segundo a vontade da maioria e não de todos.

<sup>25</sup> A Assembleia Nacional Constituinte – ANC – é quem detém o efetivo Poder Constituinte, o qual se materializa quando da elaboração da Norma Maior, sendo considerado como a expressão máxima de sua razão de ser.

<sup>26</sup> A ideologia, princípios e preceitos contidos na Constituição fundam-se em um complexo axiológico baseado, de maneira híbrida, nos vários institutos que regem os diversos paradigmas do Estado, quais sejam, Liberal, Social e Neoliberal. Isso posto, segundo a doutrina constitucionalista, tais paradigmas podem ser encontrados de forma difusa, pulverizada em todo o corpo da Carta Magna, com preponderâncias alternadas, segundo a vontade do Poder Constituinte Originário e de acordo com o contexto social, econômico e cultural daquela época.

<sup>27</sup> São modelos de Estado com suas peculiares características lastreadas na maior ou menor presença daquele junto ao domínio econômico, de forma a atender o aspecto social das necessidades públicas.

estudados pelo Direito Constitucional. Constituído, material e formalmente, o Estado, o Poder Constituinte Originário<sup>28</sup> “desenha” a Administração Pública<sup>29</sup>.

Esmiuçando o conceito doutrinário da Administração Pública, tem-se que, segundo o sentido formal, a expressão Administração Pública, grafada com letra maiúscula, representa o rol das entidades, órgãos e agentes que corporificam e encarnam a Administração Pública, exteriorizando o Governo.

Noutro giro, segundo o sentido material, a expressão administração pública, grafada com letra minúscula, materializa o rol das atividades exclusivas e de competência da Administração Pública, do Governo.

As normas e os institutos que informam e orientam todo esse conteúdo normativo são estudados pelo Direito Administrativo com fundamento de validade na Carta Maior.

Formatado o Estado, e, posteriormente, a Administração Pública Direta e Indireta, discriminados, distribuídos e repartidos os cargos, funções e empregos públicos no âmbito de seus centros de competência e nos demais Poderes (*rectius*, função), surge a necessidade de provê-los por pessoas físicas.

Assim, Juízes, respectivos assistentes, assessores e demais servidores representam e corporificam o Poder Judiciário.

Deputados, Senadores, Vereadores, respectivos assistentes, assessores e demais servidores, representam e corporificam o Poder Legislativo.

Por fim, Presidente da República, Governadores, Prefeitos, respectivos assistentes, assessores e demais servidores, representam e corporificam o Poder Executivo.

Ocorre que não existem juízes, legisladores e administradores públicos por solidariedade ou, tampouco, sacerdócio.

Todos, acima elencados, laboram, sob as vestes ou roupagem do Estado, sempre de forma remunerada.

---

<sup>28</sup> Aqui, segundo a Teoria Geral do Estado, temos que o Poder Constituinte Originário é aquele que inova o Ordenamento Jurídico com uma nova ordem constitucional. É considerado, pela melhor doutrina, como sendo um Poder inicial, ilimitado e irresponsável (no sentido de não prestar contas a nenhum outro Poder), soberano na Ordem Internacional e acima de qualquer outro na Ordem Interna.

<sup>29</sup> Administração Pública representada pela administração direta e indireta, isto é, pelos centros de competência que a compõem e respectivas entidades, respectivamente, sendo esta última de direito público ou de direito privado.

São vistos como o próprio Estado. É a encarnação do Estado na pessoa do cidadão Juiz, a encarnação do Estado na pessoa do cidadão Legislador e, por fim, a encarnação do Estado na pessoa do cidadão Administrador, remunerados, todos eles, pelos cofres públicos dos entes políticos aos quais pertencem.

Ademais, todas as atividades administrativas, em seu sentido material, identificadas constitucionalmente e que sejam de competência do estado, devem estar à disposição da sociedade sob sua responsabilidade ou por delegação, efetiva ou potencialmente.

O Estado, frente ao crescente desenvolvimento social e econômico interno e internacional, necessita dos recursos públicos para realizar as políticas públicas voltadas para a saúde, segurança, tecnologia, cultura, justiça, seguridade no escopo de se alcançar o utópico *Welfare State*<sup>30</sup>.

Cumprindo a agenda institucional, o Estado programa-se lastreado em um planejamento de ordem financeira, patrimonial e contábil. Esse planejamento se materializa na lei orçamentária<sup>31</sup>, diploma normativo meio responsável, também, pela publicidade da alocação da receita estimada da arrecadação dos recursos públicos e das despesas efetivamente existentes e projetadas.

Tais institutos, agora financeiros, receitas e despesas, são manuseados pela Atividade Financeira do Estado<sup>32</sup>.

Considera-se Atividade Financeira do Estado a atividade meio, instrumental, adjetiva, que tem por campo de atuação o auferimento dos recursos públicos (receitas) para adimplir suas obrigações que lhes são próprias (despesas) em prol de uma proba, honesta, competente administração do patrimônio público (gestão), tudo isso à luz dos princípios constitucionais que balizam e regem toda a Administração Pública, conforme a redação conferida ao *caput* do art. 37 da Carta Magna.

---

<sup>30</sup> Alcinha atribuída aos Estados que, ainda que de maneira utópica, investiam e realizavam políticas públicas voltadas para a questão social, a qual era idealizada de forma a atender o bem estar de toda a coletividade, atentando-se para os programas de governo que contemplavam o amparo à seguridade social. Tem como modelo o *Welfare State* de Bismarck, na Alemanha.

<sup>31</sup> A doutrina mais abalizada entende que as leis orçamentárias podem ser consideradas como verdadeiras leis-meio, haja vista sua função discriminativa, distributiva, seja no aspecto quantitativo ou qualitativo das respectivas receitas e despesas públicas inerentes às necessidades do Estado.

<sup>32</sup> Pode ser comparada a uma “ferramenta” à disposição dos Administradores Públicos para auxiliá-los na proba gestão do patrimônio público.

Esta ferramenta gerencial é estudada à luz do Direito Financeiro, o qual, por sua vez, encontra seu fundamento de validade na Constituição e, subsidiariamente, nas normas de Direito Administrativo.

Ocorre que o Direito Financeiro não se preocupa com a arrecadação das receitas públicas denominadas tributos. Essa função é privativa do Direito Tributário.

