O FATO GERADOR NO IMPÔSTO DE RENDA

RUBENS GOMES DE SOUSA
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: I. Conceito Geral do Fato Gerador do Impôsto: 1 — *Definição*. 2 — *Análise dos elementos da definição: o fato gerador é sempre um "fato" e não um "ato" ou um "negócio" jurídico*. 3 — *O fato gerador depende de conceituação legal positiva*. 4 — *O fato gerador por si só não cria a obrigação tributária*. II. Efeitos da Ocorrência do Fato Gerador: 5 — *Análise do princípio do direito adquirido em matéria fiscal*. 6 — *Prescrição do direito de lançar e prescrição do direito de cobrar o impôsto: os fatos de exteriorização*. III. O Fato Gerador no Impôsto de Renda: 7 — *Análise de caráter geral: subordinação do conceito à definição de rendimento*. 8 — *Análise quanto aos impostos cedulares: o fator temporal, o fator quantitativo e o fator título*. 9 — *Análise quanto ao impôsto complementar progressivo*. 10 — *Análise quanto ao impôsto arrecadado na fonte*. 11 — *Análise quanto ao impôsto sôbre a renda das pessoas jurídicas*. IV. Conclusões: 12 — *Breve exame dos momentos ulteriores do processo formativo da obrigação tributária: declaração e lançamento*. 13 — *Conclusões*.

*1. O objetivo do presente trabalho é a pesquisa dos elementos fundamentais do conceito de fato gerador no impôsto de renda, quer quanto ao tributo que incide sôbre a renda das pessoas físicas (impostos cedulares e impôsto complementar progressivo), quer quanto ao que incide sôbre a renda das pessoas jurídicas. Importa, por conseguinte, definir preliminarmente o conceito de fato gerador do impôsto em geral: é o fato (ou o conjunto de fatos correlatos, de

* Tese aprovada com distinção no curso professado pelo Prof. Tullio Ascarelli na Escola Livre de Sociologia e Política de S. Paulo, em novembro-dezembro de 1947. As referências à legislação positiva foram atualizadas (março de 1948).

cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento do direito da Fazenda ao impôsto.

A definição, tal como acaba de ser formulada, põe em relêvo três aspectos fundamentais da natureza jurídica do fato gerador:

a) trata-se sempre de um "fato" e não de um "ato jurídico";

b) o fato gerador depende de conceituação legal positiva;

c) o fato gerador por si só não cria a obrigação tributária.

Examinaremos cada um dêsses aspectos separadamente.

2. O fato gerador do impôsto é sempre um *fato* e nunca um *ato* ou um *negócio* jurídico.

Isto pode ser entendido de duas maneiras: geralmente se entende como significando que o direito fiscal se interessa pela substância econômica e não pela forma jurídica, o que pode ser generalizado no sentido de que o direito fiscal recebe os atos ou negócios jurídicos meramente em seus efeitos como fatos econômicos. Sob êste aspecto, a afirmativa tornou-se hoje pacífica em doutrina a ponto de ser por vêzes considerada surpérflua dada a sua evidência,[1] superando a distinção entre impostos sôbre fatos econômicos e impostos sôbre negócios jurídicos: todos são na realidade sôbre fatos econômicos, o que entretanto não quer dizer que não tenha importância firmar o conceito, que constitui o ponto de partida do combate à evasão e também a justificativa da tributação dos atos ilícitos ou jurìdicamente nulos, desde que econômicamente hábeis.

Considerada sob um outro aspecto, a afirmação de que fato gerador é sempre *fato* e não *ato* adquire maior interêsse doutrinário, porquanto pode ser ligada à teoria da causa. A teoria do negócio jurídico no direito privado resume-se na afirmação de que a lei reconhece uma manifestação de vontade como fonte de uma relação jurídica. Isso significa que da manifestação de vontade decorrem determinados efeitos jurídicos, ainda que nem todos êsses efeitos tenham sido previstos ou desejados pelas partes, desde que sejam decorrências necessárias da lei que rege a espécie;[2] a vontade pri-

---

[1] *"Afirmation dont l'évidence n'a d'égale que sa puérilité"*, diz um autor francês (Rault: *"L'influence de la loi fiscale sur la nature et la technique des institutions commerciales"*, *Revue Critique de Législation et de Jurisprudence*, Paris, 1931, separata, p. 27.

[2] Von Tuhr: *"Allgemeine Teil"*, II (1), 143 ss., 177 ss.; trad. argentina, Buenos Aires 1947, II (1), 163 ss., 199 ss..

vada é entretanto sempre um característico essencial da relação jurídica, no sentido de que é a fonte desta e do conjunto dos seus efeitos, embora alguns dentre êstes possam ser não queridos, hipótese em que pode restar às partes o recurso da alteração formal do negócio. Diversamente, no direito tributário os efeitos (tributários) do negócio jurídico nunca são efeitos da vontade das partes, senão sempre decorrências da lei; serão portanto insusceptíveis de modificação, mesmo por alteração formal do negócio, em face do princípio anteriormente exposto de que o direito tributário prescinde do aspecto formal do negócio. O referido princípio adquire assim a sua noção exata de uma regra de interpretação dos contratos ou de valoração da prova.

Consequentemente, como já foi notado,[3] desde que a relação de direito tributário nunca pode ser atribuída à vontade das partes, embora encontre seu fato gerador em um ato jurídico de natureza negocial, segue-se que a relação de causa e efeito entre o pressuposto de fato e a relação de direito é menos rigorosa no direito tributário que no direito privado, porquanto no direito tributário o pressuposto de fato não é ao mesmo tempo a fonte da relação jurídica, como no direito privado, uma vez que no direito tributário tal fonte é exclusivamente a lei.

Resumindo, com os têrmos do autor anteriormente citado,[4] diremos que aquilo que para o direito privado é um negócio, para o direito tributário é simplesmente um fato; e o que segundo a lógica jurídica é a causa dos efeitos jurídicos de direito privado, ou seja a causa real, ou fonte da relação de direito, para o direito tributário é apenas um pressuposto ou causa remota.

Em conclusão, o fato gerador do impôsto, seja êste (para adotar por conveniência do momento uma terminologia já condenada) um impôsto sôbre fatos econômicos ou um impôsto sôbre negócios jurídicos, é sempre um fato e não um negócio, ainda que revista em direito privado esta última figura.

3. O fato gerador depende de conceituação legal positiva. Isto decorre imediatamente da circunstância, pacífica nos regimes consti-

---

[3] Jarach: *"El Hecho Imponible"*, Buenos Aires 1943, 66.
[4] Jarach: Op. cit., 67.

tucionais modernos,[5] de que a obrigação tributária é *ex-lege*, o que significaria em última análise que o ato administrativo que dá origem à obrigação em concreto não é um ato de vontade individual, senão a atuação da vontade genérica da lei.

O nascimento da obrigação tributária está, assim, condicionado á existência de um regime legal anterior. Em cada caso particular, o nascimento de uma obrigação tributária determinada resulta da atuação de um regime legal positivo, ou seja de um conjunto de normas, das quais algumas serão imperativas, outras proibitivas, e ainda outras constituirão direitos ou garantias individuais, e cujo sistema constitui o chamado "estatuto do contribuinte", que é, assim, um regime jurídico positivo geral, objetivo e impessoal[6] pôsto em atuação em cada caso pela autoridade administrativa, segundo regras que fazem parte do próprio estatuto.[7]

Aplicando ao objeto desta tese os princípios gerais, de natureza constitucional, acima apontados, temos de concluir que o fato gerador, como pressuposto do nascimento do direito ao impôsto, deve estar definido na lei tributária, pelo menos por forma que admita a sua individualização pelos processos hermenêuticos admissíveis.[8]

4. O fato gerador por si só não cria a obrigação tributária.

Esta afirmativa coaduna-se com a observação, anteriormente feita, de que a obrigação tributária, tendo como fonte a lei, depende da atuação concreta da vontade legislativa. Essa atuação, por sua vez, é função e privilégio da administração pública.

---

[5] Constituição de 1946, art. 141 § 34; a origem remota pode ser procurada no art. 14 da Magna Carta, que pela primeira vez ligou a obrigação tributária *in genere* ao princípio da representação, ou seja, ao consentimento ou vontade popular expressa na lei (embora a Magna Carta não tenha tido realmente caráter democrático). Cf. o texo da Magna Carta na *Revista Forense*, 83/43, ou em Lutz: *"Public Finance"*, 3.ª ed., New York, 1936, 323.

[6] Trotabas: *"Précis de Science et Législation Financières"*, 6.ª ed., Paris 1939, 252; veremos entretanto que o autor citado tira uma consequência excessiva do princípio da impersonalidade, que se traduziria pela denegação do direito adquirido em matéria fiscal. Cf. o § 5 *infra*.

[7] O que permite assimilar o ato administrativo fiscal, dentro da terminologia de Duguit e Jèze, ao ato-condição, isto é, à aplicação, a uma determinada situação de fato particular, de um regime jurídico objetivo preexistente; desta circunstância serviu-se justamente Jèze para combater o excesso de objetividade da teoria de Trotabas referida na nota anterior; voltaremos ao assunto.

