

A TEORIA DO FATO GERADOR E O ART. 150, §7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988.

THE THEORY OF GENERATOR FACT AND THE ART. 150, §7º OF THE 1988 BRAZILIAN FEDERAL CONSTITUTION.

Ana Rita Nascimento Cabral
Carlos Araujo Leonetti

RESUMO

O fato gerador marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação de pagar tributo. A exata noção do fato gerador fixa o entendimento do momento em que nasce a obrigação tributária principal, bem como a clareza de visualização dos indivíduos tidos como sujeitos da relação tributária. Verifica-se com o fato gerador presumido, art. 150, parágrafo 7º/CF, certo descompasso com os valores magnos da segurança jurídica, da não surpresa e da capacidade contributiva, para citar alguns. As regras gerais de Direito Tributário são contrariadas. Através de pesquisa bibliográfica, pura e qualitativo-exploratória, formulou-se estudo descritivo-analítico afirmativo da ideia de que o fato gerador presumido é incompatível com a Teoria do Fato Gerador e com a Teoria Geral do Direito Tributário.

ABSTRACT

The generator fact marks, in time and space, the birth of the obligation to pay tax. The exact notion about the generator fact sets the understanding of the moment the main tax obligation arises and sets the clarity of visualization of individuals regarded as subjects of the tax relationship as well. With the presumed generator fact, art. 150, paragraph 7º/ CF, it was concluded some discrepancy with the magnum values of the legal certainty, the no surprise and the ability to pay, to name a few. The Tax Law's general rules are countered. Through a bibliographic, pure and qualitative-exploratory research, it was formulated an analytical-descriptive study that profess the idea that the presumed generator fact is incompatible with the Theory of Fact Generator and the General Theory of Tax Law.

PALAVRAS- CHAVE

Direito Tributário; Constituição; Fato Gerador Presumido.

KEYWORDS

Tax Law; Constitution; Presumed Generator Fact.

INTRODUÇÃO

A ideia do Código Tributário Nacional, datado de 25 de outubro de 1966, no que toca aos fatos geradores das obrigações tributárias, parece não ter sido continuada pelo preceito constitucional oriundo da Emenda n. 3 de 17 de março de 1993, que firma a possibilidade de atribuição a sujeito passivo de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, sendo assegurada a restituição da quantia paga caso não se realize o “fato gerador presumido”.

Tem-se por fato gerador (da obrigação tributária principal) a situação definida em lei e ocorrida no mundo dos fenômenos, que dá origem à obrigação de pagar tributo. Necessariamente, deve haver, para o nascimento desta obrigação, uma exata correlação do fato descrito na lei com o fato ocorrido no mundo fenomênico. A ideia do fato gerador presumido, criada pela Emenda Constitucional n. 3, centra-se na possibilidade de nascimento de uma obrigação sem o condão da ocorrência do fato, descrito em lei, no mundo. Presumir-se-á o fato. Constituir-se-á crédito tributário fundado na possível futura ocorrência de fato gerador de obrigação. O tema leva a certo embate quanto a sua razoabilidade, bem como envolve as matérias de responsabilidade tributária e restituição de pagamento indevido. Chaim Perelman (2004, p. 8-9), em sua obra *Lógica Jurídica*, afirma que:

Os raciocínios jurídicos são acompanhados por incessantes controvérsias [...]. Por ser quase sempre controvertido, o raciocínio jurídico, ao contrário do raciocínio dedutivo puramente formal, só muito raramente poderá ser considerado correto ou incorreto, de um modo, por assim dizer, impessoal. Quem é encarregado de tomar uma decisão em direito, seja ele legislador, magistrado ou administrador público, deve arcar com as responsabilidades. Seu comprometimento pessoal é inevitável, por melhores que sejam as razões que possa alegar em favor de sua tese. Pois raras são as situações em que as boas razões, que militam a favor de uma solução, não sejam contrabalançadas por razões mais ou menos boas em favor de uma solução diferente: a apreciação do valor destas razões- que muito raramente pode ser reduzida a um cálculo, um peso ou uma medida- é que pode variar de um indivíduo para outro e sublinha o caráter pessoal da decisão tomada.