O Direito Tributário possui o seu próprio desenvolvimento legal, didático, jurisdicional e administrativo.

*Ex positis*, afirmamos que o Direito Tributário origina-se, de forma mediata, do Direito Administrativo e, imediata, do Direito Financeiro.

Por fim, quanto à taxionomia ou posição enciclopédica, na esteira da divisão clássica elaborada por Ulpiano<sup>33</sup>, o Direito Tributário é considerado Direito Público Interno.

### **3 DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO COM BASE EM SEUS ELEMENTOS ESTRUTURANTES**

Conceitualmente, pode-se dizer que o Direito Tributário é o ramo ou subsistema<sup>34</sup> do Direito Público Interno<sup>35</sup>, relativamente autônomo<sup>36</sup>, que tem por objetivo regular as relações jurídico-tributárias<sup>37</sup> existentes entre, de um lado, o sujeito ativo<sup>38</sup>, credor, erário, Tesouro,

---

<sup>33</sup> Pensador, filósofo defensor da bipartição da Ordem Jurídica em Pública e Privada.

<sup>34</sup> Atualmente, algumas doutrinas utilizam a expressão “subsistema” para designar “ramo” anteriormente consagrado pelos estudiosos do Direito. Tal variação terminológica se dá em função da verificação efetiva dos vários institutos que regem e orientam o Ordenamento Jurídico visto sob uma perspectiva mais pontual, ou seja, de acordo com a regulamentação de suas respectivas relações jurídicas.

<sup>35</sup> É considerado público por ser composto, precipuamente, por normas cogentes, compulsórias, obrigatórias, de ordem pública, as quais submetem a parte que figura no polo passivo a uma situação de submissão, de subordinação à parte que figura no polo ativo daquela mesma relação jurídica.

<sup>36</sup> A gradação da autonomia do Direito Tributário se dá em função de que acreditamos que o respectivo ramo jurídico não sobrevive, por si só, sem o auxílio dos demais princípios e institutos existentes no universo dos diversos ramos do Ordenamento Jurídico vigente.

<sup>37</sup> O homem é um ser gregário por sua própria natureza. A convivência em sociedade é uma característica atávica ao ser humano, circundada por relações intersubjetivas formadas por, no mínimo, duas ou mais pessoas. Existem relações afetivas, relações de parentesco, relações de amizade, relações por afinidade, enfim, várias espécies de relação. Quando esta assume uma dimensão de alta relevância jurídica, chegando ao ponto de fazer com que a mesma seja balizada por normas expedidas pelo Estado de maneira positivada, juridicizada, estaremos diante de uma relação jurídica. Isso posto, quando o objeto for matéria tributária, aí sim, estaremos diante do que entendemos por relação jurídico-tributária.



Fazenda Pública e, de outro lado, o sujeito passivo<sup>39</sup>, devedor, contribuinte ou responsável, em face do poder de império estatal, conferido pelo Poder Constituinte Originário<sup>40</sup> e revelado por suas normas cogentes, obrigatórias, compulsórias, de ordem pública<sup>41</sup>, as quais outorgam e orientam a competência ao respectivo ente político para a criação, arrecadação, administração e fiscalização<sup>42</sup> das receitas públicas derivadas intituladas por tributos<sup>43</sup>.

#### 4 A COMPLEXIDADE FÁTICO-NORMATIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A maioria dos estudiosos das ciências jurídicas ou não, mas que tenham, de alguma forma, certa afinidade com a seara tributária, considera o Direito Tributário um dos ramos do

---

<sup>38</sup> No âmbito do Direito Tributário, por ser originariamente um direito obrigacional, regido por normas compulsórias, temos, de um lado, o sujeito ativo, ou seja, aquele ente detentor da competência ou capacidade tributárias.

<sup>39</sup> No âmbito do Direito Tributário, por ser originariamente um direito obrigacional, compulsório, temos em um dos polos da relação jurídico-tributária o sujeito passivo, ou seja, a pessoa física ou jurídica, denominada por contribuinte ou responsável, sobre o qual recai a exação tributária.

<sup>40</sup> O Poder Constituinte Originário deve ser analisado, aqui, como sendo a representação máxima da vontade do povo reunido em Assembleia Nacional Constituinte para, efetiva e legitimamente, exercer seu desiderato máximo, qual seja, a elaboração do texto Constitucional.

<sup>41</sup> É importante frisar que as normas relativas ao Direito Tributário são normas *ex lege* e não normas *ex voluntate*. Não se paga tributos por solidariedade social, mas por ter praticado determinada conduta, hipótese de incidência *in concreto*, como sendo aquela necessária e suficiente para, em face de sua subsunção para com a hipótese de incidência *in abstracto*, desencadear todo o processo capaz de dar origem à respectiva obrigação tributária.

<sup>42</sup> A competência tributária pode ser considerada como sendo a possibilidade, prevista constitucionalmente pelo Poder Constituinte Originário, conferida aos respectivos entes da Federação, para que estes instituíam seus respectivos tributos. A competência tributária é constituída por 04(quatro) elementos estruturantes, quais sejam, a possibilidade de criar, de arrecadar, de fiscalizar e de administrar seus respectivos tributos. Vale gizar que não devemos confundir competência tributária com competência para legislar a respeito de Direito Tributário e, tampouco, com capacidade tributária. A primeira, competência tributária, já se encontra devidamente conceituada acima. A segunda, competência para legislar, é aquela efetivamente estampada no art. 24, I da CR/88, ou seja, a competência para elaborar normas quanto ao respectivo tributo. Será considerada concorrente quando a União, os Estado e o Distrito Federal puderem estabelecer normas gerais em matéria de Direito Tributário. Em se tratando da omissão desses entes respectivos que a detêm, o ente interessado poderá legislar de forma suplementar. A terceira, capacidade tributária, pode ser considerada como sendo a aptidão para figurar no polo ativo de determinada relação jurídica tributária por disposição legal, infraconstitucional.

