O FATO GERADOR DO IMPÔSTO

(Contribuição à teoria do crédito de impôsto)[1]

GASTON JÈZE

Prof. na Faculdade de Direito da Universidade de Paris

SUMÁRIO: *Processamento técnico de criação da dívida fiscal. O fato gerador do impôsto não cria qualquer débito individual de impôsto. Importância da noção exata do fato gerador do impôsto. Classificação dos* fatos geradores *do impôsto.*

* I. Na técnica do crédito de impôsto, um elemento essencial é o *fato gerador do impôsto*. Essa expressão aparece correntemente nos estudos doutrinários e nas decisões dos tribunais franceses. Que é, pois, o fato gerador do impôsto?

Por essa expressão, entende-se o *fato* ou o *conjunto de fatos* que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de *tal* importância, a título de *tal* impôsto, contra *tal* contribuinte.

Por exemplo, a introdução, na fronteira, de uma mercadoria compreendida nos têrmos da lei aduaneira é, para o importador, o fato gerador do impôsto de importação. O *óbito* de um indivíduo é, para os herdeiros do falecido, o fato gerador do impôsto de sucessão. A situação jurídica de proprietário de um terreno ou de uma casa em 1.º de janeiro de cada ano é, na França, para cada proprietário, o fato gerador do impôsto predial.

II. Eis aí alguns exemplos *simples* do fato gerador do impôsto. Muito longe, porém, está o fato gerador do impôsto de poder sempre ser tão fàcilmente determinado. Com efeito, muitas vêzes acontece consistir o fato gerador do imposto em um *conjunto de fatos*. E é a *reunião* de todos êsses fatos que constitui o fato

---

* Traduzido por PAULO DA MATA MACHADO, da *Revue du Droit Public et de la Science Politique, tome cinquante-quatrième, XLIV*e année, Paris, 1937, págs. 618 a 634.

1 Ver *Revue de Sc. et de Lég. fin.*, 1936, p. 195 e s.; 1937, p. 75 e s.; p. 288 e s. — GASTON JÈZE, *Cours de Finances Publiques, professé à la Faculté de droit de Paris en* 1936-37, p. 117 e s.

gerador do impôsto; mui freqüentemente, não se considera mais do que um dos fatos dêsse conjunto, o fato principal, que é, então, denominado fato gerador do impôsto. Há nisso uma defeituosa terminologia, causadora de confusões: haveria em tal caso, *vários* fatos geradores do impôsto.

Para facilitar a pesquisa do fato gerador do impôsto, é preciso acompanhar o processamento técnico do crédito de impôsto.

PROCESSAMENTO TÉCNICO DE CRIAÇÃO DA DÍVIDA FISCAL

I. Para a criação do crédito de *tal* importância, a título de *tal* impôsto, contra *tal* contribuinte, o fato gerador do impôsto ocupa o lugar central. É preciso, efetivamente, descrever como se dá êsse processamento, pelo menos na França. Pode-se observar que, nos países estrangeiros onde o Direito público se aproxima do regime do direito público francês, a técnica é visìvelmente a mesma.

1.º Leis gerais organizam o poder geral dos agentes do fisco de criarem débitos de impostos a cargo dos indivíduos que se encontram em certas condições que essas leis precisam. São as *leis orgânicas dos diferentes impostos.* Há uma *lei orgânica* do impôsto predial (sôbre terrenos), uma lei orgânica do impôsto sôbre casas; uma lei orgânica do impôsto de sucessões, etc. Além disso, é possível que uma lei orgânica estabeleça regras aplicáveis a vários impostos.

Essas leis não fazem mais do que organizar *competências* de agentes administrativos, *situações jurídicas gerais, impessoais* de contribuintes.

A lei orgânica não é *jamais* o fato gerador do impôsto. Nenhum débito individual é por ela criado.

2.º Na França, em cada ano, um artigo da lei orçamentária autoriza os agentes administrativos a exercer, durante um ano determinado, as competências estabelecidas nas leis orgânicas dos impostos. Essa disposição da lei orçamentária não é tampouco o fato gerador do impôsto. Nenhum débito individual é criado por disposição da lei orçamentária.

3.º A lei orgânica de cada impôsto fixa, de maneira precisa e limitativa, tôdas as condições e circunstâncias nas quais *qualquer* pessoa que preencha *tôdas* essas condições e se encontre *inteiramente* naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de *tal* quantia, a título de *tal* impôsto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica daquele impôsto. *É isso o fato gerador do impôsto.* Êle

não cria *dívida alguma* a cargo de quem quer que seja, salvo quanto aos impostos pagos espontâneamente pelos contribuintes mediante aposição de um sêlo adesivo. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a *criação* de uma dívida.

