

FATO GERADOR DO ICMS

Pode-se considerar que o fato gerador é aquela situação definida pelo legislador, ao qual praticada por determinada pessoa, impõem a ela a “**obrigação**” de “**doar**” ao Estado parcela do seu patrimônio. Patrimônio este que, teoricamente, será destinado a manter a estrutura do poder público, devendo também retornar aos contribuintes em forma de bens ou serviços.

Para alguns estudiosos, o fato gerador “*costuma-se definir como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária*”.

Outros estudiosos do Direito Tributário entendem que o termo, apesar de previsto no CTN, talvez não fosse o adequado, ou não representa fielmente aquilo que se propõem. Dessa forma tratam em seus textos a expressão prevista no CTN como *situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese de incidência...*

Podemos dizer que o **fato gerador** é o ponto central e relevante para identificar o momento de surgimento da obrigação tributária, identificar o sujeito passivo, os demais elementos da obrigação. É o momento que faz nascer o relacionamento jurídico entre o contribuinte e o Estado.

A expressão fato gerador, embora não seja unânime, está consagrada entre nós tanto pela nomenclatura usada no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, quanto pela maior parte dos doutrinadores.

Poderíamos dizer que, num primeiro momento, o termo fato gerador, na seara tributária, engloba duas concepções: a previsão da norma jurídica que descreve um ato ou fato que, uma vez concretizado, gera a obrigação de pagar tributo.

Existe inegavelmente dois níveis em que pode ser entendida a expressão ‘fato gerador’: ou no plano hipotético em que o situa a norma, ou seja, de forma a



abstrair por completo a efetiva concretização do que foi descrito pela lei; ou, de outro lado, ao nível do fato gerador, isto é, da concreta ocorrência do fato ou ato. Nestas condições, é possível a existência de um tributo – obviamente com fato gerador incluído – que não tenha, contudo, do ângulo material, se concretizado. Neste caso, o tributo só existe como norma, não tendo dado lugar ainda ao surgimento de nenhuma obrigação tributária. Mas é bem de ver que há de existir uma absoluta correspondência entre os fatos geradores concretos e os normativos. Nada mais se trata, pois do que a constatação de que o Direito apresenta sempre dois ângulos ou facetas: o puramente abstrato ou normativo e o concretizado ou realizado.

No mesmo entendimento, salientamos que a noção de fato gerador, embora seja indivisível, possui dois aspectos, o abstrato e o concreto, a saber:

Na fase de criação do tributo, a lei, como comando hipotético e abstrato, define o fato gerador, ou seja, descreve um fato com significação econômica, atribuindo-lhe virtude de gerar a obrigação tributária. Este é o momento da previsão legal do fato gerador, noutras palavras, o momento em que o fato gerador é só uma definição contida na lei.

Há de se distinguir conceitualmente, os dois aspectos do fato gerador – o abstrato, previsto em lei, e o concreto, o ocorrido no mundo fático. Ao primeiro denomina hipótese de incidência – a descrição hipotética e abstrata do fato, prevista em lei; ao passo que ao segundo batiza de fato.

Imponível – o fato concreto que, ocorrido, gera a obrigação tributária.

A hipótese de incidência, é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘previsão legal’ (a lei é, por definição abstrata, impessoal e geral).

Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária. A lei descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos ‘fato imponible’ (ou fato tributário).

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Fixada a noção da terminologia do fato gerador, bem como de seu significado jurídico e as críticas que se fazem à expressão, necessário passarmos a análise de seus efeitos.

O fato gerador, uma vez concretizado efetivamente, faz nascer a obrigação tributária que, nada mais é do que uma relação jurídica geradora de direitos e deveres. Direito para o Estado que, como sujeito ativo da obrigação tributária, pode exigir uma prestação pecuniária do contribuinte, designado sujeito passivo, sobre o qual recai o dever de recolher, aos cofres públicos, a referida obrigação.

Os primeiros efeitos do fato gerador, portanto, são visíveis: identifica o momento em que nasce a obrigação tributária e determina o sujeito passivo desta obrigação.

Fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção; determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc; distinção dos tributos genericamente; distinção dos tributos em espécie; classificação dos impostos em diretos e indiretos; eleição do critério para a interpretação da lei tributária; determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito; estabelecimento dos princípios de atuação da discriminação constitucional de rendas no Brasil: definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão de competência e de bitributação.