[8] A necessidade de lei específica criadora do tributo é pacífica em jurisprudência, no sentido de que não basta a simples autorização genérica na Constituição para a criação de um determinado impôsto, para justificar a sua cobrança em um caso particular, ainda que indubitàvelmente incluído naquela autorização genérica: cf. *Revista Forense*, 76/439, 84/432, 87/162; *Revista dos Tribunais*, 124/128.

Por outras palavras, só à autoridade administrativa compete a prática dos atos tendentes à constatação do fato gerador e à sua apreciação qualitativa e quantitativa; dessa atividade administrativa é que surge o débito individual de impôsto. Muitas vêzes êste fato não é claramente apreciado quanto a certos impostos, em que circunstâncias formais tornam menos clara a dualidade de momentos entre a ocorrência do fato gerador e a sua constatação pelo lançamento. No caso dos tributos pagos em sêlos, por exemplo, o fato gerador pode ser (não é sempre necessàriamente) a assinatura do documento sujeito ao tributo: como nessas hipóteses a lei manda aplicar imediatamente a estampilha e inutilizá-la pela própria assinatura do documento, a simultaneidade ocasional de dois momentos pode fazer perder de vista a circunstância de que se trata realmente de dois momentos sucessivos (aliás de três: fato gerador, lançamento e liquidação).[9] Basta entretanto atentar para o fato de que o sêlo é apenas um método de pagamento e não um tributo em si, para se ver claramente que a hipótese figurada é marginal; em outros casos, por exemplo, no impôsto de vendas, não existe a simultaneidade entre o fato gerador (a compra e venda) e o lançamento e liquidação do impôsto (que pode ser sôbre o total das vendas da quinzena ou do mês). Por outro lado, o lançamento feito espontâneamente pelo contribuinte, ou seja, a avaliação qualitativa e quantitativa da obrigação fiscal, é sempre feita em última análise pelo fisco, devendo-se entender o que foi feito pelo contribuinte como aceito *si et in quantum*, primeiro por ser um ato unilateral do contribuinte, e principalmente porque a autoridade administrativa não poderia delegar a terceiro, e muito menos ao próprio obrigado, o que constitui a sua função precípua.[10]

Assim, o fato gerador, por si só, não basta para criar a obrigação tributária em espécie, constituindo ao contrário apenas um fato, como o nome indica, sem consequências jurídicas necessárias, as quais surgirão como resultado da atividade administrativa desenvolvida com base no mesmo fato e como decorrência dêle. Daqui surge

---

[9] O próprio Jèze parece não ter escapado a êsse defeito de visão: *"Le fait générateur de l'impôt"*, tradução na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, p. 50, nota 2; id., *"Nature juridique de la créance d'impôt"*, na *Revue de Science et Législation Financières*, 1936, p. 198.

[10] Tesoro: *"Il cosidetto auto-accertamento"*, na *Revista Italiana di Diritto Finanziario*, 1938, I, 12; Jarach, op. cit., 36.

naturalmente a pergunta de qual seja a natureza da situação jurídica do fisco durante o tempo que medeia entre a ocorrência do fato gerador e a atividade administrativa a que nos referimos (e que veremos adiante é o lançamento). A resposta mais simples seria a de que a ocorrência do fato gerador faz nascer para o fisco o direito de proceder ao lançamento,[11] o que é sem dúvida exato, mas não é suficiente: com efeito, conceituar a situação jurídica do fisco, consequente à ocorrência do fato gerador, como uma simples relação jurídica de iniciativa, equivale a dizer que a ocorrência do fato gerador cria para o fisco um direito potestativo; entretanto, do fato, que já assinalamos, da atividade administrativa tributária não ser a simples atuação da vontade individual do agente, senão a atuação concreta da vontade objetiva da lei, resulta que o exercício da atividade tributária em face do fato gerador previsto em lei é obrigatório sob pena de falta de exação ou de prevaricação. Mais exato, por isso, é dizer, com Allorio,[12] invertendo a enunciação dos dados do problema, que o fato gerador é, para administração fiscal, a fonte de uma simples função vinculada e obrigatória de lançamento. A atividade administrativa de lançamento é obrigatória pela razão que acaba de ser exposta; é vinculada, porque, como também já indicamos, aparenta-se ao ato-condição, no sentido que é a aplicação, ao caso ocorrente, do regime legal pre-estabelecido; por outro lado é também vinculada à constatação, simultânea ou anteriormente feita, das circunstâncias do fato gerador, ponto sôbre o qual voltaremos ao tratarmos da declaração. (Seria talvez procedente uma objeção, de caráter terminológico, contra a expressão "fato gerador", porquanto esta dá a idéia de que tal fato é necessário e suficiente para *gerar* a obrigação, quando acabamos de ver que êle é necessário, porém não suficiente. (Jèze sentiu esta objeção). Talvez por isto outras terminologias foram propostas: fato tributável (Jurach), situação-base fiscal (Allorio). Todavia, eventualmente em razão da maior influência, entre nós, da doutrina, e da maior familiaridade da língua, francesas, a expressão "fato gerador" (Jèze) já penetrou na terminologia).

---

[11] Neste sentido, Jèze: *"Le fait générateur"*, cit., p. 51; Berliri: *"Processo Tributario Amministrativo"*, Reggio Emilia 1940, I, 124.

[12] Allorio: *"Diritto Processuale Tributario"*, Milão 1942, 130 e segs..

5. Assentado que o fato gerador por si só não dá origem à obrigação tributária *in specie*,[13] pergunta-se: qual a utilidade prática do conceito?

A principal decorrência prática da noção do fato gerador é a constituição do direito adquirido; êsse direito adquirido é recíproco: para o fisco, o direito (e, como vimos, o dever) de praticar os atos administrativos tendentes a fazer nascer o crédito fiscal; para o contribuinte, o direito a que o crédito fiscal seja criado de conformidade com as condições pertinentes tais como existam à data do fato gerador. Êsse direito adquirido do contribuinte reflete-se sôbre os quatro pontos seguintes:

1.º) A avaliação da matéria tributável deve ser feita à base do seu valor à data do fato gerador. Exemplificando, os acréscimos ou diminuições de valor da propriedade imóvel posteriores à data do ato que importa transmissão de propriedade são sem efeito quanto ao cálculo do impôsto de sisa ou de transmissão *"causa cortis"*.[14]

2.º) As condições pessoais do contribuinte, que possam afetar o montante da tributação (ou próprio nascimento do crédito nos casos de isenções pessoais) não as existentes à data do fato gerador: as modificações posteriores de *"status"* pessoal (nascimento ou falecimento de filhos, concessão ou supressão de isenção, diferenças de idade ,etc.), são sem efeito na fixação dos elementos do débito fiscal. Esta observação é, evidentemente, correlativa da anterior. A mesma regra é, em princípio, aplicável aos casos de falecimento do próprio contribuinte ou de liquidação da pessoa jurídica: os sucessores responderão pelo impôsto.

3.º) O impôsto será devido à taxa vigente à data do fato gerador: as posteriores elevações ou reduções de taxas são sem efeito.[15]

---

[13] Nem tampouco *in genere*, porquanto esta é uma decorrência da lei.

[14] As recentes discussões administrativas e judiciárias quanto ao valor a ser considerado nos casos de escrituras definitivas consequentes a compromissos de compra e venda, embora possam parecer um desconhecimento ou uma negação do princípio exposto, na realidade versaram sôbre a conceituação do fato gerador: tratava-se apenas de saber se o fato gerador do impôsto de sisa é o compromisso ou a escritura definitiva, mas, fixado êste ponto, não havia dúvida de que o valor fiscal do imóvel seria o valor à data do fato gerador, de acôrdo portanto com o texto.

[15] Êste princípio é reconhecido pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes em matéria de impôsto de sêlo. Em matéria de impôsto de renda arrecadado na fonte, o Ministro da Fazenda tem mandado cobrá-lo à taxa menor vigente ao tempo da declaração do dividendo ao portador, e não à taxa maior, vigente à data da arrecadação.

4.º) A revogação do impôsto posteriormente à ocorrência do fato gerador não deve importar, em princípio, exoneração dos casos anteriores à revogação. Dizemos "em princípio" porque se pode sustentar que com a revogação do impôsto cessou a competência do fisco para proceder ao ato administrativo do lançamento: tratando-se de uma questão de competência, a lei nova teria aplicação imediata aos casos pendentes.[16]

O princípio do direito adquirido ao impôsto, do qual decorrem as consequências *supra*, ns. 1 a 4, é negado por uma parte da doutrina francesa,[17] que sustenta que sendo o estatuto do contribuinte uma situação objetiva de direito público, o contribuinte não tem nunca um direito subjetivo a invocar contra o fisco; parece-nos que esta opinião peca por generalização de características do regime administrativo francês; voltaremos entretanto a tratar dêste ponto mais em detalhe quando estudarmos o lançamento.

6. Além dos efeitos apontados no parágrafo anterior, a ocorrência do fato gerador tem ainda o de marcar o início do prazo de prescrição do direito do fisco de criar o débito de impôsto.