A disposição constitucional que permite o nascimento de certa obrigação de pagar tributo fundada em fato gerador concreto ainda não existente, na iminência de existir, ou seja, presumido, parece um figura fora do centro ou que não tem o mesmo centro, excêntrica, conforme lições de Ana Rita Cabral (2013). O nascer de obrigação tributária pela presunção de ocorrência de um fato contraria conceitos imanentes do Direito Tributário. Nesse sentido, Perelman (2004) leva à reflexão sobre o Poder de Tributar e seus limites e indaga quanto à

igualdade e equilíbrio nas relações jurídico-tributárias. Os conceitos de fato gerador, definidos no Código Tributário Nacional vigente, datado de 1966, compatibilizam-se ou adequam-se às linhas constitucionalmente traçadas relativas ao fato gerador presumido?

1 O PRECEITO CONSTITUCIONAL (ART. 150, § 7º) E SEU DESCOMPASSO COM AS REGRAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO VIGENTES

Interessante notar que a previsão do fato gerador presumido encontra-se na seção II 'Das Limitações ao Poder de Tributar', do Capítulo I 'Do Sistema Tributário Nacional', Título VI da Constituição Federal de 1988 - 'Da Tributação e do Orçamento'. Eis o dispositivo, art. 150, § 7º:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O que se deve entender por sujeito passivo de obrigação tributária revestido na condição de responsável pelo pagamento de tributo (imposto ou contribuição) constituído sem a ocorrência, no mundo, de seu fato gerador? Pagamento este realizado na presunção de que ocorra, a posteriori, a hipótese, descrita em lei, no mundo. A previsão supracitada parece uma afronta.

A ideia de fato gerador, nuclear do campo tributário, e segundo Amílcar Falcão (1997), fixadora de muitos outros conceitos nesta seara, está esparramada no ordenamento jurídico vigente (citemos a Constituição Federal e o Código Tributário brasileiros vigentes). Ora, para que o fato, em si, gere obrigação de pagar tributo, deve haver uma coexistência necessária da hipótese legal (fato gerador abstrato) e desta situação descrita em lei no mundo (fato gerador concreto). Coexistência necessária. É uma garantia assegurada ao contribuinte, que se reveste nesta condição por praticar atos ou enquadrar-se, no plano das concretudes, em situação descrita em lei.

Assim, o fato gerador presumido contraria os aspectos nucleares, pré-estabelecidos na Constituição Federal brasileira e reafirmados na norma geral de Direito Tributário, do que se tem por fato gerador de obrigação tributária. Como certa vez afirmou Dworkin (2001, p. 75), crê-se que “qualquer teoria constitucional tem de ser independente das intenções, convicções ou mesmo atos das pessoas que a teoria designa como constituintes”.

Há certa incoerência, mesmo com os dizeres do § 7º do artigo 150/CF: “ A lei poderá atribuir [...]”. É óbice constitucional ao Poder de tributar exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Como exigir? Como exigir, se há lei e não há fato no mundo correspondente? Mesmo que o fato ocorra a posteriori (e segundo este preceito constitucional a lei poderá regular esta situação), enxerga-se certo descompasso com os valores magnos da segurança jurídica, da não surpresa e da capacidade contributiva, para citar alguns.

A Lei Suprema e as regras gerais de Direito Tributário são contrariadas. Isso leva à crença nas palavras de Dworkin (2001, p, 184): “Qualquer justificativa para uma formulação e, portanto, para um entendimento do que os constituintes pretenderam, deve ser encontrada não na história, na semântica ou na análise conceitual, mas na teoria política”. Na ideia, ora espancada, prevaleceram os fins fiscais, a praticidade e a conveniência associados a um sistema econômico dominante em detrimento do escorreito e vigente entendimento do fato, que somente há de ser gerador de obrigação tributária, quando da coexistência de suporte fático.