Ocorrido o fato gerador surge, como vimos, a obrigação tributária (CTN, art. 113, § 1º), Assim sendo ela gera uma relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, ou não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

A partir desta definição, pode-se observar que existem duas espécies de obrigação tributária: a principal e a acessória.

O fato gerador da obrigação principal, conforme o art. 113, § 1º do CTN, consiste no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária devida.

A interpretação do citado artigo é cristalina: a obrigação tributária principal sempre terá cunho patrimonial.

O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, art. 114).

Isto quer dizer que somente a lei em sentido formal pode descrever as situações que, uma vez praticadas, fazem nascer a obrigação principal, conforme expresso, inclusive, no art. 97, III, do CTN.

Diz o CTN que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, § 2º).

Sem querer entrar no mérito do debate civilista sobre a impropriedade ou atecnia na conceituação feita pelo Código, as obrigações acessórias a que se referem a lei, são as obrigações de fazer, não fazer, ou tolerar.

Exemplo:

(a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer);

(b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e

(c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).

Mas, afinal, qual é o fato gerador da obrigação acessória? Ele deve estar previsto na lei, ou não?

Em primeiro lugar deve-se afastar a equivocada ideia – talvez por uma interpretação literal do § 2º, do art. 113 do CTN – de que o fato gerador da obrigação acessória por decorrer da legislação tributária estaria desatrelado da necessária ocorrência de um fato anterior que lhe confira vida.

Realmente, não existe dever jurídico que não tenha seu ‘fato gerador’. Direito subjetivo e dever jurídico são efeitos da incidência da norma, que se dá quando no mundo fenomênico se concretiza a situação hipoteticamente nela descrita. Não existe obrigação jurídica que não seja resultado da incidência de uma norma. E incidência não há sem fato. Norma e fato nela previsto geram direito. Deveres, obrigações e os correspondentes direitos subjetivos.

O fato gerador da obrigação acessória sempre deverá estar expresso na legislação tributária, sem que isso signifique afronta ao princípio da estrita legalidade.

Ora, o ato normativo expedido pela autoridade administrativa, como espécie jurídica secundária que é, ao complementar, por exemplo, a lei ou o decreto, não poderá extrapolar os limites nestes previstos, sob pena de padecer de vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Por outro lado, a lei em sentido estrito, como regra geral e abstrata, não pode descer a minúcias em seu texto, reservando esta particularidade às normas complementares.

Outro argumento é que o CTN ressalvou a denominada tipicidade fechada apenas para os fatos geradores da obrigação principal, pois a exigência de lei em sentido restrito não foi contemplada em seu art. 97.

Diferentemente do que ocorre com o fato gerador da obrigação principal, seja essa consubstanciada no tributo ou na penalidade pecuniária, o fato gerador da obrigação tributária acessória não há de ser necessariamente um tipo fechado. Não se exige que a legislação tributária descreva, em cada caso, a situação cuja ocorrência faz nascer o dever de fazer, de não fazer ou de tolerar, objeto da obrigação tributária acessória. Tal situação decorre de um ou de vários dispositivos da legislação, pode ser uma situação específica ou não, duradoura ou instantânea, sem que se encontra na norma descritora da hipótese cuja concretização faz nascer a obrigação acessória uma descrição precisa de todos os seus elementos, muitos dos quais podem resultar implícitos ou determinados por intuição.

A desnecessidade do denominado tipo fechado para a ocorrência do fato gerador da obrigação acessória não quer dizer que a legislação tributária possa se divorciar da lei *stricto sensu*. Ao contrário, o fundamento de validade da denominada legislação tributária sempre será a lei.

Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas situações pode não estar em 'lei', mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de 'legislação tributária' dado no artigo 96; mesmo, porém, que se ponha em causa o dever de utilizar um certo formulário, descrito em ato de

autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre da lei, pois nesta é que está o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado a sua discrição. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando ocorrer o respectivo fato gerador.

Tema de grande relevância no estudo do fato gerador, é a possibilidade concedida pelo art. 118 do CTN de tributação dos atos ilícitos.

