



LINEAMENTOS SOBRE O FATO GERADOR DO TRIBUTO



<https://doi.org/10.56238/levv16n48-085>

Data de submissão: 26/04/2025

Data de publicação: 26/05/2025

Alexsander Justo Vaz
Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba

RESUMO

A tributação é um elemento essencial para o funcionamento do Estado, viabilizando a implementação de políticas públicas e assegurando o financiamento de serviços essenciais. No contexto jurídico-tributário, a delimitação do momento exato em que surge a obrigação tributária não constitui um mero detalhe técnico, mas uma questão fundamental para a segurança jurídica e a previsibilidade das relações entre o fisco e o contribuinte. Nesse sentido, o fato gerador assume papel central, pois define o instante em que um tributo se torna exigível, concretizando a norma tributária abstrata no plano fático. O presente estudo aprofunda-se na estrutura do fato gerador, diferenciando-o da hipótese de incidência e analisando as restrições ao poder de tributar impostas pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional. A pesquisa, baseada em revisão bibliográfica, examina os princípios constitucionais tributários, a competência dos entes federativos e as distintas tipologias do fato gerador – instantâneo, continuado e complexo. Além disso, investiga-se o impacto da interpretação desse conceito na tributação de negócios jurídicos condicionais, contexto no qual a definição do momento tributável frequentemente gera incertezas e disputas jurídicas. Constatou-se que a tributação, no Brasil, nem sempre é aplicada de forma clara, resultando em litígios recorrentes entre contribuintes e a administração tributária. Dessa forma, compreender a dinâmica do fato gerador transcende a teoria, tornando-se um requisito essencial para garantir o equilíbrio entre a arrecadação estatal e a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Palavras-chave: Fato Gerador. Direito Tributário. Hipótese de Incidência. Obrigação Tributária. Sistema Tributário Brasileiro.

1 INTRODUÇÃO

A obrigação tributária surge como consequência direta da materialização do fato gerador, representando a concretização da norma tributária na realidade fática ou jurídica e pode ser compreendida como a relação jurídica que se estabelece quando alguém pratica um fato que, segundo a lei, autoriza o Estado a exigir o pagamento de tributos (Caparroz 2021). Essa conceituação evidencia que a obrigação tributária nasce a partir de um fato juridicamente relevante previsto em norma legal, e é nesse contexto que o fato gerador ganha centralidade, por ser o elemento que deflagra o dever de pagar. No âmbito do Direito Tributário, a identificação precisa do fato gerador constitui elemento central para a definição da exigibilidade dos tributos, delimitando o momento em que nasce a relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo (o Estado) e o sujeito passivo (o contribuinte). Trata-se, portanto, de um instituto que não apenas confere segurança jurídica ao sistema tributário, mas também influencia diretamente a arrecadação estatal e os direitos dos contribuintes.

O presente estudo propõe uma análise aprofundada e abrangente dos elementos fundamentais que integram a concepção jurídica do fato gerador tributário. A compreensão precisa desse instituto revela-se de extrema importância no contexto do Direito Tributário, tendo em vista a complexidade das relações jurídicas envolvidas na incidência de tributos e as consequências que decorrem da identificação do momento exato em que surge a obrigação tributária.

A investigação empreendida abrange diferentes perspectivas do fato gerador, iniciando-se com a delimitação do poder de tributar conferido ao Estado e das restrições que limitam essa competência. Nesse sentido, a pesquisa estrutura-se a partir de dois eixos fundamentais: a competência tributária e os princípios constitucionais tributários, com vistas a estabelecer os parâmetros legais e constitucionais que orientam a atuação estatal na tributação.

Para a adequada compreensão do fenômeno tributário, será realizado um exame minucioso do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que define o conceito de tributo e seus elementos essenciais. A partir dessa base normativa, analisar-se-á de forma detalhada a figura do fato gerador, diferenciando-o da hipótese de incidência tributária, de modo a evidenciar sua natureza jurídica e sua função na concretização da obrigação tributária.