<sup>43</sup> O conceito de tributo encontra-se estatuído no art. 9º da lei ordinária federal nº 4.320, de 17.03.64 c/c art. 3º da lei ordinária federal nº 5.172, de 25.10.66, Código Tributário Nacional – CTN, a qual, segundo o art. 7º do Ato Complementar nº 36/67, foi recepcionada pela novel Ordem Jurídica com força de lei complementar. Assim, o CTN é formalmente uma lei ordinária e materialmente uma lei complementar, ou seja, o CTN, em sede de processo legislativo, foi aprovado segundo a tramitação própria de lei ordinária, maioria simples, entretanto detentora de um conteúdo normativo específico de norma complementar, maioria absoluta, conforme a determinação específica exarada nos termos do art. 146 da CR/88.

ordenamento jurídico vigente extremamente complexo<sup>44</sup> quanto ao seu aspecto fático-normativo<sup>45</sup>.

Sua complexidade fática materializa-se no instante em que a imposição pecuniária denominada tributo é, primeiramente, um fato social.

A assertiva acima encontra amparo doutrinário que prestigia a observação e estudo do fenômeno da tributação sob determinada dimensão composta por variáveis de ordem física, econômica e jurídica<sup>46</sup>.

Gravitam, ao redor da dimensão acima, atributos de natureza material, espacial, temporal, subjetiva e quantitativa<sup>47</sup> – esta última representada pela base impositiva sobre a qual deva ser aplicada determinada alíquota, visando à apuração do montante devido aos cofres públicos dos entes políticos constituídos pelo Poder Constituinte Originário.

Ao revés, quanto à complexidade normativa<sup>48</sup>, depende-se que essa se materializa no momento em que a imposição pecuniária denominada por tributo é, em segunda instância, a concretização do positivismo estrito, restrito, fechado, tipificado<sup>49</sup>, elaborado pelo Poder Legislativo respectivo.

---

<sup>44</sup> Sua complexidade se revela no momento em que, para o pleno entendimento das causas e efeitos em se tratando da observância da ocorrência dos atos, fatos e negócios jurídicos que tenham uma relevância tributária, há uma necessidade por parte do aplicador do conhecimento técnico de outras ciências jurídicas e não jurídicas.

<sup>45</sup> Há uma subsunção do fato à norma, por isso a expressão fático-normativa.

<sup>46</sup> São dimensões que devem ser observadas e de forma cumulativa, para fins da análise da ocorrência ou não do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

<sup>47</sup> Tais elementos, em verdade, representam os aspectos estruturantes da Regra Matriz da Hipótese de Incidência, a qual pode ser analisada à luz dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. Esse autor subdivide os aspectos em 02(dois) grandes grupos, quais sejam: o antecedente e o consequente. O antecedente compreende os aspectos material, espacial e temporal, enquanto o consequente compreende os aspectos subjetivo e quantitativo, sendo este último representado pela base de cálculo e alíquota. Para identificarmos o aspecto material, basta que façamos a seguinte pergunta: O que está sendo objeto para fins do surgimento da obrigação tributária? Para identificarmos o aspecto temporal, basta que façamos a seguinte pergunta: Quando, efetivamente, dar-se-á o surgimento da obrigação tributária? Para identificarmos o aspecto espacial, basta que perguntemos: Onde dar-se-á a respectiva obrigação tributária? Para identificarmos o aspecto subjetivo, basta que façamos a pergunta: Quem é o contribuinte ou responsável pelo recolhimento ou pagamento da prestação pecuniária compulsória? Por fim, para identificarmos o aspecto quantitativo, basta que questionemos: Quanto deverá ser pago ou recolhido aos cofres públicos em face da respectiva aplicação da alíquota sob determinada base de cálculo?

<sup>48</sup> Não há que se falar em apenas uma complexidade fática, ou seja, em uma complexidade vista à luz da natureza econômica, lastreada na interpretação econômica da ocorrência do fato gerador, mas também em toda sua estrutura jurídica a qual, em face dos preceitos previstos no Módulo Constitucional Tributário – M C T – expressão elaborada pelo professor José Henrique Righi Rodrigues, art. 145 a 162 da CR/88, representa o fundamento de validade das demais fontes do Direito Tributário.

<sup>49</sup> As palavras referenciadas denotam o princípio da legalidade estrita, fechada, tipificada, cerrada que orienta o Direito Tributário em face do inciso I, do art. 150 da CR/88.

Observa-se, nessa perspectiva, a necessidade de se estabelecer uma adequação ao ponto de permitir que o fato social esteja regulamentado em lei, doutrinariamente conhecida pelo fenômeno da juridicização<sup>50</sup>.

Vale gizar que, tanto a complexidade fática como a normativa exigem, para sua consistência, a presença do aspecto material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo (base de cálculo e alíquota), todos gravitando em torno da dimensão física, econômica e jurídica do ato, fato ou negócio de relevância tributária.

Por sua vez, a dinâmica da juridicização perpassa uma estrutura composta por determinados elementos que a integram de diversas ordens, quais sejam, consensual, ideológica, política, social e econômica.

Sob uma abordagem sucinta, o viés consensual da norma mostra-se explicitado pelo produto de seu exercício para a formação dos Estados, segundo a Teoria do Pacto Social, constituindo o alicerce fundamental para o desenvolvimento do ordenamento jurídico.

Em não bastando e visando legitimar o respectivo pacto, é necessário que os representantes se valham da ideologia presente em um determinado tempo, lugar, em face de determinado contexto histórico e social.

Identificadas as linhas ideológicas, fundadas em questões axiológicas, valorativas, todas em prol do bem-estar da coletividade sob a ótica social e política, eis a regra positivada, trazendo a paz social sob pena de, na eventualidade de sua inobservância, serem aplicadas sanções específicas e graduadas para cada caso em concreto.

Observa-se que, nas sociedades evoluídas, juridicamente, não se permite a solução de conflitos através da justiça privada, qual seja, a justiça feita pelas próprias mãos, “olho por olho, dente por dente, mão por mão, pé por pé”.

Constatada a ocorrência fática do evento que tenha relevância tributária e considerando-se já inserida a norma no âmbito de nosso ordenamento jurídico, surge, em face do Fenômeno da Subsunção<sup>51</sup>, o poder-dever, ou seja, o vínculo<sup>52</sup> jurídico estabelecido entre

---

<sup>50</sup> Para nós, juridicização é a elaboração da norma em face de uma necessidade de se regulamentar determinados fatos sociais refêns de uma postura legislativa do Estado legislador frente ao caso em concreto.