O fato gerador presumido não é dotado de integridade e unicidade. O Direito, segundo Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 103), não deve ser escrito por meio de textos, mas também de contextos, ou textos interligados, componentes de uma estrutura de normas dotadas de nexos, membros de um único organismo. Como forma de reparar o grande mal, estabelece o dispositivo em questão que fica “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Transparece-se, aí, a ideia de insegurança, porque não se referir à lesão, para que, logo em seguida, se remedie o erro. Diferencia-se, pois, dos fatos geradores futuros e pendentes, entendidos como aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa. A lição deixada por Ruy Barbosa Nogueira (1990, p.30), de que o Direito Tributário é um direito disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito, não fora compreendida quando da feitura do preceito constitucional em análise. Tem-se ali uma presunção geradora de obrigação tributária, que certamente não realiza os ideais de justiça e do bem comum. Nas palavras do supracitado professor (1990, p. 98):

Sendo o Direito uma ciência normativa, que visa a operatividade funcional da dogmática jurídica, dominada no Estado de Direito pelo próprio princípio legal da legalidade, com o fim de realizar a justiça e o bem comum, é necessário que o sistema do Direito não só por meio de normas adequadas, mas também pela doutrina e jurisprudência, para impedir a incerteza.

O art. 105 do Código Tributário Nacional prevê que a legislação tributária,

compreendida por leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares nesta seara, deverá ser aplicada imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, “assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início [...]”. A ideia de fato gerador presumido vai de encontro a esta concepção, hoje vigente, de aplicação da legislação tributária.

O art. 113 do supracitado Código firma, em seu § 1º, que a obrigação tributária, aquela cujo objeto é o pagamento de tributo, surge com a ocorrência (e não com a ocorrência posterior ou a não ocorrência associada à restituição do pagamento indevido) do fato. Fato este (para que gere), segundo a definição legal constante do art. 114, tratado anteriormente neste trabalho, concebido como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A presunção geradora de obrigação tributária também incompatibiliza-se com este preceito geral. Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos (art. 116, I e II), quando de situação de fato, desde o momento em que são verificadas as circunstâncias materiais necessárias à produção dos efeitos que lhe são próprios. Quando de situação jurídica, “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”.

Ora, há previsão, no art. 106, parágrafo único, para que, caso o sujeito passivo da relação jurídico-tributária pratique atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa desconsidere estes atos e negócios. Daí, mais uma vez demonstrado o sentido, construído a partir da interpretação sistemática das descrições normativas, da necessidade da ocorrência do fato definido em lei para o nascimento da obrigação tributária.

Sobressalta ainda o art. 121, discutido anteriormente neste trabalho, do Código Tributário, que informa ser sujeito passivo da obrigação tributária principal, a pessoa obrigada ao pagamento de tributo. Em seu parágrafo único: “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Pois bem, tem-se aqui a clareza de que a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, na condição de contribuinte, deve estar enquadrada, de forma pessoal e direta, na situação, descrita em lei e em ocorrência no mundo, geradora de obrigação tributária.

Aqueles que não tenham relação pessoal e direta com a situação, descrita em lei e em ocorrência no mundo, podem vir a ser sujeitos passivos na relação tributária na condição de responsáveis quando da disposição expressa em lei, contudo, mesmo nesta hipótese, a

responsabilidade pela obrigação de pagar relaciona-se ao crédito já constituído por ter-se perfeito o fato gerador da obrigação. Isto segundo a ideia depreendida do art. 128 do Código, que firma: “[...] a lei poderá atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo [...]”.

O Código Tributário Nacional institui que através do lançamento dá-se forma ao crédito tributário. O procedimento administrativo de lançamento é aquele, consoante leitura do art. 142/CTN, “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo [...]”. A ideia de fato gerador presumido, mais uma vez, não se faz cabível aqui. Entranha-se ao universo tributário mesmo que de forma atípica. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 52) afirmou:

Ora, sendo o Direito tributário o mais nervoso e ágil dos ramos jurídicos, a maior ou menor distância entre as normas positivas e as normas justas é o que o tornam mais ou menos preservável, encontrando a sociedade sempre formas de adequá-la, por normas ajurídicas, a uma realidade de justiça fática, se a separação concreta entre os dois pólos for elevada.