Nesta matéria é preciso distinguir duas prescrições distintas: *a*) a prescrição do direito de criar o débito individual de impôsto, ou seja, de exercitar a atividade administrativa vinculada e obrigatória, a que nos referimos no parágrafo 4 *supra;*[18] *b*) a prescrição do direito de cobrar o débito individual de impôsto assim anteriormente criado.[19]

Essa duplicidade de situações prescricionais é claramente compreensível em razão da natureza diversa dos direitos do fisco, a que se referem as duas prescrições sucessivas. Na prática, entretanto, a mesma dualidade levanta um problema fundamental que se refere

---

[16] Jèze (*"Le fait générateur"*, cit., p. 53, n.º 3) assinala a dúvida mas não lhe dá solução. Parece-nos que, de acôrdo com o princípio geral exposto no texto, a lei revogadora do impôsto, que ressalvasse o lançamento quanto aos fatos geradores anteriormente ocorridos, não seria retroativa.

[17] Trotabas: *"Précis"*, cit., p. 253.

[18] Na lei brasileira do impôsto de renda, a prescrição do direito de criar o débito individual de impôsto, ou seja, do direito de lançar, está fixado, pelo art. 188 do decreto n.º 24.239 de 22-12-47, em 5 anos a contar da expiração do ano financeiro a que corresponder o impôsto. Veremos em seguida as consequências, sob o ponto de vista sistemático, dessa fixação do têrmo inicial do prazo em data arbitràriamente posterior à da ocorrência do fato gerador.

[19] Na lei brasileira, a prescrição do direito de cobrar o impôsto lançado está fixada em 5 anos a contar do lançamento (art. 189 do decreto n.º 24.239 cit.).

ao têrmo inicial dos períodos prescricionais. O têrmo inicial da prescrição do segundo direito do fisco (isto é, de direito de cobrar o (impôsto) não apresenta problema: é, evidentemente, o lançamento.[20] Já no caso da fixação do têrmo inicial da prescrição do primeiro direito do fisco (o direito de lançar o impôsto), a solução não é tão simples.

Em princípio, ou pelo menos em teoria pura, o têrmo inicial da prescrição do direito de lançar o impôsto é a ocorrência do fato gerador. Na prática, entretanto, surgiu a dificuldade decorrente da circunstância de que o fato gerador não é necessàriamente conhecido do fisco desde o momento da sua ocorrência, sendo mais frequente, aliás, a hipótese exatamente oposta, isto é, a hipótese do desconhecimento, mesmo porque o fato gerador é, em regra, um fato pessoal ao contribuinte. A solução, que fizesse depender o têrmo inicial da prescrição do direito de lançar, do conhecimento oficial da ocorrência do fato gerador pelo fisco, seria, assim, em princípio, uma simples aplicação da regra *"contra non valentem agere non currit praescriptio"*.

Jèze [21] nega a aplicabilidade em tese dêsse princípio. Sustenta o interêsse público em que as situações fiscais individuais sejam prontamente definidas e resolvidas,[22] e invoca a situação análoga que ocorre no direito criminal, em que o prazo extintivo da ação pública corre da data do delito (fato gerador da pena), beneficiando inclusive o delito não descoberto. Menciona, em abono da sua tese, a solução do direito francês no sentido de que a prescrição trintenária do direito de cobrar a taxa de registro (sisa) corre da data da transação, mesmo na omissão de declaração por parte do contribuinte, e indica como principal consequência da mesma tese a exigência, ainda de direito positivo francês, de que as listas nominativas de lançamento dos impostos diretos pessoais sejam publicadas dentro do exercício, independentemente de indagação quanto

---

[20] *Supra*, nota 19, quanto ao direito brasileiro. Certos problemas particulares podem entretanto surgir, em função das peculiaridades dos sistemas positivos quanto às normas administrativas a serem observadas na feitura do lançamento e na sua notificação, p. ex. nas hipóteses de lançamentos por meio de listas nominativas (França, Itália) ao contrário do lançamento por notificação individual (Brasil). Tais problemas, entretanto, são formais por natureza, e sem influência na conceituação doutrinária.

[21] *"Le fait générateur"*, cit., ps. 55 e segs..

[22] Observação que a rigor só poderia justificar o encurtamento do segundo prazo de prescrição, isto é, a prescrição do direito de cobrar o impôsto.

à possibilidade do fisco ter tido ou não conhecimento da ocorrência do fato gerador.[23]

A opinião de Jèze, abstraindo-se do aspecto do direito positivo francês, não parece suscetível de generalização como princípio doutrinário. De um modo geral, com efeito, pode-se dizer que, sendo a atividade administrativa de lançamento o exercício de uma função obrigatória da administração, ela não é suscetível de caducidade pelo simples discurso do tempo, e que por outro lado a sua imprescritibilidade potencial não é contrária ao direito individual do contribuinte, a não ser que o seu não exercício possa ser imputável diretamente a uma falta funcional como a desídia ou falta de exação por parte dos agentes do poder público, o que não seria evidentemente o caso enquanto a ocorrência do fato gerador não se exteriorizasse de maneira tangível para o fisco. Por outro lado, a assimilação da situação jurídica tributária à punibilidade criminal[24] é inexata, porquanto num caso se trata de privação de liberdade individual, e no outro de simples obrigação patrimonial, embora de direito público. Finalmente, cabe observar que mesmo os exemplos tirados do direito positivo francês não são absolutos, porquanto a regra da caducidade do direito de lançar mesmo na ausência de declaração sofre exceção nos casos de omissão fraudulenta ou ocultação maliciosa.[25]

Note-se, entretanto, que a crítica que fazemos à generalização do postulado de Jèze não significa necessàriamente que a ocorrência do fato gerador deva criar para o fisco um direito imprescritível ao lançamento: o primeiro argumento de Jèze (relativo à necessidade de esclarecimento das situações jurídicas) é sem dúvida procedente,[26] e é justamente em virtude dêle que as legislações sempre fixam na

---

[23] Jèze, op. cit., 56; *"Cours de Finances Publiques"*, Paris 1937, 118, com jurisprudência do Conselho de Estado.

[24] Nota-se, não obstante, essa tendência mesmo na jurisprudência brasileira, que estabelece frequentemente um paralelo entre o direito criminal e o direito tributário, inclusive o direito tributário substantivo (e não apenas o direito tributário penal).

[25] Wahl: *"Traité de Droit Fiscal"*, Paris 1903, II, 304 ss.. Evidentemente a solução não poderia ser acolhida pelo direito positivo em todos os casos em que a lei impõe ao contribuinte ou a terceiro a obrigação expressa de declarar, porquanto equivaleria então a admitir que alguém se beneficiasse com a sua própria malícia.

[26] Cabe lembrar a propósito a conhecida anedota de Napoleão dizendo ao Presidente de um Tribunal de Apelação que é mais importante para a ordem social que os casos sejam solucionados ràpidamente, do que solucionados conforme o melhor direito.

prática um prazo prescricional, embora condicionado,[27] e embora divirjam quanto à definição do seu têrmo inicial.

Encontramo-nos, assim, em face do problema a resolver, que concerne à fixação do têrmo inicial da caducidade do direito do fisco de fazer nascer o débito individual de impôsto. Três elementos se encontram em presença: *a*) que o têrmo seja a ocorrência do fato gerador é exato apenas em tese, porque *b*) a adesão rígida ao princípio conduziria na prática à imprescritibilidade e portanto a uma situação de insegurança jurídica, e por outro lado *c*) a definição do têrmo inicial deve considerar a impossibilidade de fazer decorrer, contra o fisco, efeitos jurídicos de uma situação negativa, e ao mesmo tempo deve impedir que o contribuinte possa beneficiar-se da fraude por omissão.

O assunto foi estudado particularmente com relação ao impôsto sôbre sucessões, que é de fato a hipótese mais complexa: admitido, sem discussão, que o fato gerador seja o falecimento do *de-cujus*, torna-se ainda necessário que êsse fato se exteriorize por forma que o fisco dêle tenha conhecimento: essa exteriorização ocorre com a abertura do inventário;[28] mesmo depois de exteriorizada a situação de fato, entretanto, ainda não é possível ao fisco efetuar o lançamento, de vez que êste depende de pelo menos mais dois fatôres, a apuração do líquido da sucessão e a individualização dos herdeiros e legatários de modo a permitir conhecer as taxas aplicáveis: êste último ponto só ocorre afinal com a sentença que julga o cálculo, de modo que sòmente nesta data está o fisco habilitado a efetuar o lançamento. A elaboração doutrinária em matéria de impôsto sucessório chegou, assim, à conclusão de que muito embora um único fato jurídico seja substancial ao nascimento do direito do fisco (o falecimento), são todavia necessários dois atos posteriores sucessivos, de natureza formal ou administrativa, a saber, a abertura do inventário e a sentença, atos de exteriorização que permitem o lançamento,

---

[27] Cf. a nota 18 *supra*. Uma solução equitativa encontra-se na lei brasileira do sêlo, que, nos casos de omissão não fraudulenta imputável ao contribuinte, admite a prescrição do direito de impor penalidades, porém sem prejuízo do direito de cobrar o impôsto.

[28] Por isso mesmo, as legislaçes estaduais que impõem uma sobretaxa ao impôsto incidente sôbre as sucessões cujos inventários foram abertos ou ultimados posteriormente aos prazos do art. 1.770 do Código Civil devem ser consideradas como medidas de proteção do crédito fiscal instituídas no interêsse de apressar a exteriorização.

ou seja, o ato pelo qual se aperfeiçoa e se torna executório o direito do fisco nascido com o fato gerador.[29]

Quanto ao impôsto de renda, em se tratando de um impôsto de declaração, ou dois momentos de exteriorização acima apontados se confundem em um só, a declaração, que normalmente fornece ao fisco, a um tempo, o conhecimento oficial da ocorrência de fato gerador e os elementos necessários à feitura do lançamento, isto é, à fixação qualitativa e quantitativa do débito fiscal.