4.º Certas *declarações* são muitas vêzes exigidas, seja dos contribuintes, seja de terceiros, para trazer ao conhecimento dos agentes do fisco tanto o fato gerador do impôsto, como qualquer elemento do fato gerador. Essas declarações não são mais do que meios de informação para o fisco. A declaração não é o fato gerador do impôsto. É um esclarecimento dado ao fisco, a fim de que êle conheça o fato gerador do impôsto. Ainda aqui, nenhuma dívida *individual* nasce por efeito dessas declarações.

5.º A *manifestação de vontade* pela qual o agente administrativo competente decide, *nos prazos e pelas formas prescritas na lei orgânica de impôsto*, que tal indivíduo, o qual preenche *tôdas* as condições legais (*fato gerador do impôsto*), é considerado devedor ao fisco, de tal quantia, a título de tal impôsto, é o *ato criador da dívida de impôsto*. Não é o fato gerador do impôsto; mas o fato gerador serve de base para o ato criador daquela dívida de impôsto. Pouco importam as *modalidades da dívida* assim criada: exigível imediatamente ou a têrmo. Essas modalidades nada têm que ver com o fato gerador do impôsto, nem com a criação da dívida.

6.º Vem em seguida a *fase de arrecadação do impôsto*, nos prazos e nas formas prescritas pela lei orgânica do mesmo impôsto. Os atos praticados pelos agentes competentes para a cobrança das dívidas de impostos não são, tampouco, o fato gerador do impôsto.

II. Dessa análise, resulta claramente que o fato gerador do impôsto se distingue: 1.º) da lei orgânica de impôsto; 2.º) da disposição da lei orçamentária que autoriza o exercício da competência dos agentes do lançamento e da cobrança; 3.º) do exercício da competência dos agentes do lançamento; 4.º) do exercício da competência dos agentes da arrecadação.

III. Para cada impôsto determinado, e para cada contribuinte, o fato gerador do impôsto pode ser definido, de maneira precisa, como segue: é a reunião, *em um indivíduo determinado*, de *tôdas* as condições enumeradas pela lei orgânica dêsse impôsto para que os agentes do lançamento exerçam sua competência (*obrigatória*) de decidir que êsse indivíduo é devedor, perante o fisco, de tal importância em dinheiro, a título de tal impôsto. Em conseqüência, para *cada* indivíduo, o *fato gerador* do impôsto a que está êle sujeito precede à criação da dívida dêsse impôsto em benefício do fisco contra aquêle indivíduo.

IV. Pode-se comparar essa operação jurídica com a operação jurídica do fato gerador da pena em direito criminal.

1.º A lei penal organiza, de maneira inteiramente precisa e impessoal, a competência dos tribunais repressivos para aplicar penas. São as leis orgânicas dos crimes, dos delitos, das contravenções.

2.º Quando um indivíduo se encontra exatamente nas condições fixadas pelas leis orgânicas, é êle culpado de crime, delito ou contravenção. É o fato gerador da sanção ligada pela lei a essas condições.

3.º Os tribunais repressivos exercem, então, sua competência legal e, por uma manifestação de vontade (julgamento), decidem, nos prazos e pelas formas fixadas na lei, que tal indivíduo será castigado por meio de tal pena.

Essa manifestação de vontade, o julgamento repressivo, *cria* contra o indivíduo, ou aplica ao indivíduo, certa situação jurídica (condenado a morte, a trabalhos forçados, a prisão, devedor de tal quantia a título de multa, etc.).

4.º Os agentes administrativos competentes (serviço penitenciário) exercem então, dentro dos prazos e das formas legais, sua competência de fazer o indivíduo experimentar efetivamente a ação jurídica decidida pelos tribunais repressivos.

O FATO GERADOR DO IMPÔSTO NÃO CRIA QUALQUER DÉBITO INDIVIDUAL DE IMPÔSTO

I. A análise jurídica faz aparecer duas espécies de situações jurídicas: 1.º) situações jurídicas *gerais, impessoais*, organizadas pelas leis orgânicas: *competências, status;* 2.º) situações jurídicas *individuais* criadas contra *tal* ou *tal* indivíduo determinado.

Isso assemelha à hipótese de infração da lei penal. É uma simples aproximação.

Voltemos ao fato gerador do impôsto.