2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA PRESUNÇÃO GERADORA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

À presente matéria é dedicado um capítulo do Código Tributário Nacional. Nos artigos 128 ao 138, têm-se as linhas gerais sobre o tema. Observe-se:

A responsabilidade tributária associa-se ao dever, atribuído legalmente a uma pessoa, de cumprimento da obrigação tributária. “A prestação é exigida de uma terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributável” (Harada, 2003, p. 441). Este tipo de sujeição passiva apresenta-se, inicialmente, sob duas formas, depreendidas do texto normativo. São as doutrinariamente conhecidas como responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição. Na primeira, o sujeito torna-se polo passivo na relação tributária após a ocorrência do fato gerador. Já na responsabilidade por substituição, a terceira pessoa, legalmente obrigada ao cumprimento da obrigação, é definida antes mesmo da instauração da relação jurídico-tributária (aqui alguns doutrinadores, dentre eles Sacha Calmon (1998), elegem o sujeito passivo como direto e não indireto, uma vez que a responsabilidade logo se desencadeia quando ocorrido o fato gerador da obrigação).

Aliomar Baleeiro (2007), sobre a temática, afirma serem as classificações difíceis e sempre eivadas de imprecisões, sendo de suma relevância os princípios a serem observados, na eleição do responsável tributário (qualquer que seja a espécie). Consoante o autor, deve haver uma plena aplicação de princípios, como os da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade econômica à responsabilidade tributária. Daqui já surgem certas reflexões: Será possível uma real e segura correlação ou mesmo equilíbrio entre a capacidade econômica do responsável e a prestação a que está obrigado ao pagamento quando a situação é de fato não ocorrido fundado numa presunção? E se o valor devido for maior que o valor presumido e antecipadamente pago? Como há de ficar o responsável? O princípio da capacidade fora atendido? Mais uma vez a figura do fato gerador presumido em descompasso.

Aliomar Baleeiro (2007, p. 737) afirma que deve haver uma vinculação indireta do responsável ao fato gerador. Em suas palavras, “a exigência de vinculação do responsável se faz em obediência ao princípio da capacidade econômica, a fim de que por meio de retenção [...] ou reembolso, possa o responsável se ressarcir do tributo pago”. Ainda entende o autor que deve “estar o fato descrito na hipótese condicionado à ocorrência do fato gerador hipotético básico da regra matriz”.

Nos termos do art. 150, § 7º/CF, tem-se o sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável. A expressão constitucional é dotada de alto teor de conotatividade. A responsabilidade tributária no contexto da presunção geradora de obrigação tributária é uma tentativa de responsabilidade por substituição (sujeição passiva definida antes da ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, nos casos de responsabilidade dos sucessores- arts. 129 a 133/CTN). O art. 150, § 7º, da Constituição Federal abriu possibilidade aos entes federativos, no âmbito de suas competência, à criação de obrigação para o responsável mesmo antes do nascimento da obrigação para o contribuinte, que ainda não se reveste como tal, dada à não realização do fato gerador da obrigação. Ainda sobre a capacidade econômica, Aliomar Baleeiro (2007, p. 740) entende que devem ser impostos limites pelo Supremo Tribunal Federal ao § 7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio da capacidade econômica, “o qual somente se pode medir no momento da ocorrência do fato jurídico, que é o fato signo presuntivo de riqueza (nem antes, nem depois)”.