<sup>51</sup> Pode-se entender que o Fenômeno da Subsunção nada mais é do que outra nomenclatura de porte, mais encorpada, utilizada para expressar a tipicidade da conduta fática à norma que lhe dá um sentido jurídico. É o mesmo que encaixe, que encontro dos elementos estruturantes do fato gerador, hipótese de incidência *in concreto* para com os mesmos existente na hipótese de incidência *in abstracto*, ou seja, na lei – tudo isso segundo a Teoria da Regra Matriz da Hipótese de Incidência, que pode ser estudada à luz da doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

as partes envolvidas no instante em que o ato, fato ou negócio relevante para o Direito Tributário encontra-se com a norma positivada vigente e eficaz.

A tipicidade retromencionada enseja uma repercussão. O efeito pode ser visto tanto pela entrega compulsória de parcela dos bens e direitos do sujeito passivo ao sujeito ativo da imposição pecuniária, como junto ao próprio sujeito ativo, haja vista que tais recursos ingressam, permanentemente, aos cofres públicos, passando a fazer parte do patrimônio estatal.

## 5 FONTES MATERIAIS E FORMAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Etimologicamente<sup>53</sup>, fonte, do latim *fons*, é entendida como nascente, origem, causa, princípio, procedência, origem insuspeita.

O Direito é uma ciência social aplicada.

Sua função precípua manifesta-se em face da ocorrência de determinados eventos, os quais, em razão da sua relevância social, carecem da intervenção do estado legislador para regular as situações conflituosas que, porventura, possam surgir nas relações intersubjetivas que lhes envolvem. Temos, assim, as espécies de fonte, quais sejam, fonte material e fonte formal.

A primeira, fonte material, representa o fato social conhecido, estudado, analisado, a ser regulamentado pelo Direito. Uma vez regulamentando a existência e os efeitos do fato social, o Estado, por meio de sua função legislativa, elabora a fonte formal do Direito.

A fonte formal representa a lei, o produto do Estado legislador entregue à sociedade visando regular a situação específica gerada pelo fato. Nesse sentido, a lei é estudada à luz de 02 (duas) concepções: lei em seu sentido material e formal.

---

<sup>52</sup> Para nós, o vínculo que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, fazendo surgir o direito considerado, em verdade, por um dever de se pagar e/ou recolher a respectiva prestação pecuniária compulsória instituída por lei pelo contribuinte ou responsável e, em havendo a inadimplência, um poder por parte do sujeito ativo da imposição fazer valer o direito às providências de natureza processual para fins do recebimento efetivo dos montantes não adimplidos, é denominado tecnicamente por obrigação tributária. Assim, ocorrendo o fato e existente uma norma a qual tenha uma previsão de sua ocorrência, surgirá a obrigação tributária. Pode-se representar graficamente por:  $FG + HI = OT$ , onde FG representa o fato gerador ou, com fulcro em Geraldo Ataliba, hipótese de incidência *in concreto*; HI representa a hipótese de incidência *in abstracto*, haja vista que nada mais é que a lei com suas características, quais sejam, geral, impessoal, abstrata. Por fim, OT representa Obrigação Tributária, a qual nada mais é, segundo nossa visão, como sendo o poder-dever, ou seja, o vínculo que se estabelece entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária.

<sup>53</sup> Segundo o dicionário Priberam da Língua Portuguesa.

Entende-se por lei em sentido formal os diplomas normativos que, cumulativamente, tenham passado por um processo legislativo pleno e que, ao mesmo tempo, inovam o Direito posto, considerada, assim, norma primária<sup>54</sup> (BONAVIDES, 2007).

Ao revés, entende-se lei em seu sentido material, por exclusão, como sendo o diploma normativo que não passou por um processo legislativo pleno e, portanto, tampouco, inovou o Direito posto, considerada, assim, norma secundária<sup>55</sup> (BONAVIDES, 2007).

Exemplificando algumas leis em sentido formal, temos as ordinárias, as complementares e demais expedientes normativos previstos no art. 59 da CR/88.

De outro giro, exemplificando lei em seu sentido material, temos todos os atos expedidos pelas autoridades do Poder Executivo responsáveis pela regulamentação, operacionalização da vontade da lei em seu sentido formal.

Ressalte-se que a lei em sentido formal revela-nos, em verdade, a vontade do povo, ao passo que a lei em sentido material revela-nos a operacionalização, desde que necessário, por parte da Administração Pública, da vontade do povo materializada nos atos que lhes são peculiares.

Conclui-se que as fontes, em que pese a existência de divergência doutrinária quanto à classificação, podem ser sistematizadas, hierarquicamente<sup>56</sup>, da seguinte forma:

I - Fontes materiais<sup>57</sup> do Direito Tributário – Ato, fato ou negócio que tenha repercussão socioeconômica de relevância jurídico-tributária;

II – Fontes formais ou normas de Direito Tributário

1. Princípios:

a. Princípios sobre princípios<sup>58</sup>;

---

<sup>54</sup> Como consagrado, norma é gênero, a qual é composta por duas espécies, quais sejam, Princípios e Regras. Entende-se por norma primária aquela que altera o ordenamento jurídico de forma a inserir novos institutos independentemente ou não da previsão de determinados instrumentos voltados para sua efetiva eficácia, mediante regulamentação via instrumento normativo de menor estatura.

<sup>55</sup> Ao revés, entende-se por norma secundária aquela norma que se caracteriza exclusivamente por dispor a respeito de questão relativa à norma primária de forma apenas a regulamentá-la.

<sup>56</sup> É importante ressaltar que a hierarquia das normas tributárias, em específico quanto às leis ordinárias e leis complementares, deve ser analisada à luz de seu aspecto formal e material. Assim, em face do Código Tributário Nacional, temos que este é considerado lei ordinária em seu sentido formal e complementar em seu sentido material. Assim, o conteúdo do CTN somente poderá sofrer alteração via lei complementar e não lei ordinária.

<sup>57</sup> Fontes materiais, em verdade, são os eventos que ocorrem no mundo dos fatos os quais tenham uma repercussão de natureza jurídica.

- b. Princípios gerais<sup>59</sup> constitucionais tributários;
- c. Princípios especiais<sup>60</sup> constitucionais tributários;
- d. Princípios específicos<sup>61</sup> constitucionais tributários.