II. Quando uma lei orgânica de algum impôsto foi votada, nenhum indivíduo é ainda responsável por uma dívida *individual* de impôsto. A lei orgânica não cria senão situações jurídicas *gerais, impessoais*: competência dos agentes, *status* geral dos contribuintes; ela não cria situações jurídicas *individuais*.

Quando um indivíduo preenche *tôdas* as condições legais para ser tributado, ainda não é devedor do impôsto.[2] Eis porque, nesse

---

2 Exceto quanto aos impostos cobrados por meio da aposição de um sêlo pelo próprio contribuinte, *espontâneamente*. Veja-se GASTON JÈZE, *Nature juridique de la créance d'impôt*, na *Rev. de Sc. et de Lég. fin.*, 1936, págs. 198 e 199.

caso, se pode criticar a expressão *fato gerador do impôsto*. Ela deixa crer que o indivíduo se tornou, *ipso facto*, *devedor* do impôsto, que êle tenha sido colocado *de pleno direito* na situação jurídica *individual* de devedor. Seria isso um êrro. O indivíduo preencheu, apenas, *tôdas* as condições exigidas pela lei para que a administração possa considerá-lo devedor de *tal* quantia a título de *tal* impôsto, criar para *tal* pessoa a situação jurídica *individual* de devedor de *tal* quantia. O *fato gerador* do impôsto não criou, pois, a dívida individual de tal impôsto, como parece indicá-lo o têrmo *gerador*.

A expressão é, além disso, incorreta, porque faz supor que há um *único* fato gerador do impôsto. Pràticamente, muitíssimas vêzes, há um *conjunto* de fatos, e é a *reunião* dêles que constitui o fato gerador do impôsto.

É uma das críticas mais graves que se poderia formular contra os estudos doutrinários e as decisões da justiça. Aí se chama fato gerador do impôsto a um *único* fato, aquêle que o autor ou o tribunal considera como condição *principal* (não porém única) para que uma dívida individual de impôsto possa ser criada a cargo de uma pessoa.

IMPORTÂNCIA DA NOÇÃO EXATA DO FATO GERADOR DO IMPÔSTO

I. Que interêsse há em precisar a noção do fato gerador do impôsto e em distinguí-lo claramente do ato administrativo criador da dívida individual de impôsto?

Em primeiro lugar, o interêsse consiste na exatidão da análise da operação jurídica. Nunca deixa de ter importância prestar conta, de maneira muito precisa e muito exata, de tôdas as fases de uma operação jurídica complexa. O regime jurídico de cada um dos elementos dessa operação complexa muitas vêzes não é o mesmo.

II. Os interêsses *práticos* da noção do *fato gerador* são múltiplos. Entre outros, eis aqui três principais.

É, antes de tudo, aquilo a que se chama o *princípio* do *"direito adquirido" ao impôsto*. O fisco de uma parte, o contribuinte de outra, têm *direito adquirido* a fim de que a dívida de impôsto seja criada — e não seja criada — senão conforme todos os elementos *existentes no dia do fato gerador do impôsto*: *matéria tributável*, *tarifa do impôsto*.

1.º Para *liquidar* o montante da dívida de *tal* pessoa, a título de *tal* impôsto, para fixar *o valor da matéria tributável*, é

preciso transportar-se *ao dia do fato gerador do impôsto*. Se, ulteriormente, êsse valor aumenta ou diminui, isso não tem importância para a liquidação da dívida de impôsto. Assim, a respeito de sucessão, o fato gerador do impôsto é o óbito: o *valor venal dos bens no dia do óbito* é que deverá ser considerado para liquidar o impôsto. O direito do fisco, como o direito do contribuinte, é o de exigir que a liquidação seja feita segundo aquêle valor. Seria preciso, para afastar essa solução, uma disposição *formal* da lei.

2.º Para liquidar o montante da dívida de *tal* indivíduo a título de tal impôsto, será aplicada a *tarifa* de impôsto fixada pela lei vigente *no dia do fato gerador*. Se ulteriormente veio a ser a tarifa aumentada ou diminuída, pouco importa. Êsse acréscimo ou essa diminuição da tarifa não atinge os fatos geradores precedentes. Bem entendido: poderá uma lei expressa decidir o contrário e afastar o *princípio do direito adquirido*.

3.º Se uma lei *suprime* um impôsto, essa supressão não produz efeito sôbre os fatos geradores *anteriores*. Para que outra coisa acontecesse, seria preciso que a lei assim o decidisse. Pode-se, é certo, em sentido contrário, dizer que a abolição de um impôsto pela lei orgânica suprime a *competência* legal dos agentes do fisco de criarem a dívida de impôsto. Por conseguinte, a despeito da existência do fato gerador, a competência não pode mais exercer-se, visto tê-la suprimido a lei. Tudo se passa como no caso de prescrição do direito de criar a obrigação de impôsto.