Em resumo, o nascimento da obrigação tributária individual se processa em três fases, que normalmente são sucessivas (podendo entretanto tôdas ou algumas delas ser simultâneas): *a*) nascimento da obrigação tributária em tese (fato gerador); *b*) exteriorização do fato gerador (declaração); *c*) nascimento da obrigação tributária em espécie (lançamento). Examinaremos em seguida cada um dêsses três momentos, em geral e com especial atenção ao impôsto de renda.

7. Quanto ao primeiro momento, ou seja, quanto ao próprio fato gerador, não teremos necessidade de fazer preliminarmente um estudo de caráter geral, porquanto essa foi justamente a finalidade dos parágrafos precedentes. Podemos, portanto, abordar diretamente o seu estudo sob o ponto de vista específico do impôsto de renda.

Entretanto, se relembrarmos a definição, que demos inicialmente, de fato gerador em geral (fato ou conjunto de fatos de cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento do direito ao impôsto), veremos desde logo que é pràticamente impossível aplicar essa definição ao caso do impôsto de renda sem subordinar essa aplicação ao regime legal positivo.

O fato gerador do impôsto de renda será sempre, com efeito, o aparecimento de uma relação de propriedade ou de posse entre um rendimento e o contribuinte, seja êste de fato ou de direito, isto é, quer esteja o contribuinte em relação pessoal com a matéria tri-

---

[29] Juan Carlos Luqui: *"Categorias jurídicas y categorias economicas em materia de exteriorización"*, na revista "La Ley", Buenos Aires, vol. 26, p. 214 (1942); Giuliani Fonrouge: *"Impuesto a la transmisión gratuita de bienes"*, Buenos Aires, 1937, ps. 95/99 e 346/358; idem, nota de jurisprudência, na revista cit., vol. 37, número de 28-5-45.

[30] Não cuidaremos neste trabalho das figuras do "responsável" e do "substituto", figuras de sujeitos passivos de obrigações fiscais originadas na doutrina alemã e adotadas pela italiana, não só por se tratar de figuras ainda falhas de unidade de conceito doutrinário, como também por exceder a matéria os limites do presente trabalho. Cf. Giannini: *"Il Rapporto Giuridico d'Imposta"*, 134 e 140.

butável, quer se trate simplesmente de um contribuinte por fôrça de designação legal.[30] Por conseguinte, a noção de fato gerador no impôsto de renda está ìntimamente ligada à noção de rendimento: esta, por sua vez, decorre do direito positivo.[31]

Por outro lado, procurar elaborar uma definição completa do rendimento, mesmo em função da lei brasileira seria difícil [32] e de resto excedente do programa dêste trabalho: parece-nos suficiente, para os fins do presente trabalho, indicar que o fato gerador do impôsto de renda, no sistema brasileiro, consiste na disponibilidade econômica [33] de uma importância de dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro [34] proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos,[35] e compreendida na definição legal da incidência

---

[31] Ascarelli, Sousa, Almeida: *"Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda"*, São Paulo 1944, Introdução, p. 1. Seria possível, é certo, firmar um conceito de fato gerador baseado no conceito doutrinário de rendimento; entretanto, nem mesmo êste último conceito é pacífico (cf. Fisher, vb. *"Income"* na *"Encyclopaedia of the Social Sciences"* e a exposição das diversas teorias em *"The Nature of Capital and Income"* e em *"Constructive Income Taxations"*; cf., ainda, a variação do conceito de Seligman no livro *"The Income Tax"* (1913) e na *"Encyclopaedia"* cit. (1937). Por outro lado, uma definição baseada em conceitos doutrinários seria pràticamente sem utilidade, porquanto, a não ser a lei alemã de 1925, baseada na teoria de Schanz, em regra tôdas as legislações positivas são ecléticas ou adotam conceitos doutrinàriamente opostos em função do interêsse fiscal ou extra-fiscal que perseguem; cf. sôbre êste ponto Simmons, *"Personal Income Taxation"*, ps. 41 e segs., 59 e segs..

[32] Não só em face do ecletismo desta (nota 31 *supra*), como da tributação de tipos de riqueza de classificação duvidosa ou discutível (nota 38 *infra*).

[33] Não necessàriamente na propriedade: decreto n.º 24.239 de 22-12-47, art. 1.º, parág. único.

[34] Decreto n.º 24.239 cit., art. 198. Êste artigo levanta a questão da tributabilidade das utilidades incorporadas ao salário por fôrça da lei, como sejam, alimentação, vestuário, condução, etc.. ("Revista Fiscal", 1939, 302); em tese pode-se sustentar, ainda com fundamento no mesmo artigo, a tributabilidade do valor locativo da casa própria ocupada pelo proprietário (Tito Resende: *"Impôsto de Renda"*, ed. 1946, p. 293, nota 437). Allix & Lecercle: *"L'Impôt sur le Revenu"*, 1926, I, ps. 164 e segs., observam que a tributabilidade das utilidades corresponde à teoria de Fisher (segundo a qual tôda riqueza é um capital, sendo rendimento o benefício, material ou imaterial, dêle derivado, noção subjetiva também adotada por Jèze), mas acentuam, a nosso ver justamente, o excessivo subjetivismo do conceito, e concluem que o rendimento é realmente constituído pelos meios materiais de satisfação das necessidades ou utilidades, quer tais meios sejam diretos (valor imediato em dinheiro) quer indiretos (posse de utilidades avaliáveis em dinheiro), justificando a tributação do valor monetário de que o contribuinte se priva para realizar o benefício indireto (*"emplois privatifs de jouissance"*): Esta última observação, entretanto, volta ao subjetivismo que parecia ser intenção daqueles autores combater.

[35] Decreto n.º 24.239 cit., art. 10, que entretanto coaduna a definição ùnicamente ao rendimento bruto cedular das pessoas físicas, ressalvando todavia "os demais proventos" previstos na lei, o que permite incluir os ganhos eventuais ou não provenientes quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação de ambos (p. ex. os prêmios de sorteios e, a rigor pelo menos, também as doações, heranças e legados), o que de resto se coaduna com a definição constitucional da competência tributária federal, que fala em "renda e proventos de qualquer natureza" (Constituiãço federal, art. 15, IV).

dos impostos cedulares ou do impôsto complementar progressivo, em se tratando de pessoas físicas,[36] ou na definição legal de lucro tributável, em se tratando de pessoas jurídicas.[37]

A definição é, assim, ligada ao regime legal positivo, de acôrdo com o que anteriormente dissemos; por outro lado, prescinde do critério da periodicidade ou da reprodutividade, pelo menos potencial, do rendimento.[38] êsse critério, importante em doutrina para a fixação da distinção entre renda e capital, fica, na prática, condicionado à definição legal ou à sistemática legislativa, redundando portanto num elemento de investigação de cada caso prático,[39] e que justifica o seu abandono em uma tese acadêmica do tipo da presente.

Assim delimitado o campo da investigação, procuraremos definir nos parágrafos seguintes o fato gerador do impôsto de renda com especial referência: *a*) ao impôsto cedular, *b*) ao impôsto complementar progressivo, *c*) ao impôsto arrecadado na fonte, *d*) ao impôsto sôbre as pessoas jurídicas.

8. O fato gerador do impôsto cedular, ou melhor, de cada um dos impostos cedulares, é a aquisição da disponibilidade econômica de uma importância por um título que a coloque dentro do âmbito de incidência de uma das cédulas.

Rigorosamente, o fator tempo é sem consequência. Desde o momento em que se verifica a disponibilidade econômica, existe, potencialmente pelo menos, o direito do fisco ao impôsto correspondente: não importa ao rigor da definição que o débito impôsto

---

[36] Decreto n.º 24.239 cit., arts. 3 a 9 e 19 a 21.

[37] Decreto n.º 24.239 cit., art. 37 combinado com o art. 43.

[38] êsse critério, que se traduz na prática pelo da permanência da fonte produtora, tem perdido terreno em doutrina (cf. Simmons, op. cit.; nosso artigo *"Ideas generales sobre imposición de los beneficios extraordinarios"*, na revista "La Ley", Buenos Aires, dezembro 1945, com bibliografia) e na legislação (p. ex. na brasileira: tributação dos prêmios de sorteios, do perdão de dívidas, das ações gratuitas, nas pessoas físicas; dos lucros imobiliários das mesmas pessoas; da reavaliação ou venda do ativo, nas pessoas jurídicas). O abandono da investigação da fonte em favor da tributação de todo o acréscimo patrimonial num período determinado, pode ser coadunado, em doutrina, com a superação da *Quellentheorie* (Cohn, Neumann) pela *Vermögenstheorie* (Schanz, e, sob um certo aspecto Fisher); cr. a respeito, Simmons, op. cit., ps. 65 e segs., e Jarach: *"La extensión del concepto de rédito imponible en la reforma de la ley de impuesto a los réditos"*, na revista "Impuestos", Buenos Aires, setembro 1946, p. 268.