## 2. Regras:

- a. Leis em sentido formal:
  - i. Emendas à Constituição Federal;
  - ii. Leis complementares<sup>62</sup>;
  - iii. Leis ordinárias<sup>63</sup>, Tratados e Convenções Internacionais, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções do Senado Federal, medidas provisórias<sup>64</sup>;
- b. Leis em sentido material<sup>65</sup>:
  - i. Decretos do poder executivo;
  - ii. Normas complementares compreendidas por:
    - 1. Atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas;

---

<sup>58</sup> Essas são as diretrizes primárias estampadas no Preâmbulo da Constituição. Malgrado alguns acreditem que as disposições do Preâmbulo não se prestam como norma, para nós, o Preâmbulo representa toda uma diretriz ideológica de fundamento axiológico nos paradigmas do Estado, o qual irradia efetivos por todo o texto constitucional, da mesma forma com que os raios de sol recaem sobre todos nós.

<sup>59</sup> Esses princípios encontram-se, basicamente, estampados nos artigos 1º a 5º da Constituição da República, os quais, em sede de Direito Tributário, são verdadeiros pilares para os demais princípios presentes no Módulo Constitucional Tributário – M C T – elencado no intervalo normativo compreendido pelos artigos 145 a 162 da CR/88.

<sup>60</sup> São os princípios que possuem o fundamento de validade, tanto no Preâmbulo da Constituição da República, quanto nos artigos 1º ao 5º da Carta Maior. Podem ser estudados, basicamente, nos artigos 145, 150 a 152 da CR/88 segundo os dispositivos normativos constitucionais, os quais lhe conferem uma distinção mais pontual em face dos demais princípios acima citados.

<sup>61</sup> São princípios inerentes a cada tributo em si, de acordo com o texto constitucional.

<sup>62</sup> Na doutrina de Geraldo Ataliba, pode-se verificar a discussão acirrada a respeito da existência ou não de hierarquia em face das Leis Ordinárias e Complementares.

<sup>63</sup> Aqui, chamamos a atenção para, segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a mesma estatura dos expedientes normativos assim elencados.

<sup>64</sup> As Medidas Provisórias, quando não convertidas em lei, travestem-se de meros atos administrativos e, portanto, neste caso específico, não devem ser consideradas como normas de mesma estatura das normas ordinárias.

<sup>65</sup> São todos aqueles atos normativos expedidos pela autoridade competente que não tenham passado por um processo legislativo pleno.

2. Decisões singulares e coletivas que tenham força normativa;
3. As práticas reiteradamente observadas pela administração fazendária;
4. Convênios firmados entre os entes da Federação em se tratando de matéria relativa à cooperação, fiscalização e arrecadação tributária.

Segundo a sistematização acima, qual será, então, o mais escorreito conceito de legislação tributária<sup>66</sup>?

Para tal desiderato, importa-nos analisar os termos que integram a redação do artigo 96 do Código Tributário Nacional – CTN – qual seja, considera-se legislação tributária as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.

Isso posto e, em verdade, acredita-se que a palavra “lei”, prevista no artigo 96 do CTN, possui um sentido mais amplo, de forma a abarcar, desde os expedientes normativos estampados na CR/88, até o menor dos atos administrativos existentes que tenham uma repercussão, inovando ou não o Direito Tributário.

Vê-se que a fonte em sentido material surge em um primeiro momento, enquanto a fonte em sentido formal dar-se-á em um segundo momento. A primeira é considerada o fundamento de validade da segunda.

A primeira, segundo Jean Claudi du Pasquier, é o ponto que sai das profundezas da realidade social (fonte material, fato social, hipótese de incidência *in concreto*, fato gerador da obrigação tributária) para emergir na superfície do Direito (fonte formal, juridicização, direito positivado, hipótese de incidência *in abstracto*, regra geral, a lei ordinária).

## **6 ELEMENTOS<sup>67</sup> DA EQUAÇÃO FÁTICO-NORMATIVA TRIBUTÁRIA<sup>68</sup> FRENTE À DINÂMICA DA TRIBUTAÇÃO**

---

<sup>66</sup> O artigo 96 do Código Tributário Nacional – CTN – discrimina os diplomas normativos abarcados pelo conceito de legislação tributária para o Direito Tributário, quais sejam, leis, tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares.

O estudo da dinâmica da tributação<sup>69</sup> passa pelo conhecimento, análise e entendimento dos 03(três) elementos que integram a Equação Fático-Normativa Tributária.

Esses elementos nada mais são do que as fontes materiais e formais<sup>70</sup> do Direito com representatividade e significância para o Direito Tributário.

Isso posto, as fontes materiais do Direito, quais sejam, aquelas materializadas pelos atos, fatos ou negócios, quando tenham sua relevância jurídica sob o ponto de vista tributário, são denominadas Fato Gerador<sup>71</sup>.

Tem-se, assim, o primeiro elemento integrante da Equação Fático-Normativa Tributária, qual seja, o fato gerador.

O fato gerador deve ser analisado quanto aos seus efeitos sob a perspectiva cumulativa física, econômica e jurídica.

A primeira, a perspectiva física, materializa a prática de condutas no mundo pré-jurídico<sup>72</sup> de relevante dimensão tributária. É, portanto, todo o ato, fato ou negócio<sup>73</sup> os quais serão delineados por uma norma futura.

---

<sup>67</sup> Para nós, os elementos que integram a dinâmica da tributação nada mais são do que o conjunto de eventos ocorridos no mundo dos fatos de relevância jurídico-tributária que materializam o elemento fático, os quais subsumidos ao elemento normativo (conjunto de diplomas normativos que representam as Fontes do Direito Tributário) fazem surgir o vínculo, o poder-dever que se estabelece entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária, denominado por Obrigação Tributária.

<sup>68</sup> A expressão “Equação Fático-Normativa Tributária” foi cunhada por este autor, professor José Henrique Righi Rodrigues, com o objetivo precípuo de nominar, tecnicamente, determinada situação, em um ambiente onde a dinâmica da tributação se perfaz no momento em que se encontram presentes todos os elementos que a estruturam, sendo, portanto, considerados como verdadeira condição *sine qua non* para o nascimento da obrigação tributária.

<sup>69</sup> Entendemos por dinâmica da tributação a constatação, levando-se em consideração o aspecto cronológico da ocorrência de determinados elementos, ou seja, atos, fatos ou negócios que tenham uma repercussão de natureza jurídica e que gerem os respectivos efeitos concernentes às obrigações tributárias.

<sup>70</sup> Pode-se considerar por Fontes do Direito o gênero do qual Fonte Material e Fonte Formal são espécies.