III. O fato gerador do impôsto marca precisamente *o ponto de partida do prazo atribuído aos agentes do fisco para criarem a dívida individual de impôsto*. É a teoria *da prescrição em matéria de impôsto*. A êsse respeito, cumpre distinguir *dois prazos*: 1.º) o prazo para criar a dívida fiscal; 2.º) o prazo para cobrar a dívida, uma vez criada.

IV. O prazo atribuído aos agentes do fisco para *criarem a dívida de impôsto* tem como ponto de partida, em princípio, o dia em que existe o fato gerador do *impôsto*. Não seria mais lógico tomar como ponto de partida o dia em que o fisco teve conhecimento *oficial* do fato gerador do impôsto (declaração, menção em um auto, comunicação à administração fiscal, etc.)? Com efeito, poder-se-ia alegar, o fisco não deve decair do direito de exercer sua competência enquanto não conhece o fato gerador. *Contra non valentem agere, non currit prescriptio*. Não se pode, em tal caso, culpar a administração de uma negligência.

Essa argumentação não é decisiva; foi tomada ao regime do direito privado das obrigações entre particulares. As *dívidas de*

impôsto são obrigações de natureza jurídica diferente daquelas do direito privado. Têm elas um regime jurídico diferente. O crédito de impôsto é uma *antecipação* sôbre os bens ou os rendimentos das pessoas, sem contraprestação determinada. É de conveniência pública que os contribuintes fiquem seguros o mais rápido possível sôbre os adiantamentos a que estão sujeitos. Haveria grave perturbação econômica, social, em efetuar êste adiantamento longo tempo depois do fato gerador.

Análoga situação existe em direito criminal. Quando uma infração penal foi cometida por uma pessoa, a prescrição da ação pública começa a correr não do dia em que a infração é conhecida da autoridade pública, porém do dia em que o delito (fato gerador da pena) foi cometido. Não caberá falar da negligência das autoridades públicas. É de interêsse público que um processo criminal não se intente já muito tempo depois do delito (fato gerador da pena).

A mais assinalada aplicação dessas idéias é, na França, a regra de *anualidade dos impostos diretos*, isto é, dos impostos arrecadados em virtude de uma *lista nominativa*: a administração deve emitir essa lista (isto é, criar o crédito de impôsto) no ano para o qual a autorização de cobrar o impôsto é dada pela lei do orçamento, *supondo que o fato gerador do impôsto exista em 1.º de janeiro. Pouco importa que a administração tenha ou não conhecido ou tido a possibilidade de conhecer o fato gerador.*[3] Uma vez que, para os *impostos diretos* (no sentido do direito administrativo francês), um dos elementos do fato gerador do impôsto é a existência em 1.º *de janeiro* de um certo número de fatos, a data do fato gerador do impôsto é sempre algum 1.º de janeiro. Disso resulta que o começo da prescrição do direito de estabelecer o crédito do impôsto direto é também um 1.º de janeiro.

Para todos os impostos, a regra é que a data do fato gerador do impôsto é aquela em que são preenchidas, por uma pessoa, *tôdas* as condições legais da imposição. Dêsse dia é que corre o prazo atribuído aos agentes do fisco para exercerem sua competência legal.

Se o legislador julga necessário afastar o princípio, deve declará-lo expressamente. Por exemplo, em matéria de direito de registro de uma transmissão, se o fato gerador do impôsto não foi levado ao conhecimento da administração mediante declaração do

---

3 GASTON JÈZE, *Cours de finances publiques, professé à la Faculté de droit de Paris en* 1936-37, p. 118, Paris, 1937, Livraria Geral de Direito. Vêde no mesmo sentido C. de Est., 2 de fevereiro de 1912, *ville de Lyon*, *Rec.*, p. 136 e s., com as conclusões de M. ROUSSELIER; C. de Est., 18 de maio de 1934, 7.ª e 9.ª esp., *Rec.*, p. 589 e 590, com as conclusões de M. DEVÈMY, Sirey, 1934, 3.93.

contribuinte, *a prescrição trintenária* corre do dia do fato gerador.[4] Ao contrário, se uma declaração insuficiente foi feita, determina a *lei* que a prescrição bienal do direito de reclamar um suplemento de impôsto corre a partir da *declaração* feita pelo contribuinte;[5] o princípio geral é afastado pela lei.