No cerne deste estudo, os lineamentos do fato gerador do tributo serão explorados sob uma abordagem sistemática, contemplando suas distintas tipologias, a saber: fato gerador instantâneo, continuado e complexo. Ademais, serão examinados os momentos de ocorrência do fato gerador, estabelecendo a distinção fundamental entre situação de fato e situação jurídica, bem como sua relação com negócios jurídicos condicionais, cujo tratamento tributário frequentemente suscita controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Dessa forma, este trabalho não se limita a descrever os contornos do fato gerador do tributo, mas busca, sobretudo, oferecer uma análise interpretativa que possibilite uma compreensão

aprofundada e contextualizada desse instituto. Ao integrar concepções teóricas com aplicações práticas e decisões jurisprudenciais, pretende-se contribuir para o aprimoramento do estudo do Direito Tributário e fomentar o debate acadêmico acerca dessa temática central para o sistema tributário nacional.

2 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E AS SUAS LIMITAÇÕES

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária constitui a primeira e mais relevante limitação ao poder de tributar, referindo-se à capacidade dos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – de criar, instituir e exigir tributos dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal. Como observa Schoueri (2021), ao analisarem a função da legalidade no sistema constitucional tributário brasileiro: “A Legalidade Tributária é uma limitação ao poder de tributar, o que não se deve apenas à inclusão do artigo 150 da Constituição, na Seção II, intitulada 'Das limitações do poder de tributar'. Enquanto regra jurídica, como vimos, limita a exigência ou majoração do tributo, condicionando-os à existência de lei em sentido formal (votada pelo Congresso Nacional).”

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional disciplinam as regras fundamentais sobre a competência tributária. A Constituição estabelece essa competência de maneira detalhada, atribuindo a cada ente federativo a prerrogativa de instituir impostos específicos. A União, por exemplo, tem competência para instituir impostos sobre a renda, produtos industrializados e importação de produtos estrangeiros, entre outros. Os Estados e o Distrito Federal são responsáveis pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), enquanto os Municípios possuem competência para instituir o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) e o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), entre outros tributos. Como destaca Carrazza (2023), “a competência tributária, embora seja uma manifestação do poder de tributar, não se confunde com este, pois é um poder condicionado, restrito às normas constitucionais que o delimitam”. Ou seja, essa atribuição está condicionada aos limites definidos pela própria Constituição, funcionando como uma autorização específica e vinculada para a criação de tributos dentro de esferas previamente demarcadas (BASTOS, 2002).

Para organizar a forma como os entes federativos exercem a tributação, parte da doutrina adota classificações que buscam sistematizar a competência tributária. Entre elas, destaca-se Xavier (2023), que enumera seis espécies: privativa, quando apenas um ente pode instituir determinado imposto; comum, relativa a taxas e contribuições que podem ser criadas por qualquer ente dentro de sua atuação; exclusiva, como no caso do empréstimo compulsório, reservado à União; residual e extraordinária, também de competência federal, aplicáveis em situações específicas; e cumulativa, própria do Distrito Federal, que acumula as funções dos Estados e Municípios. Em síntese, essa classificação contribui

para delimitar, de forma técnica, os contornos da atuação tributária de cada ente dentro do pacto federativo

Estabelecem essas competências os artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, além das hipóteses previstas no artigo 154, que permitem à União instituir impostos extraordinários e residuais.

Além da diferença entre competência tributária e poder de tributar, Torres (2004) esclarece a diferença entre os poderes de punir e de tributar, sendo estes distintos tanto em sua natureza quanto em seus objetivos. Enquanto o primeiro visa assegurar a validade da ordem jurídica por meio da repressão a condutas ilícitas, o segundo, e objeto principal deste tópico, tem por finalidade garantir os recursos financeiros necessários ao atendimento das necessidades públicas, mesmo que, para isso, imponha limitações à propriedade privada. Apesar dessas diferenças, ambos possuem fundamento constitucional e operam dentro dos limites estabelecidos pela liberdade individual.

No que concerne à relação entre poder de tributar e competência tributária, verifica-se a existência de duas vertentes interpretativas na doutrina. A corrente majoritária sustenta que o poder de tributar compreende e engloba o conceito de competência tributária, sendo ambos aspectos de um mesmo fenômeno jurídico. Em contrapartida, a corrente minoritária distingue os conceitos, defendendo que o poder de tributar seria uma manifestação ampla e irrestrita da capacidade de impor tributos, enquanto a competência tributária se limitaria ao poder de instituir tributos dentro dos parâmetros estabelecidos pela Constituição, atuando como um poder delegado aos entes federativos (MESSA, 2022).