<sup>71</sup> Fato Gerador é o elemento fático da Equação Fático-Normativa Tributária, representando sua dimensão concreta, enquanto que a lei, hipótese de incidência *in abstracto*, segundo o saudoso Geraldo Ataliba, por ser o elemento normativo, representa sua dimensão abstrata, geral, impessoal devidamente elaborada pelo Poder legiferante respectivo de cada ente político da Federação.

<sup>72</sup> A pré-juridicidade se justifica em face da análise das fontes materiais, ou seja, os atos, fatos ou negócios, os quais, segundo sua relevância jurídica, merecem a apreciação e a sua juridicização, gerando efeitos concretos em sede tributária.

<sup>73</sup> Diz-se ato, fato ou negócio, vez que nem todo ato, fato ou negócio podem ser considerados, em face da sua respectiva indiferença para com o mundo do Direito, como sendo ato jurídico, fato jurídico ou, tampouco, negócio jurídico. Trazemos à baila o seguinte exemplo: O atropelamento de uma formiga na BR 381 em nada importa para o Direito, salvo determinadas questões de natureza religiosa, espiritual e ambiental. Assim, os atos,



A segunda, a perspectiva econômica, materializa a análise do ato, fato ou negócio pela autoridade administrativa fazendária competente, os quais, em sua substância, em seu conteúdo, e ainda no mundo pré-jurídico, mereçam uma repercussão de natureza tributária, considerando-se, para isso, a interpretação econômica<sup>74</sup>, trazida por Alfredo Augusto Becker, da Alemanha. Aquela interpretação encontra-se recepcionada, timidamente, nos termos do parágrafo único do artigo 116, por nosso vetusto Código Tributário Nacional – CTN, segundo alguns doutrinadores.

Por fim, a terceira, a perspectiva jurídica, materializa-se no exato instante em que se constata a presença dos 05 (cinco) elementos que a integram, devidamente elaborada pelo poder legislativo competente.

Essa última, segundo a Teoria da Regra Matriz da Hipótese de Incidência, é composta pelo elemento material, temporal, espacial, subjetivo e, por fim, pelo elemento quantitativo – este sendo a base de cálculo e alíquota<sup>75</sup>.

Depreende-se que a Teoria da Regra Matriz da Hipótese de Incidência se aplica, também, ao Fato Gerador, vez que o fato gerador, doutrinariamente, é denominado hipótese

---

fatos ou negócios de relevância para o Direito são considerados jurídicos, e, no caso em comento, em verdade, é a fonte material do Direito Tributário.

<sup>74</sup> Nosso ordenamento jurídico privilegia a interpretação de natureza jurídica. Ocorre que o universo tributário, no que se refere às ocorrências fáticas que tenham uma repercussão econômico-tributária, é incomensurável, ao ponto de o sujeito passivo, contribuinte ou responsável, fazendo-se valer de determinados institutos já positivados em nosso ordenamento, dissimula a respectiva ocorrência do Fato Gerador de modo a mascará-lo, dando a impressão de que este não está previsto como um ato, fato ou negócio de relevância jurídica, portanto, fora do campo de incidência da norma tributária. Frente a essa postura, a autoridade administrativa fazendária competente, com fulcro no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, desnatura o ato, fato ou negócio praticado pelo sujeito passivo, tipificando-os em norma tributária específica, à luz de uma interpretação econômica. Tal interpretação se escora, em verdade, na análise efetiva do substrato, da substância daqueles atos, fatos ou negócios e não, tão só, na análise da subsunção em seu sentido mais restrito, visto sob a perspectiva formal e não substancial.

<sup>75</sup> Ambos os institutos, quais sejam, a Base de Cálculo e a Alíquota, são elementos integrantes do aspecto quantitativo da Regra Matriz da Hipótese de Incidência *in abstracto*, segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho. A base para o cálculo, melhor dizendo, a base de cálculo é o montante sobre o qual aplicar-se-á determinada alíquota prevista na norma do respectivo tributo. A título de exemplo, imaginemos o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, de competência privativa dos Estados para fins de sua criação, administração, fiscalização e arrecadação. A base de cálculo, ou seja, o montante sobre o qual recairá a alíquota, é o valor venal do veículo, o qual, hipoteticamente, aqui para nós, considerando-se um automóvel Honda, modelo Civic, ano 2009, tem por valor venal, segundo seu pagamento à vista em um mercado de livre concorrência, o importe de R\$ 55.000,00 (cinquenta e cinco mil reais). Sobre esse montante, e, verificando a legislação pertinente ao IPVA, temos que, para automóveis de passeio, a alíquota a ser aplicada é de 4%. Assim, o valor a ser recolhido pelo proprietário do veículo Honda Civic, a título de IPVA, será de R\$ 2.200,00 (dois mil e duzentos reais), materializando, destarte, o aspecto quantitativo, segundo a Regra Matriz da Hipótese de Incidência *in abstracto*, através de seus elementos estruturantes, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

de incidência *in concreto*, e mais: para que haja a subsunção do fato à norma, tem de haver, *ipsis literis*<sup>76</sup>, o encontro de todos os elementos discriminados pela lei.

Noutro giro, as fontes formais do Direito, aquelas que se materializam pelas normas, ou seja, princípios e regras, desde que dotadas de eficácia normativa tributária, são denominadas hipóteses de incidência *in abstracto*. Esse é o segundo elemento integrante da Equação Fático-Normativa Tributária, o elemento normativo.

O elemento normativo da Equação Fático-Normativa Tributária pode ser apreciado no instante em que o estudamos à luz de sua perspectiva jurídica. Encontra-se completa, pronta e acabada, capaz de gerar efeitos concretos somente quando presentes os 05 (cinco) elementos que integram sua Regra Matriz da Hipótese de Incidência *in abstracto*, isto é, o elemento material, temporal, espacial, subjetivo e, por fim, o elemento quantitativo, sendo este último composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Malgrado sua existência no mundo jurídico, é importante que a norma seja criticada quanto à sua eficácia ou não.

Não basta que a norma tenha sido publicada e esteja vigente. É preciso que a norma tenha eficácia, isto é, seja capaz de gerar efeitos concretos em face da ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*.