Não cabe relatar aqui as razões pelas quais o legislador resolve afastar o princípio geral. Bastará lembrar que o estudo sintético dêsses motivos e sua classificação metódica seriam de um interêsse considerável. Segundo sei, o estudo sintético da prescrição em matéria de direito fiscal não foi ainda feito. É desejável que êle seja empreendido e conduzido por meio de uma análise cuidadosa de todos os casos de prescrição em matéria de direito fiscal, em relação a *todos* os impostos.

V. O prazo atribuído aos agentes do fisco para *cobrarem* a dívida de impôsto já criada não tem como ponto de partida o fato gerador do impôsto; conta-se já da data do *nascimento* da dívida de impôsto, já da data da *exigibilidade* do impôsto. Conforme os casos e em virtude de razões especiais, o legislador fixa uma ou outra data. Em princípio, aliás, conta-se da data do nascimento da dívida de impôsto; com efeito, em regra geral, aquela dívida é exigível desde o nascimento.

VI. O fato gerador do impôsto é que serve de *base* para a competência dos agentes do fisco de criarem a dívida individual dêsse impôsto. Se, portanto, por uma razão qualquer — *a anulação de um ato jurídico,* por exemplo —, o fato gerador desaparece *antes do exercício da competência,* essa competência não poderá exercer-se. Se o fato gerador do impôsto desaparece *depois do nascimento da dívida individual,* encontramo-nos no caso de uma dívida nascida de *falsa causa.* Haverá pagamento do indébito? É preferível a resposta afirmativa (teoria das nulidades dos atos jurídicos, sob o ponto de vista do impôsto).

Outras teorias de importância capital se encontrariam, nas quais o fato gerador do impôsto apresenta um grande interêsse prático. O estudo sintético está por se fazer.

CLASSIFICAÇÃO DOS "FATOS GERADORES" DO IMPOSTO

I. O *fato gerador* do impôsto é ora a *existência, em determinada data, de uma situação jurídica,* ora o cumprimento de um *ato jurídico,* ora um *fato* material, ora um *conjunto* de fatos materiais.

---

4 WAHL, *Traité de droit fiscal,* II, p. 304 e s.

5 WAHL, *Traité de droit fiscal,* II, p. 306 e s. Lei de 22 frimário ano VII, art. 61, n.º 1: "A prescrição é de dois anos, *a contar do dia do registro...*"

A lei, *discricionàriamente*, determina o *fato gerador* do impôsto assim entendido, isto é, enumera *tôdas* as condições cuja *reunião*, a dado momento, em uma pessoa, permite tornar essa pessoa (física ou jurídica) devedora do fisco por uma importância determinada.

Em realidade, o impôsto é sempre um adiantamento sôbre a fortuna de alguém. O fato gerador do impôsto é a ocasião, *determinada pela lei*, de operar certo adiantamento sôbre essa fortuna.

Atrás do fato gerador há um bem, um rendimento.

II. Em relação a certos impostos, o fato gerador pode ser a existência, *em determinada data*, de uma *situação jurídica*. O fato gerador é *complexo*: 1) *situação jurídica*; 2) em uma *data determinada*. É uma inexatidão dizer-se que o fato gerador do impôsto é a *situação jurídica* ou a *data*. É preciso haver as *duas* condições. Por exemplo, todo proprietário de um terreno, de uma casa em 1.º de janeiro de um ano é passível, por todo êsse ano, do impôsto predial sôbre terrenos, do impôsto predial sôbre casas. Todo locatário de uma casa, em 1.º de janeiro de um ano, é passível, por todo êsse ano, da contribuição mobiliária. Todo aquêle que se entrega a uma ocupação lucrativa em 1.º de janeiro ou em qualquer data de um ano, é passível da patente por êsse ano, etc. Para todos êsses impostos, a lei orgânica determina com precisão a *situação jurídica* que vai permitir a criação de uma dívida de impôsto. Mas o fato gerador só existirá se essa situação jurídica existir em um dia determinado do ano: em regra, 1.º de janeiro.

2.º O fato gerador do impôsto, para certos impostos, é um *fato material*. Assim é que, para o *impôsto de sucessão*, êsse fato é o óbito do proprietário dos bens. Os sucessores são as pessoas que, após o fato gerador do impôsto, serão constituídos devedores do impôsto. A lei orgânica determina, de maneira precisa, os *bens*, *direitos* e *valores* que servirão para liquidar a dívida fiscal. Mas o fato gerador é *o óbito*: o óbito é que é a ocasião fixada pela lei para que a administração exija, dos sucessores, um adiantamento sôbre o valor dos bens e direitos deixados pelo falecido.