Nesse contexto, Roque Carrazza (2023) argumenta, sob a ótica da corrente minoritária, que o termo “poder” denota a liberdade para reformular e estruturar a matéria tributária, enquanto a Constituição Federal brasileira apenas concede aos entes políticos a competência tributária, ou seja, a prerrogativa de criar e instituir tributos nos limites fixados pela lei. Dessa forma, a competência tributária seria uma expressão da limitação imposta ao poder de tributar, restringindo a atuação dos entes federativos àquilo que lhes foi constitucionalmente atribuído.

A competência tributária configura, portanto, uma limitação ao poder de tributar na medida em que a Constituição atribui a cada ente federativo a prerrogativa de instituir tributos específicos, exigindo que tal instituição se dê exclusivamente por meio de lei. Embora a análise inicial tenha se centrado nos impostos, é importante ressaltar que as taxas e as contribuições de melhoria constituem tributos de competência comum, o que significa que qualquer ente federativo, dentro de sua esfera administrativa, pode instituí-los. No caso das taxas, sua exigibilidade decorre da prestação de um serviço público específico e divisível ou do exercício regular do poder de polícia, enquanto a contribuição de melhoria é instituída em razão da valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Além dessas espécies tributárias, há também os empréstimos compulsórios, cuja competência para instituição é exclusiva da União, conforme previsto no artigo 148 da Constituição Federal. No

que tange às contribuições especiais, estas estão disciplinadas no artigo 149 da Constituição, que estabelece sua destinação e distribui a competência para sua instituição entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a natureza e finalidade do tributo.

Dessa forma, a competência tributária não apenas define os limites do poder de tributar, mas também assegura a repartição equitativa das receitas públicas entre os entes federativos, garantindo a observância do pacto federativo e da segurança jurídica na imposição de tributos.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Além da competência tributária, outro pilar fundamental para a compreensão do fato gerador do tributo é o conjunto de princípios constitucionais tributários estabelecidos pela Constituição Federal de 1988. Esses princípios exercem papel essencial na delimitação do poder de tributar, conferindo segurança jurídica aos contribuintes e garantindo que a tributação se desenvolva dentro de parâmetros equitativos e previsíveis. Nesse sentido, é indispensável identificar corretamente quem realiza o fato gerador, pois, como destaca Coêlho (2010), essa definição é essencial para aferir a capacidade contributiva real, aplicar adequadamente a progressividade e reconhecer isenções ou imunidades de natureza subjetiva, sempre com base na aptidão econômica do contribuinte.

Diante de sua relevância para a sistemática tributária nacional, faz-se necessário listar os principais princípios constitucionais tributários, acompanhados de uma breve explicação acerca de sua finalidade e aplicação.

O princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, estabelece que a instituição ou majoração de tributos somente pode ocorrer mediante lei formal. Como destaca Xavier (2001), essa garantia não se esgota na simples exigência de uma lei formal autorizando a cobrança, sendo indispensável que a norma legal vá além e descreva com precisão os elementos que compõem a obrigação tributária.

Nesse contexto, a tipicidade surge como elemento indispensável para a efetivação do princípio da legalidade. Conforme observa Machado (2019), a exigência de que a hipótese de incidência seja prevista em lei de forma específica e objetiva é justamente o que confere eficácia prática à legalidade tributária. Sem essa determinação precisa dos elementos da norma, a exigência de lei para instituir tributos perderia sua função protetiva, abrindo espaço para insegurança jurídica e arbitrariedade.

Trata-se de uma projeção do princípio geral da legalidade, aplicável ao Direito Administrativo e Tributário, segundo o qual não há tributo sem previsão legal prévia. Essa exigência garante que nenhum tributo seja cobrado sem previsão legal específica, evitando abusos e assegurando segurança jurídica (JUSBRASIL, 2016).

O princípio da isonomia tributária, também denominado princípio da igualdade, está previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal e visa garantir que contribuintes em situações

equivalentes sejam tratados de forma igualitária pelo sistema tributário. A aplicação desse princípio exige que o legislador e o administrador tributário fundamentem qualquer diferenciação na tributação com base em critérios razoáveis e objetivos, evitando discriminações arbitrárias ou privilégios indevidos.

O princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, impõe restrições temporais à exigibilidade dos tributos, garantindo previsibilidade aos contribuintes. Esse princípio se desdobra em duas modalidades: anterioridade anual, que proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou majorou; e anterioridade nonagesimal (ou noventena), que impede a cobrança antes de decorridos 90 dias da publicação da norma instituidora ou modificadora do tributo. Certos tributos, como o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), são exceções a essa regra, conforme o artigo 150, §1º, da Constituição.

O princípio da irretroatividade tributária, previsto no artigo 150, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, estabelece que as leis tributárias não podem retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência. A aplicação desse princípio visa assegurar segurança jurídica e previsibilidade ao contribuinte. Entretanto, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional, há possibilidade de retroatividade benéfica nos casos em que a lei suprima uma penalidade ou estabeleça sanções mais brandas.

O princípio da vedação ao confisco, disposto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, impede que a tributação seja utilizada como mecanismo de expropriação do patrimônio do contribuinte. A carga tributária imposta deve ser compatível com a capacidade contributiva, não podendo inviabilizar a atividade econômica ou exaurir os recursos financeiros do sujeito passivo. A aplicação desse princípio é aferida com base nos critérios da proporcionalidade e razoabilidade, sendo que o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido sua violação em casos de multas fiscais excessivas e tributos com alíquotas desproporcionais. Assim, cabe ao legislador, ao intérprete e ao julgador, à luz do caso concreto, avaliar se determinada exação invade o patrimônio do contribuinte de forma desproporcional, caracterizando o confisco. Importa destacar que esse princípio não opera com base em fórmulas exatas, mas orienta a atividade tributária para que se mantenha dentro de padrões aceitáveis de onerosidade (AMARO, 2006).

O princípio da liberdade de tráfego, previsto no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal, impede a utilização de tributos como forma de obstrução ao livre trânsito de pessoas e bens entre estados e municípios. Excepcionalmente, admite-se a cobrança de pedágios pela utilização de vias públicas conservadas pelo Poder Público, desde que essa cobrança não tenha caráter discriminatório ou inibidor da circulação.

O princípio da não discriminação tributária, expresso no artigo 152 da Constituição Federal, veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecerem diferenças tributárias entre bens e serviços de procedências distintas. Esse princípio busca assegurar que a tributação não seja utilizada como instrumento de favorecimento econômico de determinadas regiões em detrimento de outras, promovendo um equilíbrio federativo na arrecadação e na incidência de tributos.

Além desses princípios, o sistema tributário brasileiro também se orienta pelo princípio da capacidade contributiva, implícito no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. Esse princípio determina que os tributos devem ser graduados conforme a aptidão econômica do contribuinte, garantindo uma tributação justa e proporcional. Sua aplicação é mais evidente nos impostos diretos, como o Imposto de Renda, cuja alíquota é progressiva, aumentando conforme a renda do contribuinte.

Dessa forma, os princípios constitucionais tributários atuam como salvaguardas contra abusos no exercício do poder de tributar, garantindo que a arrecadação estatal ocorra dentro dos limites impostos pela Constituição e respeite direitos fundamentais dos cidadãos.

3 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

3.1 ANÁLISE DO ART. 3º DO CTN

O artigo 3º do Código Tributário Nacional delinea com precisão as características essenciais que definem um tributo no ordenamento jurídico brasileiro. O texto do artigo diz que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A norma em questão apresenta cinco características fundamentais do tributo, que delineiam sua natureza e diferenciam-no de outras formas de obrigação estatal.

A primeira característica refere-se à prestação pecuniária, isto é, o tributo deve ser pago em dinheiro ou em valor expresso em moeda, não sendo admitido o pagamento por meio de prestação de serviços ou entrega de bens in natura, salvo exceções previstas em lei, como a dação em pagamento de bens imóveis para quitação de tributos federais, nos termos da Lei nº 13.259/2016.

A segunda característica é a compulsoriedade, a qual decorre do caráter impositivo do tributo, independentemente da vontade do contribuinte. Diferentemente das contribuições facultativas ou dos contratos administrativos, o tributo não decorre de um ajuste entre as partes, mas sim de uma imposição estatal que encontra fundamento na necessidade de financiamento das atividades públicas.