A existência da eficácia da hipótese de incidência *in abstracto* deve ser analisada quanto aos efeitos tributários, sob uma perspectiva jurídica, segundo a dimensão de validade, interpretação, integração, em prol da correta aplicação<sup>77</sup> da legislação tributária.

---

<sup>76</sup> Aqui, fazemos uma analogia com a mão humana no momento em que ela encontra outra com igual quantidade de dedos. Essa possui cinco dedos, assim como é o número de aspectos que integram a Regra Matriz da Hipótese de Incidência, quais sejam, o aspecto material, o aspecto temporal, o aspecto espacial, o aspecto subjetivo, e, por fim o aspecto quantitativo (base de Cálculo e alíquota). Vejamos: ocorre o Fato Gerador, ou seja, a Hipótese de Incidência *in concreto*. Ora, em sendo Hipótese de Incidência, ainda que *in concreto*, deve possuir os 05 (cinco) elementos estruturantes. Há, nesse momento, o surgimento da obrigação tributária? A resposta é não, pois só haverá o surgimento da obrigação tributária se, ao compararmos o Fato Gerador, ou seja, a Hipótese de Incidência *in concreto* com a norma posta, ou seja, com a Hipótese de Incidência *in abstracto*, que também possui os 05 (cinco) elementos imprescindíveis para sua eficácia, os seus respectivos elementos coincidirem, isto é, aquilo que ocorreu no mundo dos fatos espelhar-se no mundo do Direito. Assim, teremos a incidência da norma sobre o fato, fazendo surgir, destarte, a obrigação tributária, ou seja, o vínculo subjetivo, abstrato, que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo daquela respectiva imposição pecuniária compulsória, ou seja, o poder-dever tributário. Dever, no instante em que, em verdade, recolher tributos, para nós, é considerado um dever fundamental do contribuinte ou responsável; poder, no instante em que for constatada a inadimplência daquela obrigação impositiva, a necessidade de se utilizar a força do Estado, por meio de procedimentos específicos, com base no devido processo legal, devidamente ajuizado com base na ampla defesa e no contraditório, fazer chegar aos cofres públicos os valores, até então, não recolhidos, devidamente, ao erário competente.

<sup>77</sup> Em sede de aplicação das normas tributárias, observar-se-á o princípio da irretroatividade quanto aos atos, fatos ou negócios jurídicos pendentes, presentes e futuros. Ao revés, em se tratando da aplicação das normas mais benéficas, interpretativas, há previsão legal da aplicação retroativa dos dispositivos que lhes são inerentes.

A primeira, a dimensão de validade, evidencia a compatibilidade vertical da legislação tributária, segundo as normas que se lhe são superiores, na esteira da Teoria Pura do Direito de *Hans Kelsen*<sup>78</sup> (BONAVIDES, 2007).

A segunda, a dimensão da interpretação, pode ser visualizada quanto à origem, forma e resultado da norma, visando à correta aplicação da legislação tributária ao caso concreto.

Por fim, a terceira dimensão, integração, perfaz-se efetivamente quando o operador do Direito Tributário se vê frente a uma lacuna legislativa, a qual, em princípio, poderá ser considerada um obstáculo à aplicação da legislação. Entretanto, ao utilizarmos os meios permitidos, conforme o art. 108 do CTN – analogia, princípios gerais de Direito Tributário, princípios gerais de Direito Público e, por fim, da equidade –, ter-se-á suprido o vácuo legal, estando o aplicador pronto para confirmar ou não a existência da efetiva prestação obrigacional.

Conclui-se que, para o surgimento do vínculo jurídico que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária denominada obrigação tributária, é necessário e suficiente que haja o encontro, o encaixe, a subsunção, a tipicidade da hipótese de incidência *in concreto*, fato gerador, com a hipótese de incidência *in abstracto*, lei, ou seja, a subsunção das fontes materiais do Direito Tributário à respectiva fonte formal que lhe dá existência.

## **7 DISPOSIÇÕES FINAIS E CONCLUSIVAS**

Para o entendimento, interpretação e aplicação das normas tributárias frente à aplicação de seus institutos, é importante que o operador e aplicador, judicial ou não, do Direito Tributário seja dotado de conhecimento interdisciplinar, segundo as ciências jurídicas e não jurídicas.

De maneira segura e prudente, o conhecimento multidisciplinar permitir-lhes-á entender a extensão e os efeitos da utilização do Direito Tributário sob uma perspectiva interventiva do estado no domínio econômico.

---

<sup>78</sup> Jurista judeu austro-americano considerado o principal representante da Escola Positivista do Direito.

O Direito Tributário não é um ramo independente. Ao revés, o Direito Tributário é relativamente autônomo.

O tributo, além de ser um fato social, é um fato jurídico; por isso, deve ser estudado à luz de uma visão fático-normativa.

As medidas fiscais e extrafiscais inerentes à administração político-tributária encontram seu fundamento de validade nas questões de natureza socioeconômica.

As normas e os institutos que informam, orientam e regem o ordenamento jurídico são estudados pelo Direito Constitucional.

No mesmo sentido, a Administração Pública é estudada de acordo com as normas e os institutos que informam e orientam todo esse conteúdo normativo previstos no Direito Administrativo.

As atividades administrativas, em seu sentido material, previstas constitucionalmente, devem estar disponibilizadas à sociedade de maneira efetiva ou potencialmente. Para seu cumprimento, o Estado destina seus recursos públicos, contemplando as políticas públicas voltadas para a saúde, segurança, tecnologia, justiça, cultura, objetivando a manutenção do *Welfare State*.

O Estado precisa do instrumento gerencial materializado na Atividade Financeira do Estado. É uma atividade meio, instrumental, adjetiva, que tem por campo de atuação o auferimento dos recursos públicos (receitas) para adimplir as obrigações que lhes são próprias (despesas) em prol de uma proba, honesta, competente administração do patrimônio público (gestão), tudo isso com fulcro nos princípios constitucionais que balizam e regem a Administração Pública, conforme a redação conferida ao disposto no *caput* do art. 37 da Carta Magna.

Essa ferramenta de apoio e gerenciamento para os administradores públicos e governantes é estudada à luz do Direito Financeiro, o qual encontra seu fundamento de validade na Constituição e nas normas de Direito Administrativo.

Ocorre que o Direito Financeiro não se preocupa com a arrecadação das receitas públicas derivadas, mas com sua alocação orçamentária. A função de arrecadar é imanente ao Direito Tributário, tendo todo o desenvolvimento legal, didático, jurisdicional, administrativo para tal finalidade.