Quanto aos *impostos alfandegários* (direitos de importação, direitos de exportação), o fato gerador do impôsto é a *passagem* de mercadorias pela fronteira, seja para importação, seja para exportação. Êsse fato material de passagem é a ocasião fixada pela lei para exercer determinado adiantamento sôbre o valor daqueles bens.

Para os *impostos de consumo*, verificar-se-á que o fato gerador do impôsto é também um fato material descrito com cuidado pela lei orgânica do impôsto de consumo.

3.º Para certos impostos, o fato gerador do impôsto é ora um *ato jurídico*, entendido não no sentido de *instrumento*, porém no de operação jurídica, ora o *uso* de um *ato jurídico*. Por exemplo, para o impôsto de transmissão de bens a título oneroso ou a título gratuito entre vivos, o fato gerador do impôsto é o ato jurídico de venda, troca, doação, etc. Êsse ato jurídico é a ocasião fixada pela lei para que a administração exija, sôbre o valor daqueles bens, determinado adiantamento, seja das mãos do cedente, seja do cessionário. A lei orgânica determina, de maneira precisa, tôdas as condições para que a transmissão dos bens possa dar lugar à criação de uma dívida a cargo do cedente ou do cessionário. Mas o fato gerador é o *ato jurídico de transmissão*. Ao dia dêsse ato jurídico é que existe o fato gerador, *a menos que a lei fixe outra data*. A apresentação do ato jurídico à administração (registro), a liquidação ou a cobrança do crédito fiscal não são o fato gerador. Disso resulta que se antes do nascimento da dívida de impôsto vier a desaparecer o fato gerador (anulação do ato jurídico), a dívida não pode mais ser criada. Cumpre ir mais longe, para afirmar que, se o fato gerador vier a desaparecer depois da criação da dívida de impôsto, esta cairá. Se a cobrança se verificou, caberá reembôlso.

Pode a lei orgânica decidir que o *registro* do ato jurídico ou a *percepção* é que será o fato gerador do impôsto. Mas é *preciso dizê-lo* expressamente.

Algumas vêzes, a lei fixa como fato gerador outra coisa que não o ato jurídico, e prescreve que o ato jurídico não dará lugar à criação de uma dívida de impôsto senão quando dêsse ato jurídico se faça *certo uso* (apresentação *às autoridades administrativas, à justiça*, etc.). A lei orgânica determina com precisão as condições referentes à natureza do *ato jurídico* e ao *uso*. Nesse caso, o ato jurídico, em si mesmo, não é o fato gerador do impôsto.[6] Sem dúvida, êsse ato deve existir, e é atendendo-se a êsse ato que será criada e liquidada a dívida de impôsto. Mas o fato do *uso*, nas condições fixadas pela lei, é que será o *fato gerador do impôsto*. Nesse momento (do *uso*), é que são preenchidas por uma pessoa *tôdas* as condições para que a dívida de impôsto possa ser criada contra o tributável. É, portanto, no dia do *uso* do ato jurídico que será preciso colocar-se para dizer se há ainda um impôsto e qual seja a tarifa aplicável. É também ao dia do uso que é preciso reportar-se para liquidar o impôsto (valor da matéria tributária). É finalmente do *dia do uso* que corre o prazo atribuído aos agentes do fisco para criarem o crédito de impôsto (prescrição). Eis por

6 Em sentido contrário, E. PILLON, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, I (1929), p. 227, n.º 430.

que, em uma classificação estritamente lógica, êsse caso do *uso* de um ato jurídico deve ser colocado entre os *fatos* materiais.

4.º O fato gerador do impôsto, em relação a certos impostos, é a *exigibilidade* do direito de uma pessoa ao pagamento de certas quantias por motivo do gôzo de determinados bens (rendimentos de créditos, de títulos ao portador). Mui freqüentemente, nesses casos, a lei orgânica do impôsto determina de maneira precisa o fato gerador do impôsto. Em princípio, é a exigibilidade do crédito e não o pagamento efetivo (vencimento dos juros, do cupão de juros ou de dividendo, de um atrasado de renda pôsto à disposição do credor). Mas a lei orgânica pode fixar outra data.

Assim é que, para os juros e dividendos das ações, a lei orgânica dos impostos sôbre os títulos emitidos pelas sociedades anônimas, para determinar o fato gerador do impôsto, toma em consideração o modo de cobrança dêsse impôsto. É a sociedade que, a respeito do fisco, se constitui devedora por conta dos portadores de títulos. Ela faz ao fisco o *adiantamento* do impôsto. Não se segue que o fato gerador do impôsto seja o vencimento *antecipado*.