O terceiro aspecto essencial é a não vinculação a ato ilícito, ou seja, o tributo não pode ser aplicado como sanção por descumprimento de normas jurídicas. Essa diferenciação é crucial para distingui-lo das multas e demais penalidades, que têm caráter repressivo e não arrecadatório.

A quarta característica diz respeito à instituição por meio de lei, o que reforça a necessidade de observância ao princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. A criação de tributos deve ser precedida de um processo legislativo formal, garantindo previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes.

Por fim, a cobrança mediante atividade administrativa vinculada significa que a administração tributária deve seguir rigorosamente os procedimentos estabelecidos na legislação para exigir o tributo, sem margem para discricionariedade ou arbitrariedade por parte do Estado. Esse requisito assegura que a exigência do tributo esteja submetida a critérios objetivos e uniformes, evitando perseguições fiscais ou favorecimentos indevidos.

Essas características, dispostas no artigo 3º do CTN, desempenham um papel fundamental na compreensão e aplicação do sistema tributário brasileiro, garantindo a segurança jurídica, a previsibilidade e a justiça fiscal na relação entre o fisco e o contribuinte.

3.2 FATO GERADOR X HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

No campo do Direito Tributário, é essencial distinguir os conceitos de hipótese de incidência tributária e fato gerador, pois ambos desempenham papéis distintos na estrutura normativa do tributo. A primeira corresponde à previsão abstrata contida na norma jurídica, enquanto o segundo é o acontecimento concreto que, ocorrendo, acarreta o surgimento da obrigação tributária.

Além dessa estrutura teórica, é fundamental compreender que a incidência não ocorre automaticamente por força da lei, mas depende da prática de atos concretos por parte do sujeito passivo. A doutrina é pacífica ao reconhecer que não há um dever jurídico de incorrer no fato gerador: sua ocorrência exige, via de regra, uma ação voluntária que materialize a hipótese de incidência previamente estabelecida. Derzi (2000) observa que o contribuinte é aquele que participa da realização do pressuposto normativo, sendo parte ativa na formação do fato jurídico tributário. Essa concepção é reforçada por Carvalho (1996; 2008), que afirma que “as normas não incidem por força própria”, sendo imprescindível que um ser humano atue para que haja subsunção e implicação jurídica. No mesmo sentido, Machado (1996) destaca que apenas o homem é capaz de decidir se determinado fato produz ou não consequências jurídicas. Ataliba (1990) também corrobora essa visão ao descrever o contribuinte como o realizador do fato imponível, conforme disposto no art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

A hipótese de incidência tributária, portanto, é o pressuposto normativo da obrigação: trata-se da descrição legal de um evento que, se verificado no mundo real, atrai a incidência da norma. Paulsen e Mazza (2015) explicam que “a hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma”.

Assim, é esse evento concreto que aciona o mecanismo jurídico da incidência, dando início à relação entre Fisco e contribuinte (Trilhante, 2025).

Conforme Paulsen (2022, p. 235), “o fato gerador é a concretização da hipótese de incidência pelo contribuinte, ou seja, é a ocorrência de um fato no mundo real que desencadeia a obrigação tributária”. A partir dessa ocorrência, estabelece-se a relação jurídico-tributária, composta pelo sujeito ativo (representado pelo Fisco) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável legal), conforme destaca Estratégia Concursos (2021).

Essa lógica é consolidada pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional, ao definir o fato gerador como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal”, o que evidencia o elo entre norma abstrata e realidade fática.

Para exemplificar, no caso do Imposto sobre a Renda (IR), a hipótese de incidência é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, enquanto o fato gerador se consuma quando o contribuinte efetivamente auferir um rendimento tributável. Já no caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a hipótese de incidência consiste na propriedade, domínio útil ou posse de imóvel urbano, e o fato gerador ocorre no primeiro dia de cada exercício fiscal, momento em que se consolida a relação jurídica.

Dessa forma, a hipótese de incidência opera no plano da abstração normativa, enquanto o fato gerador atua no plano da concretude, sendo este o ponto de partida da obrigação tributária. A correta distinção entre esses elementos é indispensável não apenas para fins teóricos, mas também para a aplicação prática do tributo, orientando a atuação do Fisco e resguardando os direitos do contribuinte quanto à exigibilidade da exação.