Conclui-se que o Direito Tributário origina-se de forma mediata do Direito Administrativo e imediata do Direito Financeiro, sendo ramo de direito público interno.

Sucintamente, o Direito Tributário é o ramo ou subsistema do direito público interno, relativamente autônomo, que tem por objeto regular as relações jurídico-tributárias existentes entre, de um lado, o sujeito ativo, credor, erário, Tesouro, Fazenda Pública e, de outro lado, o sujeito passivo, devedor, contribuinte ou responsável, em face do seu poder de império estatal conferido pelo Poder Constituinte Originário, conforme suas normas cogentes, obrigatórias, compulsórias, de ordem pública, as quais outorgam e orientam a competência ao respectivo ente político para a criação, arrecadação, administração e fiscalização das receitas públicas derivadas, intituladas tributos.

A complexidade fática materializa-se na ocorrência do fato social. A complexidade normativa materializa-se na ocorrência do positivismo estrito, restrito, fechado, tipificado.

A sublimação do fato social ao *status* de lei é denominada juridicização.

A obrigação tributária decorre da subsunção do fato ocorrido e sua tipificação segundo a norma então existente e dotada de eficácia em nosso ordenamento jurídico, revelando seu poder-dever, ou seja, o vínculo jurídico estabelecido entre as partes envolvidas.

O fenômeno da subsunção encerra uma repercussão tributária denominada obrigação tributária, a qual tem por efeito a entrega compulsória de parcela dos bens e direitos do sujeito passivo ao sujeito ativo da imposição pecuniária de respectiva competência constitucional.

Fonte, do latim *fons*, é entendida como nascente, origem, causa, princípio, procedência, origem insuspeita.

O Direito é uma ciência social aplicada. Sua função precípua pode ser observada quando da ocorrência de determinados fatos sociais, os quais, em razão da sua relevância social, carecem da intervenção do Estado legislador para regular as situações conflituosas.

Duas são as fontes do Direito: fonte material e fonte formal.

A primeira, fonte material, expressa o fato social a ser amparado pelo Direito.

A segunda, fonte formal, representa a lei, o produto do Estado legislador entregue à sociedade para fins de regular aquela situação específica gerada pelo fato. Essa, qual seja, a lei, deve ser estudada à luz de duas concepções: lei em sentido material e em seu sentido formal.

Lei em sentido formal revela os diplomas normativos, os quais tenham passado por um processo legislativo pleno, inovando o Direito posto. É norma primária.

Lei em seu sentido material pode ser vista como sendo o diploma normativo que não passou por um processo legislativo pleno e, tampouco, inovou o Direito posto. É a norma secundária.

Podemos representar, sistematicamente, as fontes do Direito Tributário, conforme a seguir:

I - Fontes materiais do Direito Tributário – Ato, fato ou negócio de repercussão socioeconômica com relevância jurídico-tributária;

II – Fontes formais ou normas de Direito Tributário

1. Princípios:

- a. Princípios sobre princípios;
- b. Princípios gerais constitucionais tributários;
- c. Princípios especiais constitucionais tributários;
- d. Princípios específicos constitucionais tributários.

2. Regras:

a. Leis em sentido formal:

- i. Emendas à Constituição Federal;
- ii. Leis complementares;
- iii. Leis ordinárias, Tratados e Convenções Internacionais, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções do Senado Federal, medidas provisórias;

b. Leis em sentido material:

- i. Decretos do Poder Executivo;
- ii. Normas Complementares compreendidas por:
  1. Atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas;
  2. Decisões singulares e coletivas que tenham força normativa;

3. As práticas reiteradamente observadas pela administração fazendária;
4. Convênios firmados entre os entes da Federação, em se tratando de matéria relativa à cooperação, fiscalização e arrecadação tributária.

Cronologicamente, pode-se afirmar que a fonte em sentido material surge em primeiro momento. Após, a fonte em sentido formal. A primeira é considerada fundamento de validade da segunda. A fonte material é o ponto que sai das profundezas da realidade social (fonte material, fato social, hipótese de incidência *in concreto*, fato gerador da obrigação tributária) e emerge na superfície do Direito (fonte formal, jurisdicização, direito positivado, hipótese de incidência *in abstracto*, regra geral, a lei ordinária).

A dinâmica da tributação pode ser vista à luz de três elementos básicos.

Tais elementos são as fontes materiais e formais do Direito, as quais interessam para o Direito Tributário.

Fonte material em sede tributária é o fato gerador da obrigação tributária respectiva. É o elemento fático da Equação Fático-Normativa Tributária, devendo ser analisado sob uma perspectiva física, econômica e jurídica.

Acredita-se que a Teoria da Regra Matriz da Hipótese de Incidência se aplica ao fato gerador, vez que o fato gerador, doutrinariamente, é considerado uma hipótese de incidência *in concreto*, subsumindo-se à norma na exata coincidência dos elementos por esta contemplados.

As fontes formais do Direito revelam-se pelas normas, desde que dotadas de eficácia normativa. São denominadas hipótese de incidência *in abstracto*. É o elemento normativo da Equação Fático-Normativa Tributária.

O elemento normativo da Equação Fático-Normativa Tributária sob sua perspectiva jurídica e eficaz gera efeitos concretos desde que presente os cinco elementos que a integram, segundo a Regra Matriz da Hipótese de Incidência, isto é, o elemento material, temporal, espacial, subjetivo e, por fim, o elemento quantitativo, sendo este composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Surge o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária denominada por obrigação tributária no momento em que há o encontro, o encaixe,

a subsunção, a tipicidade da hipótese de incidência *in concreto* com a hipótese de incidência *in abstracto*, isto é, o encontro do fato gerador com a lei, ou seja, o encontro das fontes materiais do Direito Tributário com a respectiva fonte formal que lhe dá existência como uma prestação obrigacional.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: 5. ed. 6. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado Social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário. São Paulo: 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.**

GRAU, Eros Roberto Grau. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. Revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2007.

HALL, Stuart *ET et alli*. **Política e Ideologia: Gramsci**. In: BIRMINGHAM; 1983.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. revista e ampliada. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. Conferência I e Conferência IV. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.



SOUZA, Washington Peluso Albino. **Teoria da Constituição Econômica**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.