[39] Esta afirmação torna-se evidente quando se verifica que mesmo as obras de elaboração doutrinária são forçadas a procurar sistematizar o direito positivo. Cf. Colin: *"La notion de revenu en matière de législation fiscale"*, tese, Paris, 1924; Croizat: *"La notion de fruits en droit privé et la notion de revenus en droit fiscal"*, tese, Paris, 1926; Magill: *"Taxable Income"*, ed. revista, N. York, 1947.

venha a não se verificar posteriormente, por exemplo na hipótese do montante do rendimento ser absorvido pelo montante das deduções cedulares admissíveis. Neste ponto já estaremos na fase ulterior do processo do nascimento da obrigação fiscal, e sòmente nessa fase ulterior é que o fator tempo adquirirá importância, isto mesmo apenas como elemento da verificação do rendimento líquido da cédula, porquanto êsse líquido será a diferença entre a soma dos rendimentos de cada tipo, menos a soma das deduções admissíveis, num período determinado ou seja no exercício.

Na fase anterior da gestação da obrigação, entretanto, pode-se afirmar, com referência ao impôsto cedular, que à medida que o contribuinte adquire a disponibilidade econômica de uma parcela de rendimento classificável em uma das cédulas, essa parcela estará desde logo sujeita em tese ao impôsto cedular no limite da taxa legal. A apuração da soma das parcelas, e do líquido efetivamente tributável, já faz parte da fase ulterior, ou seja, da fase de exteriorização do fato gerador pela declaração, mas não importa à caracterização do próprio fato gerador.[40] Sem embargo dêsse aspecto rigorosamente teórico do problema, o fator tempo, sob o seu aspecto administrativo de exercício fiscal, tem importância prática decisiva, como veremos ao tratar dos momentos ulteriores, ou seja, da declaraço e do lançamento.

Pelo que acabamos de escrever, verifica-se que é também sem consequência, na determinação do fato gerador do impôsto cedular, o fator quantitativo, ou seja, o montante de cada parcela individual de rendimento cedular. O montante do rendimento cedular só tem, com efeito, importância para o cálculo do líquido,[41] estando por conseguinte diretamente relacionado ao fator tempo, de que já tratamos.

Por outro lado, o que chamaríamos o fator título, ou seja, a natureza da origem da aquisição do rendimento pelo contribuinte tem, quanto à caracterização do fato gerador do impôsto cedular,

---

[40] Tanto assim que na declaração se menciona inicialmente o bruto percebido, e que no caso das deduções cedulares serem integralmente glosadas, aquêle bruto será o rendimento cedular tributável, o que demonstra que a fase do balanço dos fatôres ativos e dos fatôres passivos é ulterior ao fato gerador.

[41] Porquanto o rendimento cedular, diversamente da renda global sujeita ao impôsto progressivo, é tributável sempre que corresponda à definição legal da incidência da cédula, e não sòmente acima de certo mínimo.

uma importância preponderante. O título a que uma determinada importância é recebida é, com efeito, que determina, em primeiro lugar, a sua caracterização como rendimento,[42] e em segundo lugar a sua classificação nas diversas cédulas. Note-se, entretanto, que quando empregamos a expressão "título" não a entendemos no sentido jurídico, senão no sentido econômico; diz o juiz norte-americano Frankfurter: "Nunca repetiremos demais que os impostos não se relacionam tanto com as minúcias do direito de propriedade, como com o efetivo poder sôbre a propriedade submetida ao impôsto, com o ganho efetivo sôbre o qual se paga o impôsto... Não faz diferença que êsse poder possa ser exercido mediante a detenção do título legal ou mediante a manutenção de um benefício efetivo através da interposição de um agente".[43] A expressão "disponibilidade econômica", que anteriormente empregamos, deve assim ser entendida em contraste com o conceito de "disponibilidade jurídica": "compreende-se que não haja diferença dogmática entre devedor" (do impôsto, ou seja, contribuinte) "em razão do título sôbre o rendimento, e devedor em razão da simples disponibilidade do rendimento... não teria sentido esta distinção, porque, se sòmente o título fôsse critério de atribuição, não seria devedor do impôsto aquêle que tivesse a simples disponibilidade; e se, ao contrário, a disponibilidade do rendimento é o critério da atribuição, o título também o é, porém sòmente enquanto se identifique com o seu conteúdo principal, que é exatamente a disponibilidade do rendimento. A não ser assim, não se poderia considerar a simples disponibilidade como um critério de atribuição: desde que se considere como tal, isso significa que o título jurídico tem o efeito tão sòmente

---

[42] O título do recebimento pelc contribuinte, por oposição ao seu destino por parte do contribuinte, importa conceitualmente numa definição de rendimento da qual é excluído o critério subjetivo anteriormente criticado (nota 34 *supra*). O título do recebimento, sendo em princípio um ato jurídico ou um negócio, presta-se com efeito menos à alteração subjetiva, em face do princípio da inoponibilidade ao fisco das convenções particulares; cf. Gothot: "Cours de Droit Fiscal", Liège 1930, I, ps. 12 e segs., com bibliografia.

[43] Frankfurter, no caso *Griffiths v. Helvering*. Como não temos à mão o original (citamos *apud* Jarach: *"El Hecho Imponible"*, cit., 136, nota 244), retraduzimos do espanhol, mas a parte final parece indicar que se trata de um caso de *"trust"*, ou seja, de posse indireta em contraste com a posse direta, o que se coaduna com o dispositivo da lei brasileira de que o possuidor responde como se fôsse proprietário, princípio aplicável também, no caso do impôsto retido na fonte, ao agente de retenção. Cf. Paul: *"The effect on fecieral taxation of local rules of procedure"*, em *"Studies in Federal Taxation"*, 2.ª série, p. 40: "Em face da jurisprudência ... parece que o critério básico da tributabilidade ... seja o contrôle econômico, antes que o direito de propriedade em sentido técnico".

de uma presunção de disponibilidade, e que não há diferença entre as duas categorias de sujeitos" (passivos) "devedores do impôsto por efeito do título ao rendimento, uns, e por efeito da sua disponibilidade, outros".[44]

Sob um certo aspecto, ao conceito da disponibilidade econômica do rendimento pelo seu titular poderia ser oposto o conceito da disponibilidade jurídica, porém considerado êste em seu aspecto negativo, isto é, em relação à circunstância de que o rendimento se tenha tornado jurìdicamente indisponível por parte da fonte pagadora por ter passado, efetiva ou econômicamente, para a disponibilidade do recebedor do rendimento. Assim entendido, o conceito confunde-se com aquêle (econômico) da realização do rendimento, que, como é sabido, é independente do outro conceito (igualmente econômico) da "separação", sendo que êste último é que se confundiria com o conceito jurídico da transmissão da propriedade pela passagem do título (jurídico) de uma para outra pessoa.

Para verificar-se o fato gerador do impôsto cedular, portanto, importa a "realização", mas não a "separação": tanto assim que o rendimento "creditado" (ou seja "realizado"), mas ainda não "percebido" (ou seja "separado"), é tributável.[45] Finalmente, uma última consequência da qualificação que indicamos à noção de título aquisitório está em que a errônea ou maliciosa classificação de rendimentos feita pelo contribuinte com base na definição jurídica do título, pode ser retificada pela administração com base na sua natureza econômica real;[46] na mesma ordem de idéias, rendimentos declarados errônea ou maliciosamente em cédulas cuja taxação seja respectivamente mais alta ou mais baixa que a que

---

[44] Jarach: *"El Hecho Imponible"*, cit., 137. No mesmo sentido: Giannini, *"Il Rapporto Giuridico d'imposta"*, cit., 142; contra: Pugliese, *"Istituzioni di diritto finanziario"*, 67, nota 1. Cf. sôbre esta matéria a nota 62 *infra*.

[45] 1.º Conselho de Contribuintes, acórdão 3.763 ("Revista Fiscal' 1937/146). O decreto 16.581 de 4-9-924, art. 21 § 2.º, dispunha expressamente nesse sentido; a omissão de disposição expressa nas leis posteriores terá levado o 1.º Conselho de Contribuintes a decidir em sentido contrário (acórdãos 1.079 e 1.761, de 1936); hoje em dia, porém, a jurisprudência é pacífica no sentido do texto.