Pode ser que uma antecipação seja feita pela sociedade e que em seguida se verifique não ter havido *distribuição* de lucros. A distribuição de lucros é que é o fato gerador do impôsto.

A lei é que precisa o fato gerador. Não é êle o mesmo, conforme se trate de impôsto sôbre o rendimento das ações ou do impôsto de transferência dos títulos nominativos ou do impôsto anual sôbre os títulos ao portador, conforme se trate de valores franceses ou de valores estrangeiros, etc. No que concerne ao impôsto sôbre o rendimento dos títulos ao portador, a lei francesa esclarece que o fato gerador do impôsto é a *distribuição* aos acionistas, e não o vencimento dos dividendos ou dos juros. Mas a *distribuição* não é o pagamento efetivo. O fato gerador do impôsto é a *decisão* de distribuição tomada pelas autoridades sociais estatutárias. É ao momento da decisão de distribuição (data em que são postos à disposição) que deve ser fixado o valor *real* dos objetos distribuídos.

Devemos salientar que a lei obriga a sociedade a fazer declarações ao fisco. Mais exatamente, a sociedade deve comunicar ao fisco certos documentos (relatórios, extrato das deliberações dos conselhos administrativos ou das assembléias de acionistas fixadoras das distribuições). Essa declaração não é o fato gerador do impôsto. É porém, *segundo a lei*, o ponto de partida do prazo atribuído ao fisco para estabelecer o crédito de impôsto (Código val. mov., art. 53).

III. Bastam os exemplos que precedem, para mostrar: 1.º) em que consiste o fato gerador do impôsto, e 2.º) que o fato gerador do impôsto é determinado pela lei orgânica de impôsto para *cada* impôsto e também para *cada* caso de aplicação de um mesmo impôsto.

O estudo de cada um dos impostos e de cada caso de aplicação de um impôsto sob o ponto de vista do fato gerador é um estudo delicado, que ainda não foi feito metòdicamente. E merece empreendimento, para permitir a elaboração de uma teoria sintética do fato gerador do impôsto no direito fiscal francês.

IV. A dificuldade de determinar, de maneira precisa, o fato gerador do impôsto é grande quando se trata do *impôsto geral sôbre a renda*, porque se terá de apurar a soma dos rendimentos de origens diversas percebidos no correr de um ano. É preciso considerar cada rendimento antes de proceder à soma. Para cada rendimento, há várias condições especiais. Fala-se do *fato gerador do impôsto geral sôbre a renda* no momento em que apenas se trata da determinação de *um dos elementos da matéria tributável*. O fato gerador é a *reunião de tôdas as condições para que um indivíduo seja submetido ao impôsto geral*.

Um caso ainda mais difícil, nessa matéria de impôsto geral sôbre a renda é aquêle em que um dos rendimentos a incluir na matéria tributável é o lucro retirado por um interessado em uma *sociedade*.

Não é que os princípios reguladores sejam diferentes. A dificuldade prende-se, principalmente, à *complexidade* da operação do benefício retirado de uma sociedade. Há duas pessoas jurídicas: a do associado e a da sociedade.

Além disso, há duas leis orgânicas de impostos: a lei de tributo dos lucros retirados de uma sociedade e a lei de impôsto geral sôbre a renda. É preciso combiná-las. Ora, essas duas leis são redigidas em contemplação a certas situações jurídicas e a prática pode revelar uma hipótese que não foi considerada por essas leis orgânicas. O juiz está obrigado de maneira muito estrita por qualquer das leis orgânicas de impôsto. Êle as deve aplicar *inteiras* e na conformidade do texto. Daí resulta que, na determinação do fato gerador do impôsto para dêle tirar as conseqüências, a aplicação de *tôda* a legislação em vigor resulta em soluções que ferem a eqüidade. Isso não pode ter qualquer influência na decisão do juiz. Ainda uma vez, o fato gerador do impôsto é fixado pela lei; ao juiz não cabe dizer se as conseqüências provenientes do fato gerador são equitativas ou injustas. O juiz controla a liquidação da dívida individual de impôsto, tal qual resulta do fato gerador determinado pelas leis orgânicas.