3 A RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO QUANDO NÃO OCORRIDO FATO PRESUMIDO GERADOR DE OBRIGAÇÃO

TRIBUTÁRIA (REPARAÇÃO AO GRANDE MAL)

A previsão constitucional da presunção geradora de obrigação tributária relativa a pagamento de imposto ou contribuição, como forma de amenizar este grande mal, assegura ao sujeito passivo de obrigação tributária, na condição de responsável pelo pagamento, a imediata e preferencial restituição da quantia paga quando da não concretização da presunção geradora da obrigação. Diga-se que esta presunção geradora deve estar prevista na lei criadora ou majoradora do tributo (imposto ou contribuição), como nos casos das leis do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) de competência estadual. O Código Tributário Nacional traz em seu bojo, nos arts. 165 a 169, linhas mestras sobre o problema do pagamento indevido. Veja-se:

É possível a restituição total ou parcial do valor do pagamento realizado quando este é indevido ou fora realizado maior que o devido. Ainda sim, é previsão do Código Tributário, a possibilidade de restituição quando ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável dentre outros aspectos, bem como quando da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Leiam-se o art. 165 e seus incisos:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: I- cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face de legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. II- erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento. III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O Código Civil anterior ao Código Tributário de 1966 já tratava sobre a matéria em comento. O Código Civil vigente (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002), em seus artigos 876 a 883, também dispõe sobre o pagamento indevido, nos termos de que “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incube àquele que recebe a dívida condicional antes de cumprida a condição”. Aqui patente a ideia de justiça e igualdade.

A restituição há de ser concedida com os possíveis acréscimos, juros de mora e penalidades pecuniárias, via de regra. O direito de pleitear restituição de pagamento indevido ou maior que o devido prescreve com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, consoante leitura do art. 168/CTN, contado, nas hipóteses de cobrança ou pagamento indevido ou maior que o devido, bem como quando do erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da

alíquota aplicável, no cálculo do montante devido ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento, da data da extinção do crédito tributário. Na hipótese de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o direito de pleito extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contado “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”. A restituição denegada por decisão, quando requerida via administrativa, poderá ser objeto de ação anulatória, que haverá de ser proposta em 2 (dois) anos contados da data da decisão administrativa denegatória. Este prazo poderá ser suspenso se dado início ação judicial.

Pois bem, não concretizada a presunção que gerara o dever de pagar imposto ou contribuição, fará jus, o sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável, nos moldes dos artigos supracitados, à imediata e preferencial restituição. Restituição de valor que não deveria ter sido subtraído do patrimônio do sujeito. Subtração, expressa em lei, indevida, pois fundada em presunção de ocorrência de fato gerador, violadora dos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Expressão em manifesto descompasso, excessivo, na ideia de Aliomar Baleeiro (2007), quando de uma interpretação sistemática do complexo de normas.

4 VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por legislação tributária entende-se o complexo harmônico de leis, decretos, normas complementares, tratados e convenções internacionais que versem total ou parcialmente sobre tributos e as relações jurídicas deles oriundas. Essa ideia constante do art. 96 do Código Tributário Nacional abrange as leis nos sentidos formal e material. Abarcam-se os normativos (expedidos pelas autoridades administrativas), as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa (a que a lei atribua eficácia normativa), as práticas reiteradas das autoridades administrativas e os convênios celebrados entre os entes federativos União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios. Estas são as normas complementares. Todas extrínseca ou intrinsecamente relacionadas à ideia de fato gerador de obrigação tributária e sua ocorrência.

A vigência destas regras, no tempo e no espaço, é determinada pelas mesmas disposições aplicadas às regras jurídicas em geral, ou seja, pelos preceitos da Lei de Introdução ao Código Civil, ressalvados os dispositivos especiais sobre esta temática constante no Código Tributário (arts. 101 a 104). Atente-se para as disposições iniciais desta Lei de Introdução:

Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada. §1º. Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia 3 (três) meses depois de oficialmente publicada. §2º. Revogada. §3º. Se, antes, de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada à correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação. §4º. As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

Nesse sentido, ainda naquele texto normativo, tem-se a previsão de que a lei terá vigor até sua modificação ou revogação por lei nova, caso não se destine aquela à vigência temporária. A revogação, por lei nova, dar-se-á expressamente ou tacitamente, quando seja com ela incompatível ou venha a regular inteiramente a matéria disposta na lei anterior. Disposições gerais ou especiais em compasso com a antiga lei, não a modificam ou revogam. É vedada a repristinação, “salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei voadora perdido a vigência” (art. 2º, §3º/LICC).