4 LINEAMENTOS DO FATO GERADOR DO TRIBUTO

4.1 TIPOS DE FATO GERADOR

O fato gerador pode se manifestar de forma instantânea, continuada ou complexa, sendo essa distinção essencial para a correta aplicação das normas tributárias (PAULSEN, 2022, p. 190). A principal diferença entre essas categorias reside no tempo e nas condições que determinam a instauração da obrigação tributária. A análise desse aspecto temporal encontra-se disciplinada no artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A partir dessa definição legal, conclui-se que os eventos que originam a obrigação tributária podem ser classificados em situações de fato e situações jurídicas. A situação jurídica consiste na forma abstrata do fato gerador prevista na lei, enquanto a situação de fato corresponde à materialização concreta desse evento no mundo real.

O fato gerador instantâneo caracteriza-se por um evento pontual que dá origem à obrigação tributária, como a realização de uma venda ou a prestação de um serviço específico.

O fato gerador continuado, por sua vez, está associado a eventos que perduram no tempo, gerando obrigações tributárias recorrentes, como a propriedade de um imóvel sujeita ao IPTU.

Já o fato gerador complexo exige a conjugação de múltiplos elementos para a configuração da obrigação tributária, como ocorre no Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), cuja incidência depende da realização de uma operação de crédito que preencha requisitos específicos.

A correta identificação dessas categorias é essencial para conferir segurança jurídica e precisão na aplicação das normas tributárias, evitando litígios e garantindo uma tributação mais justa e previsível.

4.1.1 Fato gerador instantâneo

No Direito Tributário brasileiro, o fato gerador instantâneo distingue-se pela sua unidade temporal, ou seja, a obrigação tributária decorre de um único evento, sem necessidade de continuidade ou complementação futura. Trata-se de uma ocorrência isolada e de efeitos imediatos.

Um exemplo clássico dessa modalidade encontra-se na incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), conforme previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelo Decreto nº 93.872/1986. No caso da transmissão de bens por herança ou doação, o fato gerador ocorre no momento exato da transferência do bem ou direito, consolidando a obrigação tributária de forma imediata.

Essa característica pontual do fato gerador instantâneo facilita a determinação do momento de exigibilidade do tributo, garantindo objetividade na identificação da obrigação tributária.

4.1.2 Fato gerador complexo

O fato gerador complexo distingue-se por demandar a convergência de múltiplos eventos para que a obrigação tributária se concretize. Diferentemente do fato gerador instantâneo, que decorre de um único ato, e do fato gerador continuado, que se estende no tempo, o fato gerador complexo exige que diversas condições coexistam para a efetiva incidência do tributo.

Para Paulsen (2022), essa modalidade caracteriza-se pela necessidade de requisitos cumulativos previstos na legislação tributária. Um exemplo emblemático é o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que não incide apenas pela realização de uma movimentação financeira. A exigência do tributo

depende de fatores como a natureza da operação, os valores envolvidos e o período da transação, demonstrando que a incidência do imposto requer a conjugação de diversos elementos.

No contexto normativo, o artigo 116 do CTN reforça que o fato gerador somente se concretiza quando todas as condições legais forem satisfeitas. O Imposto de Renda (IR) ilustra bem essa ideia, pois sua incidência não ocorre apenas pelo simples fato de um contribuinte auferir rendimentos. É necessário que os valores sejam qualificados segundo critérios legais, que se apliquem as alíquotas pertinentes e que sejam observadas eventuais deduções e isenções.

Outro exemplo é o ICMS, cuja incidência não decorre apenas da comercialização de mercadorias. Para que o imposto seja exigido, é indispensável que ocorra a circulação jurídica da mercadoria, que o serviço prestado esteja dentro do escopo de tributação, e que sejam observados os demais requisitos legais (CARRAZZA, 2023).

A compreensão do fato gerador complexo é essencial tanto para os contribuintes, que precisam adequar suas operações fiscais, quanto para a administração tributária, que deve interpretar corretamente a legislação para evitar autuações indevidas.