Determina o citado artigo:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Uma descuidada interpretação do dispositivo poderia levar o leitor a supor, sem pestanejar, que ao Estado não interessa se o dinheiro levado aos seus cofres é proveniente de atividades marginais, ilícitas, tais como a prostituição, ou o jogo do bicho. Nesse diapasão, o Estado se beneficiaria do crime, configurando-se verdadeiro incentivador de atividades ilícitas.

Entretanto, não procede tal pensar. Independente da regularidade jurídica dos atos praticados, ou dos seus defeitos, ou ainda, da ilicitude de seu objeto, a norma que permite tal tributação consagra, acima de tudo, a isonomia fiscal, tratando-se de verdadeiro descalabro admitir-se o contrário, por uma questão de bom senso e equidade. É que se o Estado não tributasse a atividade ilícita, os criminosos teriam uma vantagem a mais do que o cidadão que, por exemplo, auferir renda de modo lícito e é obrigado a recolher o tributo devido.

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária prescreve como fato

gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação.

Após os primeiros comentários, temos os seguintes fatos geradores de ICMS: Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (cf. **caput** do art. 3º da [Lei nº 7.098/98](#)).

I – da saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado;

IV – da transmissão da propriedade da mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII – da prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do ICMS, como definido na lista anexa à [Lei Complementar \(federal\) nº 116, de 31 de julho de 2003](#), e alterações, nas hipóteses descritas nas alíneas do inciso V do *caput* do artigo 2º;

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados do exterior; (*cf. inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 7.098/98, alterado pela Lei nº 7.611/2001*).

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior apreendidos ou abandonados; (*cf. inciso XI do caput do art. 3º da Lei nº 7.098/98, alterado pela Lei nº 7.611/2001*).

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não forem destinados à comercialização ou à industrialização; (*cf. inciso XII do caput do art. 3º da Lei nº 7.098/98, alterado pela Lei nº 7.364/2000*).

XIII – da entrada no estabelecimento de contribuinte de bem ou mercadoria, adquirida em outro Estado, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

XIII-A - da saída do bem ou mercadoria do estabelecimento de contribuinte localizado em outra unidade federada, com destino a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado neste Estado; (*cf. inciso XIII-A do caput art. 2º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 10.337/2015*).

XIV – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, alcançada pela incidência do imposto;

XIV-A - do início da prestação de serviço em outra unidade federada, destinado a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no território mato-grossense; (cf. inciso XIII-A do **caput** art. 2º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 10.337/2015 - efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016).

XV – da entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente, ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária.

§1º Na hipótese do inciso VII do *caput* deste artigo, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário. (cf. § 1º do art. 3º da Lei nº 7.098/98).

§2º Na hipótese do inciso IX do *caput* deste artigo, a entrega pelo depositário, após o desembaraço aduaneiro, de bem ou mercadoria importada do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, ressalvada a dispensa expressa, concedida nos termos da legislação tributária estadual. (cf. §2º do art. 3º da Lei nº 7.098/98).

§3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme previsto neste regulamento e em normas complementares, relativamente a determinadas operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes. (cf. § 3º do art. 3º da [Lei nº 7.098/98](#), alterado pela Lei nº 8.628/2006).

§4º A antecipação do recolhimento de que trata o § 3º deste artigo poderá ser exigida na entrada de mercadorias no território mato-grossense, inclusive quando se tratar de mercadoria a vender no Estado, sem destinatário certo, observadas as disposições deste regulamento e, se for o caso, o estatuído em normas complementares. (cf. § 4º do art. 3º da Lei nº 7.098/98).

§6º O recolhimento será exigido, ainda, na entrada no território mato-grossense de mercadoria ou bem, cujo pagamento do imposto já deveria ter sido efetuado, antes da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, mediante utilização da [Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais On-Line – GNRE On-Line](#) – ou do [Documento de Arrecadação – Modelo DAR-1/AUT](#), conforme previsto neste regulamento e na legislação tributária. (cf. § 5º do art. 3º da Lei nº 7.098/98, alterado pela Lei nº 9.226/2009).

§7º Para os efeitos do disposto no inciso I do *caput* deste artigo, considera-se saída do estabelecimento a mercadoria que: (cf. § 6º do art. 3º da Lei nº 7.098/98).