Paralelos aos preceitos constantes nesta Lei de Introdução ao Código Civil, têm-se as disposições especiais do Código Tributário Nacional aplicáveis quando dos casos ali expressos. Quanto às normas complementares (atos e decisões administrativas, convênios celebrados entre os entes), estas entram em vigor dependendo de sua espécie. Art. 103: “Salvo disposição em contrário entram em vigor:”. Veja: 1- os atos administrativos na data de sua publicação; 2- as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa (com eficácia normativa), em 30 (trinta) dias contados da data de sua publicação; 3- os convênios nas datas neles previstas.

No que toca à aplicação destas leis, voltar-se-á às contribuições de Pontes de Miranda (1983) e Marcos Bernardes de Mello (1986), corroboradores da ideia de que à incidência da regra jurídica, é preciso a existência de suporte fático, já que, nos sentidos normativos do Código Tributário Nacional, tem-se que a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes. Como se afirmou outrora, fatos geradores futuros e pendentes não se confundem com a ideia de fatos geradores presumidos. Estes indicam que a mera presunção, no mundo, de fato, reenfaz-se: a mera presunção gera dever de pagar. Enquanto aqueles, há entrada da lei no mundo jurídico, que incidirá quando da devida ocorrência do fato descrito em lei. Na situação do fato gerador presumido, a hipótese de incidência ou fato gerador

abstrato não se cumpre. Nesse sentido, firmou Pontes de Miranda (1983, p. 94) que: “Se o suporte fático não se compõe [...] em pequeno lapso de tempo, pode dar-se a gradação da entrada no mundo jurídico, com a situação de pendência e, pois, a aparição da expectativa”.

O fato presumido gera obrigação tributária principal sem a aparição da expectativa. A lei previsora do fato gerador presumido adentra no mundo jurídico e modifica o mundo dos fatos com a mera presunção de ocorrência do fato. Aqui, a expectativa pode dar-se ou não. Marcos Bernardes de Mello (1986, p. 53- 54) ensina: “Quando aludimos a suporte fático estamos fazendo referência a algo (= fato, evento ou conduta) que poderá ocorrer no mundo e que, por ter sido considerado relevante, tornou-se objeto de normatividade jurídica”. Presunção não é fato, nem evento, nem conduta do sujeito passivo da relação. Não é situação “definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114/CTN). Continua o último citado autor (1986, p. 54): “Suporte fático, assim, é um conceito, do mundo dos fatos e não do mundo jurídico, porque somente depois que se concretizam (= ocorrem) no mundo os seus elementos, é que, pela incidência da norma, surgirá o fato jurídico e, portanto, se poderá falar em conceitos jurídicos”. A ideia de fato gerador presumido é incompatível com a Teoria do Fato Gerador. Não se encara a presunção em si como fato jurídico. Na situação em comento, aplicar-se-á a lei sem existência de fato. Nascerá obrigação ao pagamento de imposto ou contribuição sem o fato correlato, sem a hipótese descrita em lei, sendo contrariadas regras de interpretação e de integração da legislação tributária.

Nas lições de J. J. Canotilho (2003, p. 713):

Desde o período pré socrático até Aristóteles, passando por Sócrates, os estóicos e Platão, que o conceito de lei é praticamente inseparável da sua dimensão material; leis verdadeiras são as leis boas justas dadas no sentido do bem comum. A lei só pode ser determinada em relação ao justo (igual), dirá Aristóteles na *Ética a Nicômano* ; a soberania da lei equivale à soberania de deus e da razão, é a inteligência sem paixões, escreverá o mesmo autor em *A Política*. A lei é a suprema *ratio* , ínsita na natureza, opinará Cícero. A lei é uma ordenação racional, dirigida no sentido do bem comum e tornada pública por aquele que está encarregado de zelar pela comunidade, escreverá S. Tomás.