[46] Um exemplo encontra-se no dispositivo legal (decreto n.º 24.239 cit., art. 4 § 1.º) que permite ao fisco computar na cédula B os juros, quando dissimulados no contrato, isto é, quando recebidos a título de capital e não de rendimento. Cf. o final da nota 42 *supra*.

corresponda, são passíveis de retificação, de acôrdo com os mesmos critérios.[47]

9. O fato gerador do impôsto progressivo, entendido êste, no sistema brasileiro, como um tributo complementar sôbre a renda global, pode ser definido como sendo a aquisição da disponibilidade econômica de uma importância, classificável em qualquer das cédulas, e que por si só, ou somado a outras nas mesmas condições, exceda o mínimo legal de isenção. Se fôssemos adotar a terminologia legal, esta definição poderia ser consideràvelmente simplificada, bastando nos parágrafos seguintes o fato gerador do impôsto de renda com dizer que o fato gerador do impôsto progressivo é a aquisição de disponibilidade jurídica sôbre renda bruta tributável: assim condensada, a definição se coadunaria com o fato de que renda bruta, na linguagem da lei, é a soma dos rendimentos das diversas cédulas, ou é o próprio rendimento cedular quando haja tal rendimento só em uma cédula.[48] Dizendo renda bruta "tributável", queremos, por outro lado, significar renda bruta excedente do mínimo legal de isenção:[49] diversamente do que acontece quanto ao impôsto cedular,[50] na definição do fato gerador do impôsto complementar progressivo tem importância o fator quantitativo, porquanto dito impôsto só começa a ser devido acima de certo limite: não se trata, portanto, de um caso de dedução,[51] mas de um limite mínimo estabelecido pela lei em caráter absoluto.[52]

O fator tempo, como no caso do impôsto cedular, é sem influência para a determinação do fato gerador do impôsto complementar. Jèze[53] incorre, a nosso ver, em certa confusão a êste respeito: sustenta êle a influência do fator temporal, ao dizer que para apurar o fato gerador do impôsto progressivo é preciso considerar a soma dos rendimentos de diversas origens (ou seja, dos rendimentos cedulares) percebidos no decorrer do ano, sendo portanto errôneo,

---

[47] "Revista Fiscal", 1945, n.º 88-C e 116, com notas de Tito Resende.

[48] Decreto 24.239 cit., art. 19 e parág. único.

[49] Decreto 24.239 cit., tabela do art. 26.

[50] Parágrafo 8 *supra*.

[51] Que, como dissemos anteriormente, seria de desprezar nesta fase do nosso estudo por pertencer às fases ulteriores da declaração e do lançamento.

[52] Por isso mesmo seria mais correto, em vez de "isenção" de mínimo de subsistência, falar em "não incidência" do impôsto abaixo do limite legal.

[53] "*Le fait générateur*", cit., ps. 61 e segus..

na sua opinião, falar de fato gerador do impôsto progressivo quando se tenha verificado apenas um dos elementos (ou seja a realização ou disponibilidade econômica), porisso que o fato gerador "é a reunião de *tôdas as condições* para que um indivíduo seja submetido ao impôsto complementar" (o grifo é do A.).

Quando fala de "tôdas as condições", ou seja, de condições outras que a realização, Jèze naturalmente pensa nos abatimentos ou deduções da renda global. Parece-nos que se deva ao contrário distinguir entre as condições relativas à fase de nascimento do débito *potencial* de impôsto e as condições relativas à fase de apuração do débito *efetivos* como já dissemos ao tratar do fato gerador dos impostos cedulares, pertence à primeira categoria ùnicamente o elemento da realização; os demais elementos, concernentes às deduções e abatimentos, pertencem às fases ulteriores da declaração e do lançamento.[54] Porisso mesmo, em nossa definição prescindimos da circunstância do impôsto complementar incidir sôbre a soma dos rendimentos cedulares *líquidos*, uma vez que, como já dissemos, o critério de liquidez está ligado aos problemas da declaração e do lançamento.

Finalmente, tudo quanto dissemos anteriormente quanto ao fator "título" tem inteira aplicação ao impôsto complementar: a definição dogmática do fator título que demos no parágrafo anterior é, com efeito, uma definição de caráter geral aplicável ao conceito de nascimento de qualquer obrigação fiscal de um determinado tipo ou natureza.

10. Nos casos de impôsto arrecadado na fonte, torna-se ainda mais clara a distinção, que anotamos anteriormente, entre a fase do nascimento da obrigação e a da sua exteriorização e aperfeiçoamento: no caso em exame, com efeito, o fato gerador é exclusivamente a

---

[54] Como se depreende do trecho do seu trabalho à p. 62 ("o fato gerador do impôsto (complementar) é a realização de tôdas essas condições... E' assim, em 1.º de janeiro subsequente à aquisição do rendimento que se coloca o fato gerador..." etc.), parece-nos que a confusão de Jèze decorre da subordinação do seu pensamento ao regime positivo francês e à jurisprudência do Conselho de Estado por êle citada ("Revue de Science et Législation Financières", 1937, ps. 649 e segs.), isto é, ao fato de, no direito francês (como de resto no brasileiro), se considerarem as isenções de caráter pessoal (encargos de família) à data inicial do exercício a que corresponde o impôsto e não à data do fato gerador. Isso, entretanto, é uma circunstância particular do ordenamento legal que não deve ser generalizada em doutrina, e que de resto está ligada ao problema de declaração e do lançamento, como adiante veremos.

aquisição da disponibilidade econômica sôbre o rendimento: o fator tempo não tem, neste caso, nenhuma influência, nem imediata, nem futura, isto é, não afeta nem o nascimento da obrigação nem, como no caso dos impostos cedulares e do impôsto complementar, o seu ulterior aperfeiçoamento.

A generalização em doutrina dos conceitos anteriormente expostos torna-se assim ainda mais evidente quando se relembra que o *stoppage at source* é simplesmente um método de arrecadação e não um impôsto dogmàticamente autônomo:[55] no caso do impôsto de renda arrecadado na fonte, trata-se realmente de um tributo substitutivo, quer do impôsto proporcional, quer do impôsto progressivo.[56] Nessas condições, as observações anteriormente feitas quanto à definição do fato gerador de cada um daqueles impostos substituídos aplica-se,como é lógico, inteiramente ao impôsto que os substitui. Sòmente que, da circunstância de aqui se tratar concomitantemente de um método ou processo de arrecadação, resulta que se confundem na prática os momentos de exteriorização (declaração) e do aperfeiçoamento (lançamento) da obrigação; a simultaneidade de momentos estende-se, aliás, também ao momento ulterior da liquidação da obrigação (pagamento do impôsto). Remetemos o leitor ao trecho, mais adiante, onde trataremos da declaração e do lançamento.

11. O fato gerador do impôsto sôbre a renda das pesoas jurídicas[57] não difere fundamentalmente do fato gerador do mesmo impôsto quanto às pessoas físicas. A circunstância de que, nas pessoas jurídicas, o lucro decorre do balanço não altera a situação. Em trabalho anterior[58] dissemos: "Deve-se considerar como lucro de cada exercício o realizado no próprio exercício, quer decorra da alienação ou locação de bens, ou prestação de serviços, quer decorra

---

[55] Ocorre frequentemente, em conexão com o impôsto arrecadado na fonte, uma confusão semelhante à que se verifica quanto ao impôsto do sêlo, ou seja, a confusão de um simples processo de arrecadação com um tributo diferenciado; essa confusão é evidenciada pela terminologia "impôsto de fontes", às vêzes empregada, e que demonstra que se considera o tributo como existente de per si. Essa confusão impede apreender claramente as características próprias do tributo de que realmente se trata. Cf., quanto à verdadeira natureza do chamado impôsto do sêlo, o parecer de Antão de Morais, "Revista dos Tribunais", 139/474.

[56] Ascarelli, Sousa, Almeida, *op. cit.*, 135.

[57] Problema não abordado por Jèze em seu artigo no qual vímos baseando a nossa própria elaboração, o que se explica pelo fato de que aquêle A. lògicamente tratou do assunto em face do sistema francês de 1937, circunscrevendo assim o seu estudo ao *"impôt sur le revenu des valeurs mobilières"*.

[58] Ascarelli, Sousa, Almeida, *op. cit.*, 127.

de nova avaliação lícita dos mesmos bens. O mesmo critério temporal aplica-se às despesas".

É bem de ver, entretanto, que o critério temporal referido no trecho citado, subordinado o lucro tributável ao exercício, refere-se aos momentos ulteriores da declaração e do lançamento. A delimitação do lucro por exercícios corresponde, com efeito, tão sòmente a uma fixação de critério temporal de apuração, ou seja, de exteriorização e aperfeiçoamento da obrigação tributária, mesmo porque, dada a natureza particular das pessoas jurídicas, a rigor se poderia dizer que em definitivo só se pode apurar lucro ou prejuízo por ocasião da liquidação.[59]

Por conseguinte, no que concerne à definição do fato gerador do impôsto sôbre a renda das pessoas jurídicas, tem também aplicação o que dissemos quanto à não influência do fator temporal; igualmente quanto à não influência do fator quantitativo;[60] finalmente, quanto ao fator título, remetemos o leitor ao nosso livro já citado,[61] onde se encontra uma discussão do critério do *modus adquirendi* como conceito opôsto ao de *titulus adquirendi*, que se coaduna perfeitamente com o que anteriormente escrevemos quanto ao fator título na pessoa física.[62]

---

[59] Por isso mesmo o conceito comercial de lucro é diverso do conceito fiscal: aquêle é uma decorrência do estado do patrimônio em um dado momento, ou seja, do excedente do complexo do ativo sôbre o complexo do passivo, constituindo-se, portanto, com a solidariedade ativa e passiva dos exercícios anteriores (Valverde: *"Sociedades por Ações"*, 2, 85); ao contrário o lucro fiscal é a diferença entre as receitas totais da sociedade e as suas despesas, dentro do exercício, indepentemente da situação final do exercício anterior. Assim a maior rigidez do conceito de exercício no direito fiscal indica que se trata de um elemento do processo administrativo do lançamento.