Uma aplicação dessas idéias foi feita pelo Conselho de Estado, em sua decisão de 15 de fevereiro de 1937, pronunciada sôbre as conclusões do comissário do govêrno, M. Sauvel.[7] Tratava-se da criação, pelos agentes do fisco, da dívida individual de *impôsto geral sôbre a renda* por motivo dos lucros obtidos por uma *sociedade de pessoas* (sociedade civil imobiliária) e *postos em reserva*. A *colocação em reserva* dos lucros alcançados por uma *sociedade de pessoas* (sociedade civil imobiliária), cujos estatutos não prescrevem a constituição de um fundo de reserva, é, *segundo a lei orgânica da tributação das sociedades, a colocação de tais lucros à disposição dos sócios*. Essa *faculdade de disposição* da sua parte do lucro da sociedade é, *conforme a lei orgânica da impôsto geral sôbre a renda*, uma condição exigida para que o associado esteja sujeito ao impôsto geral por motivo dessa parte dos lucros. A decisão tomada pela sociedade, de colocação em reserva não constitui mais do que um dos elementos do fato gerador do impôsto geral sôbre a renda. Efetivamente, a respeito dêsse impôsto, prescreve a lei seja êle liquidado na conformidade da *soma dos rendimentos de tôda natureza* percebidos *durante o ano precedente*. O fato gerador do impôsto é portanto complexo — rendimento tributável, pôsto à disposição do contribuinte no correr de um ano, totalização em 1.º de janeiro. Para precisar o fato gerador do impôsto, é preciso combinar todos êsses elementos, porque são essas as *diferentes* condições fixadas pela lei para que um rendimento tenha o caráter de *rendimento tributável* para o impôsto geral sôbre a renda.

O fato gerador do impôsto é a realização de tôdas essas condições da tributação. É, pois, em 1.º de janeiro subseqüente à aquisição do rendimento, que se coloca *o fato gerador do impôsto geral* sôbre a renda, ao passo que, se se trata de outro impôsto que interesse êsse mesmo rendimento isoladamente, o fato gerador será outro e terá outra data. Para o impôsto geral sôbre a renda, é segundo a legislação em vigor naquele 1.º de janeiro que se terá de fazer a *liquidação* dêsse mesmo impôsto (matéria tributável, tarifa); e também daquele 1.º de janeiro é que corre o prazo atribuído aos agentes do fisco para criarem o crédito de impôsto geral sôbre a renda.

No aresto do Conselho de Estado de 15 de fevereiro de 1937, o único ponto em discussão era a questão de saber se a colocação em reserva devia, conforme a lei orgânica, ser considerada como a aquisição de um rendimento tributável. Pronunciou-se o Conselho de Estado pela afirmativa, apegando-se exclusivamente aos

7 Vêde *Revue de Sc. et de Lég. Fin.*, 1937, *págs.* 649 e segs.

textos legislativos. Nessa ocasião, o comissário do Govêrno, M. Sauvel, apresentou, a respeito, trabalho completo, no qual demonstrou a dificuldade da determinação do fato gerador do impôsto quanto ao impôsto geral sôbre a renda, quando se trata de rendimentos tirados de uma sociedade. Nessa exposição, o problema do fato gerador do impôsto foi discutido não quanto ao impôsto geral sôbre a renda, porém quanto ao impôsto sôbre os lucros das sociedades. O fato gerador do impôsto, foi ali dito, é a passagem do rendimento do patrimônio social para o do sócio. Isso só diz respeito à tributação dos lucros das sociedades. Assim decidindo, não se teve em nenhuma consideração a técnica da criação da dívida do impôsto geral sôbre a renda. É evidente, incontestável e incontestado, que será preciso esperar o primeiro de janeiro seguinte para criar a dívida do impôsto geral sôbre a renda. Não se poderá proceder à liquidação senão após essa data, porquanto, por ser o impôsto geral *progressivo*, a tarifa aplicável variará segundo o *total* dos rendimentos tributáveis, dos quais o lucro retirado da sociedade não é mais do que um dos elementos. Por conseguinte, dizer que, no caso particular aqui em exame (impôsto geral sôbre a renda), a colocação em reserva é o fato gerador do impôsto, é dar uma solução parcial para a liquidação de um impôsto mais amplo. O fato gerador do impôsto sôbre a renda é *a reunião de tôdas as condições enumeradas pela lei* para que os agentes do fisco possam criar a dívida do *impôsto geral sôbre a renda*.

V. Não convém desenvolver mais ainda estas considerações. O objetivo visado pelo presente estudo, muito imperfeito, é o de provocar pesquisas sistemáticas tendentes à elaboração de uma teoria geral em assunto insuficientemente explicado até aqui.