

# FATO GERADOR: PLURALIDADE SEMÂNTICA E APLICAÇÃO

*Argos Campos Ribeiro Simões*<sup>1</sup>

Sumário: Introdução. I. Da pluralidade semântica da expressão “fato gerador”.  
II. Aplicação em questão decadencial. Considerações finais. Referências

## INTRODUÇÃO

PAULO DE BARROS CARVALHO ensina-nos que as palavras, em sua significação, são equívocas; não raro vagas e imprecisas.

Na busca da necessária segurança jurídica, como previsibilidade, não é inócuo nos apercebermos de todas as possibilidades significativas dos termos e expressões jurídicas.

A expressão “**fato gerador**”, como tantas outras apresenta pluralidade significativa.

Será que ela se refere à hipotética situação definida em lei? Ou será que se refere aos eventos do mundo social? Ou somente à sua descrição factual?

---

1. Agente Fiscal de Rendas SP; Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo; Professor-palestrante do IBET, COGEA-PUC, EPD, Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo – SP e demais instituições; Especialista em Direito Tributário (IBET, FAZESP) e em Direito do Estado (Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado SP); Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC-SP).

Há relevância prática em termos jurídicos nesta “cirúrgica” pretensão interpretativa?

É o que apresentamos neste breve ensaio.

## **I. DA PLURALIDADE SEMÂNTICA DA EXPRESSÃO “FATO GERADOR”**

A ambiguidade e a vagueza são características semânticas intrínsecas às expressões submetidas à interpretação, incorrendo em não rara pluralidade significativa.

Não foge à regra a expressão “*fato gerador*” definida no artigo 114 do CTN. Passemos à breve análise do dispositivo.

**Art. 114 do CTN– Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.**

O termo *fato gerador* apresenta neste artigo tríplice significação: (i) a de descrição hipotética de evento de possível realização; a de (ii) fato jurídico produto da incidência-aplicação de hipótese normativa e a de (iii) evento possível do mundo social, eleito como relevante pelo legislador competente para, se descrito como fato, produza efeitos jurídicos próprios.

Precisando os conceitos:

### **(i) Fato gerador como hipótese de incidência (como situação definida em lei)**

Nesta preliminar ótica, como previsão abstrata em antecedente normativo descritor de hipotética situação possível e não necessária, apresentando, segundo GERALDO ATALIBA<sup>2</sup>, três aspectos determinantes:

---

2. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. Malheiros. São Paulo. 1998. 5ª edição, págs. 70 e seguintes.

- (i) **Aspecto material:** indicador de ação ou de situação considerada relevante pelo legislador, cuja materialidade encontra-se delineada na Constituição Federal; é verbo mais seu complemento, conforme lições de PAULO DE BARROS<sup>3</sup>.
- (ii) **Aspecto temporal:** descritivo hipotético do momento considerado relevante pelo legislador para a ocorrência do aspecto material suficiente, quando descrita situação concreta, à incidência normativa. Não deve ser confundido com a vigência temporal do enunciado normativo veiculado.
- (iii) **Aspecto espacial:** local considerado relevante pelo legislador, cuja ocorrência *in concreto* do previsto no aspecto material no momento determinado pelo aspecto temporal é bastante à incidência normativa. Não deve ser confundido com a vigência territorial do enunciado normativo veiculado.

Fato gerador como hipótese de incidência traduz-se em descrição conotativa (conceitual) de possíveis fatos a serem alcançados pela norma que o abriga.

Observação relevante é sua previsão por meio de veículo legal inovador da ordem jurídica prescrito por ente político competente à sua instituição. Deve ser posta no ordenamento por meio de lei.

Nesta faceta interpretativa damos à significação da expressão “*fato gerador*” a de **FG-hipótese**.

- (ii) **Fato gerador como fato jurídico (como situação necessária e suficiente à sua ocorrência).**

À descrição de ação ou de situação supostamente ocorridos em antecedente normativo denominamos fato. Portanto,

---

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Noeses. 2008, pág. 586.

fato não é o que acontece no mundo social; mas o que é descrito como acontecido.

Pela possibilidade da inclusão deste fato em rol hipotético previsto em antecedente normativo abstrato, reconhecemos tal fato como jurídico.

Reconhece-se, portanto, como fato jurídico aquele surgido da coincidência (subsunção) de linguagens entre o fato (articulação linguística concreta) ora descrito de forma denotativa e a descrição conotativa (conceitual) da hipótese da incidência (articulação linguística abstrata).

É o **fato imponível** de GERALDO ATALIBA<sup>4</sup>, possuidor *in concreto* dos elementos material, temporal e espacial já delineados pela hipótese de incidência.

Nesta faceta interpretativa damos à significação da expressão “*fato gerador*” a de **FG-fato jurídico**.

**(iii) evento possível do mundo social, eleito como relevante pelo legislador competente para, se descrito como fato, produzir efeitos jurídicos (situação definida em lei).**

Nesta ótica, a expressão “*fato gerador*” refere-se aos eventos do mundo social, não necessários nem impossíveis, escolhidos pelo legislador como signos suficientes a, se descritos em linguagem jurídica, serem reconhecidos como fatos jurídicos com seus efeitos próprios.

Nesta faceta interpretativa damos à significação da expressão “*fato gerador*” a de **FG-evento**.

Assim temos três possibilidades significativas da expressão “*fato gerador*”: **FG-hipótese; FG-fato jurídico e FG-evento**.

---

4. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. Malheiros. São Paulo. 1998. 5ª edição, pág. 61.

## II. APLICAÇÃO EM QUESTÃO DECADENCIAL

A busca das possibilidades significativas dos termos tem como escopo melhor entendimento dos fenômenos jurídicos.