[60] Não havendo, para as pessoas jurídicas, a chamada isenção de mínimo de subsistência, todo recebimento, de qualquer importância, é, em princípio, um elemento do lucro tributável; apenas uma exceção deve ser feita, para o caso das vendas de elementos do ativo (art. 43 § 1.º, letra "h", do decreto n.º 24.239 cit.), cujos resultados só são tributados naquilo que não representem restituições de capital: conhecido como é o valor capital dos bens do ativo alienados, é possível determinar, em cada caso, e ainda anteriormente à fase ulterior da declaração, se existe ou não lucro tributável, e por conseguinte essa determinação se confunde com a ocorrência do próprio fato gerador.

[61] Ascarelli, Sousa, Alemida, *op. cit.*, *ps.* 127/128, especialmente a nota 84.

[62] Em continuação ao trecho referido na nota anterior (*op. cit.*, p. 128 nota 87), encontra-se uma discussão do fato gerador do impôsto sôbre os rendimentos decorrentes de obrigações condicionais, baseada na opinião de Quarta, *"Commento alle leggi sull'Imposta di Ricchezza Mobile"*, 2.ª ed., Milão, 1902/1905, II, 109, e cuja conclusão se coaduna inteiramente com o que afirmamos supra, ps. 27/29: o objeto da obrigação sob condição suspensiva não se torna indisponível para o devedor senão com o implemento da condição, ao contrário do objeto da obrigação sob condição resolutiva, embora esta dê eventualmente lugar à compensação do impôsto no exercício em que se verifique a resolução da obrigação pelo implemento da condição.

A similitude fundamental entre o impôsto das pessoas jurídicas e o das pessoas físicas, sob o ponto de vista da definição do fato gerador, decorre também do fato que o impôsto das pessoas jurídicas é na realidade um impôsto cedular. Corresponde, em última análise, pelo menos no sistema brasileiro, ao impôsto cedular que o acionista ou sócio teria de pagar sôbre os rendimentos derivados da sociedade (dividendos ou lucros), o que é ademais demonstrado pela circunstância de que (sempre no sistema brasileiro) sôbre tais rendimentos, derivados de pessoas jurídicas, a pessoa física sòmente paga o complementar progressivo (cédula "F").

A sociedade funciona, assim, como simples agente de retenção do impôsto cedular que incumbiria ao sócio,[63] mas não se lhe reconhece uma capacidade contributiva independente da de seus sócios ou acionistas, que a torne sujeito passivo de obrigações tributárias por direito próprio, senão sòmente por via de representação: êste conceito, que é aparente na preocupação das diversas legislações, de evitar a sobreposição de taxas ou a repetição da tributação nos casos de sociedades sócias de outras,[64] demonstra que a pessoa jurídica não é considerada um contribuinte por direito próprio, senão apenas um agente de retenção.[65] Modernamente, a substituição do conceito formal de pessoa jurídica pelo conceito de emprêsa como unidade econômica, trouxe consigo a idéia de se lhe atribuir uma capacidade contributiva própria e independente da dos seus elementos componentes;[66] exemplos desta evolução seriam os impostos de superrendas, isto é, os impostos de lucros extraordinários não subordinados à verificação de uma conjuntura econômica, e, de um modo geral, todos os impostos progressivos sôbre os lucros das pessoas jurídicas.[67]

---

[63] Ou de ambos os impostos, cedular e complementar, que incumbiriam ao sócio, no caso das ações serem ao portador, funcionando nesse caso o impôsto descontado na fonte como um impôsto de substituição. Cf. o parágrafo 10 *supra*.

[64] Decreto 24.239 cit., art. 43 § 2.º, "c", "d".

[65] Sôbre o problema da tributação da sociedade e do sócio, cf. a exposição dos diversos sistemas em Reinach: *"O impôsto de renda no sistema tributário brasileiro"*, na revista "Serviço Social", junho de 1944, onde se vê a preocupação de repartir a tributação (cedular e complementar) entre o sócio e a sociedade, ou de compensar uma com a outra, com o objetivo de evitar a duplicação.

[66] Para um resumo das modernas tendências do direito comercial e fiscal quanto à teoria da emprêsa, o nosso escrito *"Notas ao projeto de reforma do impôsto de renda"*, na "Revista Industrial de São Paulo", n.º 35, outubro de 1947, ps. 47 e segs..

[67] Sôbre a justificativa e o caráter da progressividade na tributação das pessoas jurídicas, cf. Ascarelli, Sousa, Almeida, *op. cit.*, ps. 6 e 110, nota 29. Não se pode, a rigor,

12. Nos parágrafos procedentes, ao resumirmos as nossas idéias quanto ao conceito de fato gerador do impôsto de renda em relação às diferentes categorias do referido impôsto, tivemos sempre o cuidado de separar o momento do aparecimento do débito potencial do impôsto (fato gerador pròpriamente dito) dos momentos ulteriores da exteriorização e do aperfeiçoamento do direito obrigacional, que, como acentuamos, correspondem respectivamente à declaração e ao lançamento. É oportuno, portanto, dizer agora algumas palavras quanto a êsses dois conceitos, muito embora o caráter desta tese não permita uma elaboração doutrinária mais aprofundada como a que o assunto comporta.

A declaração pode ser definida como o ato formal obrigatório do contribuinte, pelo qual êste leva ao conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador e os demais elementos pertinentes à fixação concreta da prestação devida. A definição deixa claro que, em todos os casos de tributos cobrados com base na declaração do contribuinte, esta constitui o ato de exteriorização a que anteriormente nos referimos.

Por sua vez o lançamento pode ser definido como o ato administrativo formal pelo qual a administração fiscal, tendo em vista as circunstâncias de fato aplicáveis,[68] determina o débito concreto do impôsto e fixa, ao mesmo tempo, a sua natureza, o seu montante, e a pessoa do devedor.

Fixados assim os dois conceitos de declaração e de lançamento, desde logo se pode ver que são estreitamente correlatos; diremos mesmo que o lançamento não é, rigorosamente, um "ato", mas um "processo",[69] do qual a declaração não é senão o primeiro elemento, ou o ato inicial. Esta correlação entre a declaração e lançamento ajuda a fixar o conceito jurídico da primeira. Uma parte importante

---

atribuir o caráter de realmente progressivo ao impôsto brasileiro tal como resulta da lei 154, de 22-11-47: a existência de três graus apenas de progressividade, e a relativa proximidade dos limites inferiores e superiores dêsses três graus, tendem a definir o impôsto como sendo realmente proporcional, com taxas diferenciais em favor das emprêsas de pequenos lucros. Ao contrário seria realmente progressivo o impôsto sugerido durante o debate parlamentar da lei 154 pelo deputado Prof. Baleeiro, com tabela calculada na base do lucro relativamente ao capital aplicado, e completando-se por um impôsto sôbre o capital realizado como medida de garantia para evitar a evasão.

[68] Declaradas pelo contribuinte ou verificadas diretamente pela administração, ou ainda declaradas por aquêle e revistas por esta.

[69] No sentido de uma série de atos lògicamente ordenados, ligados entre si por uma relação de causa e efeito e por um ordenamento formal previsto em lei.

da doutrina italiana assimila a declaração à confissão:[70] a natureza confessória lhe é, ao contrário, negada, a nosso ver, com vantagem, por Vanoni.[71] Êste último autor observa, além de outros pontos que podemos omitir neste estudo por brevidade, que declaração fiscal não se limita, como a confissão, simplesmente a dados de fato, mas, ao contrário, efetua desde logo a aplicação de conceitos jurídicos aos dados de fato simultâneamente declarados[72] e que, por outro ladó, difere da confissão também quanto aos efeitos, porquanto o efeito da declaração é o de provocar a atividade administrativa regrada e obrigatória tendente a dar origem ao débito fiscal em concreto, ou seja, provocar o lançamento.[73]

Depois de firmar êstes pontos sem dúvida exatos, Vanoni entretanto nega à declaração o caráter negocial, isto é, o caráter de uma declaração de vontade tendente a provocar um determinado efeito jurídico,[74] sustentando ao contrário tratar-se de uma simples manifestação de ciência.[75] todavia, as circunstâncias, reconhecidas pelo próprio Vanoni, de que na declaração entra uma parte de valorização jurídica dos fatos declarados,[76] se nos afiguram bastantes para justificar a tese de que se trata de um ato jurídico de caráter negocial, não, de certo, no sentido de uma declaração unilateral de vontade como em certos institutos de direito privado,[78] nem, tampouco, no sentido de um negócio jurídico bilateral, que seria inadmissível em direito tributário, mas no sentido de que se trata de uma declaração unilateral de vontade que, juntando-se a uma outra declaração

---

[70] Pugliese: *"La prova nel processo tributario"*, Pádua 1935, ps. 91 e segs.. Idem: *"Istituzioni"* cit., 141; Buzzetti: *"L'Imposta sui redditti di Ricchezza Mobile"*, Milão 1937, 35; outros autores como Quarta (*"Commento"*, cit., II, 26) e Uckmar (*"La Legge del Reggistro"*, 2.ª ed., Pádua, 1934, 478), embora não se refiram expressamente à confissão, entretanto aplicam à declaração os princípios pertinentes àquele instituto.

[71] *"La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità"*, na "Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario", 1937, I, 253.

[73] *Op. cit.*, à p. 259.