I – constar do seu estoque final na data do encerramento da atividade;

II – nele tenha entrado desacobertada de documentação fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo ou, ainda, quando sua entrada não tenha sido regularmente escriturada;

III – adquirida para industrialização ou comercialização ou por ele produzida, for destinada ao seu uso ou consumo.

§8º Para fins do disposto no inciso I do *caput* deste artigo, considera-se, ainda, ocorrida a saída dentro do território do Estado, quando: (cf. § 6º-A do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 7.867/2002).

I – a mercadoria for remetida por estabelecimento deste Estado, com destino a outra unidade da Federação, sem que haja comprovação da saída do território mato-grossense;

II – houver entrada de mercadoria no Estado de Mato Grosso, para simples trânsito, acobertada por documento fiscal em que remetente e destinatário estejam localizados em outras unidades da Federação, sem que seja comprovada a respectiva saída do território mato-grossense.

§9º Nas hipóteses de que tratam o inciso III do *caput* do artigo 2º, bem como os §§ 2º, 3º e 4º do referido artigo 2º, considera-se também ocorrido o fato gerador, no momento: (cf. § 7º do art. 3º da Lei nº 7.098/98; **caput** do § 7º alterado pela Lei nº 9.226/2009).

I – da prestação onerosa de serviços adicionais às hipóteses arroladas no inciso III do *caput* do artigo 2º, tais como os cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, utilização, serviços suplementares e outras facilidades que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada;

II – da recepção da comunicação e/ou do respectivo sinal de som, imagem e dados, isolada ou conjuntamente, e/ou sinais de qualquer espécie ou natureza, por meio de satélite orbital e/ou radiofrequência terrestre e/ou sinais eletromagnéticos ou não, de qualquer espécie ou natureza, quando o prestador do serviço de comunicação estiver localizado no exterior e/ou em outra unidade da Federação;

III – da disponibilização dos créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, observado o disposto no § 10 deste artigo; (cf. inciso III do § 7º do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 9.226/2009).

IV – do recebimento pelo destinatário ou beneficiário, no território nacional, de serviço de comunicação prestado ou iniciado no exterior; (cf. inciso IV do § 7º do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 9.226/2009).

V – do recebimento pelo beneficiário, no território nacional, de serviço de comunicação prestado a destinatário no exterior, na hipótese prevista no inciso V do § 2º do artigo 2º. (cf. inciso V do § 7º do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 9.226/2009).

§10 Para fins do disposto no inciso III do § 9º deste artigo, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou

ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal. (cf. § 10 do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 9.226/2009).

§11 No que concerne à energia elétrica, considera-se também ocorrido o fato gerador: (cf. § 8º do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 7.364/2000).

I – na hipótese do inciso I do *caput* deste artigo, no momento em que ocorrer a produção, extração, geração, transmissão, transporte, distribuição, fornecimento ou qualquer outra forma de intervenção onerosa, ocorrida até a sua destinação ao consumo final;

II – na hipótese do inciso XII do *caput* deste artigo, no momento da entrada no território mato-grossense da energia elétrica produzida, extraída, gerada, transmitida, transportada, distribuída, fornecida ou que tiver sofrido qualquer intervenção onerosa no território mato-grossense, quando não destinada à comercialização ou à industrialização.

§12 Na hipótese de entrega da mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembarço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador nesse momento, devendo a autoridade responsável exigir, salvo disposição em contrário, a comprovação do pagamento do imposto. (cf. § 9º do art. 3º da Lei nº 7.098/98, acrescentado pela Lei nº 7.611/2001).

§13 Ressalvada disposição expressa em contrário, inclui-se, também, na hipótese do inciso I do *caput* deste artigo, a saída de mercadoria de estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada ao consumo ou à utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas.

§14 São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

I – o título jurídico pelo qual a mercadoria, saída ou consumida no estabelecimento, tenha estado na posse do respectivo titular;

II – o título jurídico pelo qual o bem, utilizado para a prestação do serviço, tenha estado na posse do prestador;

III – a validade jurídica do ato praticado; *(cf. inciso I do art. 118 do CTN)*.

IV – os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. *(cf. inciso II do art. 118 do CTN)*.