Como exemplo de sua importância, temos situação envolvendo contagem de tempo de natureza decadal para lançamento de ofício de fato relacionado ao **ITCMD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos)**.

Pensemos no seguinte caso hipotético:

Discute-se ocorrência ou não do fato de natureza decadal em face de **transmissão causa mortis de quotas societárias de empresa que a de cujus possuía no exterior** e efetivamente ocorrida no mundo social em **08/05/2007**, cuja primeira e inédita comunicação ao Estado ter-se-ia dado somente com o **declarado no IRPF em 15/12/2009 (DIRF retificadora)**.

Neste nosso caso, não se tem notícia, seja da data da homologação da partilha, seja da data da escritura pública, de inventário.

A Fazenda Pública constituiu o crédito tributário em lançamento de ofício (por meio de auto de infração) somente em **29/06/2013**, data da sua regular notificação.

Em nossa ótica não ocorreria o prazo fatal de natureza decadal para lançamento de ofício já enunciado pelo fisco.

Preliminarmente tem-se que a norma de natureza decadal para a constituição do crédito tributário do ITCMD, no presente caso, tem fundamento no **art. 150, §4º do CTN**, pois presentes seus requisitos de aplicabilidade: **(i)** tributo sujeito ao autolancamento do contribuinte **(ii)** atividade normativa do contribuinte sujeita à ação positiva homologatória (quando de sua comunicação ao Estado “lato sensu”); **(iii)** há data de **fato gerador** suficiente à contagem dos 5 anos (*in casu*, data

da Declaração Retificadora de IRPF) e (iv) não há comprovação, nem notícia, de dolo, fraude ou simulação.

Resta determinar qual a data inicial para a contagem do prazo de natureza decadencial: (i) a data do fato social não noticiado da “abertura da sucessão” (**FG-evento**) ou (ii) a data da sua primeira notícia no protocolo de entrega da Declaração de Ajuste Retificadora (**FG-fato jurídico**)?

É certo que somos incompetentes para alterar dispositivo legal que prescreve que a contagem tenha como marco inicial a data do *fato gerador* e que esse ocorreria na data da doação.

É certo também de que a decadência está intimamente ligada à inércia. Não há de se “penalizar” sujeito com lapso temporal de natureza decadencial onde restar ausente o fato de sua comprovada inércia.

Assim, há necessidade de se compatibilizar sistematicamente o contexto da decadência e o da ocorrência do *fato gerador* do ITCMD relacionado à transmissão por herança em face de falecimento.

O Estado-fisco, no período de ocultamento (intencional ou não) da ocorrência da transmissão por herança, não estava inerte; estava, sim, impedido pela omissão dos envolvidos e obrigados à sua efetivação com publicidade.

A partir da data do protocolo da DIRPF retificadora, em que houve a inédita notícia da transmissão, começa a situação de inércia do fisco, causadora do termo inicial de contagem decadencial para que este constitua de ofício o crédito correspondente.

Assim, a forma de contagem tem como fundamento o **art. 150, §4º do CTN**, com prazo inicial de contagem, não a data do evento “abertura da sucessão”, mas a data de sua primeira e inédita notícia: a data da entrega efetiva da DIRPF retificadora à Receita Federal; que se deu apenas em **15/12/2009**.

Não há similitude factual com a forma de contagem nos casos de controle paralelo do ICMS para as pessoas jurídicas,

pois aí sim estaria presente a inércia do fisco deste o momento dos eventos de não emissão de Notas Fiscais (por exemplo), em face do dever do fisco na fiscalização efetiva e permanente de seus contribuintes inscritos.

A só existência da pessoa física não obriga ao fisco a realização de “visitas fiscais periódicas” às residências das pessoas para verificar a ocorrência ou não de supostos e possíveis falecimentos ou doações.

Por outro giro, a expressão *fato gerador*, inserta no **art. 114 do CTN** admite três significações interpretativas, dependendo do contexto normativo: **fato gerador-evento** (realização efetiva no mundo social), **fato gerador-fato jurídico** (comunicação jurídica da realização passada do *fato gerador-evento*) e **fato gerador-hipótese legal** (previsão em abstrato da possível realização futura de *fatos geradores-eventos*).

Levando-se em consideração a questão da não inércia no período entre o **FG-evento** “abertura da sucessão” e o **FG-fato jurídico**, notícia primeira na data do protocolo de entrega da Declaração do IRPF retificadora, tenho que se deva aplicar a **contagem do prazo prescrito no art. 150, §4º do CTN a partir do FG-fato jurídico**, ou seja, **quando da notícia do evento em declaração de IRPF (15/12/2009)**. Assim, o fisco teria até **15/12/2014** para constituir de ofício o crédito tributário **somente ali noticiado no nosso exemplo**.

Neste entendimento, e pelo fato da regular notificação do auto de infração ter ocorrido em **29/06/2013**, não se dera o prazo fatal impeditivo/extintivo de natureza decadencial.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em breve exposição, vimos a importância na busca da maior precisão na significação das palavras e das expressões jurídicas, sempre contextualizadas.

A literalidade textual não raras vezes é insuficiente à aplicação segura dos efeitos jurídicos.

No caso hipotético abordado relacionado ao ITCMD, verificamos que a opção do *dies a quo* para a contagem do prazo de natureza decadencial na constituição de ofício do crédito tributário fora essencial ao resultado de sua possibilidade temporal.

A lei determina 05 (cinco) anos a contar do **fato gerador**; nossa opção contextualizada na categoria tributária da “decadência” nos fez optar pela significação de **FG-fato jurídico** e não a de **FG-evento**; o que alterou radicalmente o resultado temporal.

## REFERÊNCIAS

### A) Doutrina

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. Malheiros. São Paulo. 1998. 5ª edição.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

### B) Legislação

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. <Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 ago. 2014.