4.1.3 Fato gerador continuado

O fato gerador continuado refere-se às situações em que a obrigação tributária se mantém ativa ao longo do tempo, sem depender de um evento isolado para sua concretização. De acordo com Leandro Paulsen: “Quando a situação que constitui o fato gerador do tributo corresponde a um status jurídico, estende-se indefinidamente no tempo, como é o caso da propriedade, dizemos que se trata de um fato gerador continuado.” (2022, p. 190).

A continuidade do fato gerador implica na manutenção de determinadas circunstâncias ao longo de períodos sucessivos, estabelecendo uma relação temporal que transcende o momento imediato da ocorrência do fato tributável. Essa perspectiva temporal, inerente a tributos com fato gerador continuado, acarreta implicações profundas na dinâmica tributária.

No contexto dessa continuidade, verifica-se uma conexão intrínseca entre o fato gerador e a relação jurídica tributária, proporcionando estabilidade e previsibilidade às partes envolvidas.

A constância do fato gerador permite a projeção de obrigações tributárias ao longo de períodos, conferindo segurança jurídica aos contribuintes e previsibilidade ao Estado. A percepção desse fenômeno revela, assim, um matiz estratégico nas relações tributárias, influenciando o planejamento fiscal e a tomada de decisões tanto por parte dos contribuintes quanto do ente tributante.

Além disso, a natureza continuada do fato gerador contribui para a complexidade das relações tributárias, demandando uma análise detalhada das variáveis envolvidas ao longo do tempo. Essa complexidade pode resultar em desafios interpretativos e operacionais para as partes envolvidas, requerendo uma compreensão aprofundada das nuances associadas ao fato gerador continuado.

Um exemplo clássico dessa categoria é o IPTU, cuja obrigação tributária decorre da propriedade de um imóvel urbano, mantendo-se vigente enquanto persistir essa condição. Outro exemplo é a contribuição previdenciária devida pelo empregador sobre a folha de salários, cuja obrigação tributária se renova a cada período de pagamento.

A continuidade do fato gerador acarreta implicações importantes, especialmente no que se refere à previsibilidade da arrecadação estatal e à planejamento tributário dos contribuintes.

4.2 MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A compreensão da significância temporal da ocorrência do fato gerador em um contexto tributário específico é crucial para a delimitação das obrigações tributárias. Este aspecto, intrinsecamente vinculado ao momento em que se verifica a situação prevista na norma tributária, é determinante para a configuração da obrigação fiscal. A precisão na identificação do instante exato do fato gerador é essencial para a delimitação do período de incidência tributária e, por conseguinte, para a correta quantificação do tributo devido.

Ademais, a compreensão profunda do momento de ocorrência do fato gerador informa a cronologia da obrigação tributária e revela implicações estratégicas, influenciando o planejamento fiscal e as estratégias de conformidade adotadas pelos contribuintes. Nesse ínterim, a perspicácia na análise temporal do fato gerador constitui um pilar fundamental para a adequada interpretação e aplicação das normas tributárias, fomentando, assim, a segurança jurídica nas relações fiscais.

4.2.1 Situação de fato x situação jurídica: fato gerador e negócios jurídicos condicionais

O "fato gerador" representa o acontecimento que, segundo a norma tributária, enseja a obrigação de pagar o tributo. Trata-se do momento em que a hipótese prevista em lei se concretiza, vinculando o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações fiscais. Neste contexto, a análise da temporalidade e das circunstâncias envolvidas no "fato gerador" é crucial para a determinação precisa das obrigações tributárias.

No que tange aos "negócios jurídicos condicionais", tem-se que estes se referem a situações em que a produção de efeitos está subordinada a eventos futuros e incertos. Essa condição, ao ser aplicada a transações comerciais, contratos ou outras manifestações de vontade, adiciona uma complexidade à análise tributária, uma vez que a concretização do "fato gerador" pode restar condicionada a variáveis ainda não verificadas.

A interação entre ambos se estabelece no momento em que se verifica a ocorrência da condição prevista nos "negócios jurídicos condicionais". A depender da natureza da condição (suspensiva ou resolutiva), a obrigação tributária pode ser postergada ou extinta, alterando a configuração temporal

do "fato gerador". Isso demanda uma análise interpretativa precisa para determinar o momento exato da incidência tributária e as implicações para o contribuinte.