Quanto à interpretação e integração da legislação tributária, tem-se no capítulo IV do Livro Segundo do Código Tributário, Arts. 107 a 112, que quando da aplicação da legislação tributária, na ausência de dispositivo expresso ao caso, a autoridade utilizar-se-á, sucessivamente, nesta ordem, da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade. Depreende-se da leitura do art. 108, §2º/CTN, que do emprego da equidade não se pode dispensar pagamento de tributo devido. Logo, equidade também é pagamento de tributo devido.

Com o fato presumido, gera-se o dever de pagar imposto ou contribuição ainda não devidos. A ideia de fato gerador presumido contraria a equidade, os princípios gerais de direito público e de direito tributário entranhados à Teoria do Fato Gerador. Nesse sentido, Jurgen Habermas (1997, p. 48) ensina: “No modo de validade do direito, a facticidade da imposição do direito pelo Estado interliga-se com a força de um processo de normatização do direito, que tem a pretensão de ser racional, por garantir a liberdade e fundar a legitimidade”. Nas palavras de J. J. Canotilho (2003, p. 1232), sobre o problema das normas constitucionais inconstitucionais: “É perfeitamente admissível [...] a existência de contradições transcendentais, ou seja, contradições entre o direito constitucional positivo e os valores, diretrizes ou critérios materialmente informadores da modelação do direito positivo (direito natural, direito justo, ideia de direito)”. Nestas palavras, enquadra-se a ideia de fato gerado presumido.

CONCLUSÃO

1. O fato gerador presumido contraria os aspectos nucleares, pré-estabelecidos na Constituição Federal brasileira e reafirmados pela Teoria Geral do Direito Tributário, pelas normas infra-constitucionais tributárias, do que se tem por fato gerador de obrigação tributária. Prevaleram os fins fiscais, a praticidade e conveniência associados a um sistema econômico dominante em detrimento do escoreito e vigente entendimento do fato, que, somente há de ser gerador de obrigação tributária, quando da coexistência de suporte fático. O fato gerador presumido não é dotado de integridade e unicidade.

2. Nos termos do art. 150, § 7º/CF, tem-se o sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável. A expressão constitucional é dotada de alto teor de conotatividade. A responsabilidade tributária no contexto da presunção geradora de obrigação tributária é uma tentativa de responsabilidade por substituição (sujeição passiva definida antes da ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, nos casos de responsabilidade dos sucessores- arts. 129 a 133/CTN. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal abriu possibilidade aos entes federativos, no âmbito de sua competência, à criação de obrigação para o responsável, mesmo antes do nascimento da obrigação para o contribuinte, que ainda não se reveste como tal, dada à não realização do fato gerador da obrigação.

3. O fato presumido gera obrigação tributária principal sem a aparição da expectativa. A lei previsor do fato gerador presumido adentra no mundo jurídico e modifica o mundo dos

fatos com a mera presunção de ocorrência do fato. Aqui, a expectativa pode dar-se ou não.

4. A ideia de fato gerador presumido é incompatível com a Teoria do Fato Gerador, e com a Teoria Geral do Direito Tributário. Não se encara a presunção em si como fato jurídico. Na situação em comento, aplicar-se-á a lei sem existência de fato. Nascerá obrigação ao pagamento de imposto ou contribuição sem o fato correlato, sem a hipótese descrita em lei, sendo contrariadas regras de interpretação e de integração da legislação tributária. Com o fato presumido, gera-se o dever de pagar imposto ou contribuição ainda não devidos. A ideia de fato gerador presumido contraria a equidade, os princípios gerais de direito público e de direito tributário entranhados na Teoria do Fato Gerador.

Referências

LIVROS:

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

CABRAL, Ana Rita Nascimento. **A Teoria do Fato Gerador**. Fortaleza: Premium, 2013.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

HABERMAS, Jurgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição tributária**. 2ª ed. São Paulo: LTR, 1998.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado; parte geral**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**: nova retórica. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DOCUMENTOS JURÍDICOS:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.