[73] *Op. cit.*, à p. 257.

[74] *Op. cit.*, à p. 260.

[75] *Ibidem*. Neste último ponto concorre a totalidade da doutrina alemã, como observa o A. cit., à p. 261, nota 1, referindo Becker, Buehler, Hensel, Ball, Merk e Strutz.

[76] *Supra*, nota 72. Vanoni entretanto diz que a valorização jurídica dos fatos declarados constitui exercício de direito de defesa e não parte integrante da declaração (*op. cit.*, à p. 259), com o que nos parece maigear o êrro, que anteriormente refutara, de assimilar a declamção à confissão.

[77] *Ob. cit.*, à p. 262. Cf. *supra*, nota 69.

[78] Neste sentido é exato o trecho de Trotabas: *"On commettrait une grave erreur en prenant ... la déclaration fiscale pour une pollicitation et en considérant l'impôt comme*

da mesma natureza emanada do fisco (o lançamento), tornam ambas perfeito o negócio jurídico declaratório fiscal.[79]

Esta exposição nos conduz ao problema do lançamento, quanto a cuja natureza jurídica divergem também os autores. De um modo geral, pode-se dizer que o lançamento é um ato-condição, ou seja, um ato que aplica a um determinado estado de fato um regime jurídico objetivo preexistente; essa definição, excessivamente genérica, não basta, entretanto, para explicar a natureza específica do lançamento e sobretudo para delimitar os seus efeitos.[80] Sob um aspecto mais preciso, podem-se classificar as diversas teorias a respeito da natureza jurídica do lançamento em três grupos: *a*) ato de natureza jurisdicional (Jarach); *b*) ato de simples verificação, embora indispensável ao nascimento do débito (Giannini, Pugliese); *c*) declaração abstrata de vontade (Allorio).

A primeira teoria funda-se na circunstância de que a efetivação do lançamento importa num juízo, ou seja, numa valoração jurídica de elementos de fato; parece-nos entretanto que ao lançamento, efetuado pela própria administração fiscal beneficiária do impôsto, falta o elemento essencial à jurisdição, que é a existência de um terceiro elemento independente das partes em presença e investido da função de declarar no caso concreto a vontade abstrata da lei,[81] atribuição que na hipótese competiria ao fisco, isto é, a uma das partes.

As outras duas correntes representam, em síntese, as duas teses opostas quanto aos efeitos do lançamento: efeito simplesmente declaratório, ou efeito, ao contrário, constitutivo.

A corrente que atribui ao lançamento um efeito constitutivo [82] e cujo expositor mais erudito é Allorio,[83] apresenta como argumento conclusivo o de que, antes de efetuado o lançamento, o contribuinte

---

une créance résultant d'un accord intervenu entre le contribuable et le fisc" ("Précis", cit., p. 253).

[79] Note-se que não fazemos mais que esboçar esta teoria da declaração fiscal como um negócio declaratório, baseando-nos aliás em conceitos expostos oralmente em seu curso pelo Prof. Ascarelli. Um maior desenvolvimento do tema, que seria evidentemente de grande interêsse, excederia os limites do presente trabalho.

[80] De resto tem ainda o defeito de ser uma definição baseada em conceitos pertinentes à classificação dos atos administrativos, descuidando portanto da autonomia dogmática do direito tributário.

[81] Cf. David Lascano: "*Jurisdicción y competencia*", Buenos Aires 1941, ps. 71 e segs., 119 e segs..

[82] Ingrosso: "*Istituzioni di Diritto Finanziario*", Napoles 1937, II, 165; Berliri: "*Processo Tributario Amministrativo*", cit., I, 133, 136.

[83] "*Diritto Processuale Tributario*", cit., ps. 98 e segs..

não pode, nem mesmo querendo, efetuar o pagamento do impôsto. A êsse argumento entretanto responde a corrente contrária [84] que se trata de uma simples impossibilidade formal, que não significa necessàriamente a inexistência da obrigação, como de um modo geral as obrigações ilíquidas são inexequíveis enquanto não liquidadas, o que é, um problema de processo e não de direito substantivo; no caso da obrigação tributária, de mais a mais, sendo a sua fixação uma função precípua da autoridade fiscal, não teria cabimento a sua liquidação por ato unilateral do contribuinte.[85]

De quanto dissemos anteriormente sôbre a natureza e os efeitos do ato gerador, resulta que nos inclinamos por esta última corrente, porquanto atribuímos o efeito constitutivo ao próprio fato gerador, e por conseguinte um efeito simplesmente declaratório ao lançamento, entendido êste como um processo do qual faz parte a própria declaração do contribuinte.[86] Como escrevemos anteriormente,[87] a aparente eficácia constitutiva do lançamento, que decorre do fato de que por meio dêle é que a ocorrência do fato gerador é constatada,[88] resulta na realidade de uma confusão entre a constatação do fato gerador e a sua exteriorização, a qual é independente do lançamento: o efeito constitutivo é de ser atribuído, portanto, à exteriorização do fato gerador, a qual, sendo o ato que determina a eficácia jurídica do fato gerador, em última análise se confunde com êle para todos os efeitos de direito,[89] e não ao lançamento, que é necessàriamente posterior à exteriorização e decorrente dela.[90]

Com as observações que procedem, ficam esclarecidas, em tese pelo menos, as funções respectivas da declaração e do lançamento

---

[84] Giannini: *"Il Rapporto"* cit., 139; Tesoro: *"Principi di Diritto Tributario"*, Bari, 1939, p. 180; Trotabas: *"Précis"* cit., 252.

[85] Giannini, prefácio ao livro de Berliri cit. na nota 82 *supra*.

[86] *Supra*, nota 69. Parece-nos, aliás, que grande parte da controvérsia doutrinária decorre da conceituação do lançamento como um ato autônomo ou isolado, e não como um elemento de um processo de liquidação de uma obrigação preexistente, embora ilíquida.

[87] *"A coisa julgada no direito tributário"*, Revista dos Tribunais, "Revista Forense", 108, 240, à p. 249, nota 78.

[88] Pugliese: *"Istituzioni"*, cit., 143/145, e uma parte da doutrina alemã, citada por Giannini, *"Rapporto"* cit., p. 235, nota 8.

[89] Cf. o parágrafo 6 *supra*.

[90] Aliás, neste sentido, o próprio Pugliese (*op cit.*, pg. 149/150) diz justamente que o lançamento é sempre retroativo, o que significa simplesmente que êle se reporta ao fato gerador ocorrido anteriormente, e demonstra, portanto, que o efeito constitutivo pertence ao fato gerador e não ao lançamento, porquanto a não ser assim não haveria lugar para a retroatividade.

em conexão com o fato gerador. Entretanto, da circunstância do lançamento exercer uma função simplesmente declaratória, não decorre que êle não tenha efeitos relevantes, que em certos casos chegam mesmo a alterar as condições da obrigação tal como esta decorre em tese do fato gerador. êsses efeitos, entretanto, são sempre decorrências do regime positivo e não devem ser generalizados em doutrina; citaremos como exemplo o caso das deduções por encargos de família, que, de acôrdo com a jurisprudência brasileira, se consideram à data inicial do exercício em que ocorre o lançamento:[91] trata-se, como é bem de ver, de disposições de caráter administrativo, destinadas a tornar mais cômodo o processo de lançamento, e que assumem, sob um certo aspecto, o caráter de um *"forfait"*, ou seja, de uma ficção legal que faz retroagir à data da constituição da obrigação (fato gerador) a conceituação de certos elementos de fato tal como existem à data da exteriorização (declaração ou da liquidação (lançamento), por uma questão de conveniência administrativa.

13. Resumindo, diremos que o fato gerador do impôsto de renda, quer se trate do impôsto cedular, quer do impôsto complementar, quer, ainda, do impôsto arrecadado na fonte, ou do impôsto sôbre a renda das pessoas jurídicas, é a aquisição da disponibilidade econômica de um elemento de riqueza que corresponda à definição legal positiva de rendimento; entretanto, como elemento constitutivo, o fato gerador apenas cria o débito abstrato do impôsto, dependendo a verificação do débito em concreto de dois momentos ulteriores (embora eventualmente confundidos), de eficácia declaratória, o da exteriorização, que se verifica na prática pela declaração do contribuinte, e o da liquidação, que ocorre com o lançamento efetuado pela administração fiscal.[92]

---

[91] De acôrdo com a elaboração doutrinária, dever-se-iam considerar à data do fato gerador, de modo que, mesmo levando-se em conta o critério temporal do exercício, deveriam ser admitidos proporcionalmente ao tempo decorrido no ano base, ou seja por um critério semelhante ao adotado para o cômputo dos empréstimos no impôsto de lucros extraordinários. Houve, aliás, na jurisprudência administrativa tentativas nesse sentido.

[92] Cumpre notar que não cuidamos, nesta tese, da questão da correlação do fato gerador com a pessoa, física ou jurídica, do titular da renda, questão essa que se confunde, na prática, com o problema da definição do sujeito passivo e da justificativa do poder tributário, seja por fôrça da sujeição à soberania, seja como uma contra-partida da garantia do Estado à posse dos bens ou dos rendimentos: essa questão, com efeito, excederia os limites do presente trabalho, porquanto a sua solução não é essencial à definição do fato gerador.