Nesse contexto mais amplo, a interpretação judiciosa e a aplicação criteriosa das normas são fundamentais, visto que a complexidade dos negócios jurídicos condicionais pode influenciar diretamente na correta configuração das obrigações tributárias.

Ademais, a consideração de princípios como a capacidade contributiva e a segurança jurídica torna-se imperativa para assegurar uma abordagem equilibrada e consonante com os preceitos fundamentais do ordenamento jurídico tributário. Portanto, a análise da interrelação entre o "fato gerador" e os "negócios jurídicos condicionais" demanda uma abordagem criteriosa, considerando tanto as nuances técnicas do direito tributário quanto os princípios norteadores da ordem jurídica, visando a adequada compreensão e aplicação desses elementos no contexto das obrigações tributárias.

5 CONCLUSÃO

A análise crítica do fato gerador do tributo evidencia a complexidade subjacente à aplicação das normas tributárias, demonstrando que sua correta compreensão é essencial para a segurança jurídica e a previsibilidade das relações entre o fisco e os contribuintes. O exame do poder de tributar do Estado ressaltou a necessidade de delimitação das competências tributárias e da observância rigorosa aos princípios constitucionais, os quais atuam como garantias contra abusos e excessos na imposição fiscal.

A investigação do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) reforçou a importância de uma definição precisa do conceito de tributo, destacando suas características essenciais e os limites da atividade arrecadatória estatal. Ao desdobrar os lineamentos do fato gerador, a pesquisa abordou as diferentes tipologias – instantânea, continuada e complexa –, bem como a distinção entre situação de fato e situação jurídica, aspectos que impactam diretamente na definição do momento exato em que a obrigação tributária se constitui.

A inter-relação do fato gerador com os negócios jurídicos condicionais ampliou a compreensão do tema, demonstrando que a delimitação da incidência tributária deve levar em conta as particularidades das relações jurídicas subjacentes, sob pena de comprometer a coerência do sistema tributário.

Dessa forma, este estudo propôs uma abordagem crítica e reflexiva sobre o fato gerador do tributo, evidenciando os desafios inerentes à harmonização entre a arrecadação estatal e a proteção dos direitos dos contribuintes. Ao aprofundar a análise desse instituto, buscou-se contribuir para um debate mais qualificado sobre sua aplicação na prática jurídica contemporânea, enfatizando sua centralidade na estrutura do Direito Tributário e seu impacto na dinâmica fiscal e econômica.

Além disso, a correta delimitação do fato gerador não se limita a uma questão teórica, mas possui impacto direto na prática tributária, especialmente na redução de litígios fiscais e na eficiência da arrecadação estatal.

A interpretação inadequada desse instituto pode gerar insegurança jurídica, ensejando disputas administrativas e judiciais prolongadas, com reflexos negativos tanto para o fisco quanto para os contribuintes. Nesse contexto, faz-se necessária uma abordagem que compatibilize a normatividade do fato gerador com os princípios constitucionais tributários, assegurando que a tributação se realize de maneira equilibrada, justa e previsível.

Assim, espera-se que este estudo contribua para o aprofundamento da discussão sobre a importância do fato gerador na estrutura do Direito Tributário, fomentando novas pesquisas e reflexões que auxiliem na construção de um sistema fiscal mais eficiente e equitativo.



REFERÊNCIAS

- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 13. ed. Rev. E atual. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro. *Direito Tributário Esquematizado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. amp. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: Uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- ESTRATÉGIA CONCURSOS. *Relação Jurídico-Tributária: o Fato Gerador*. 2021. Disponível em: <<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/fato-gerador/>>. Acesso em: 15 de março de 2025.
- JUSBRASIL. *Hipótese de Incidência Tributária x Fato Gerador*. 2016. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/hipotese-de-incidencia-tributaria-x-fato-gerador-questao-de-prova-ii/409205688>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- TRILHANTE. *Hipótese de Incidência Tributária*. Disponível em: <<https://trilhante.com.br/trilha/direito-tributario/curso/obrigacao-tributaria/aula/hipotese-de-incidencia-tributaria-2>>. Acesso em: 23 de março de 2019.
- XAVIER, Ricardo. *Direito Tributário*. 1 ed. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2023.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 1996.



CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 169.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas em: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 722–725.

MACHADO, Brandão. Prefácio. In: SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996. p. 50.