

União, Estados e Municípios —, podendo, cada qual, editar normas legais e instituir órgãos de controle da poluição, bem como aplicar sanções administrativas aos infratores, consistentes em multa e interdição da atividade poluidora.

IV — A repressão penal do crime de poluição só abrange as águas potáveis (Código Penal, art. 271), mas seria conveniente que se estendesse a todas as águas de uso comum, para melhor defesa da fauna aquática e da normal utilização dessas águas para fins domésticos, industriais, agrícolas, pastoris ou recreativos. Essa extensão só pode ser feita através de modificação do Código Penal vigente.

V — Todas as entidades estatais podem criar órgãos ou serviços técnicos para o controle da poluição das águas (e do ar) de seus territórios. A atuação dos órgãos ou serviços estaduais e municipais pode estender-se a mais de um Estado ou Município, através de convênio ou de consórcio entre as entidades públicas interessadas.

## A TRIBUTAÇÃO COMO ÔNUS DA PESSOA JURÍDICA DOS LUCROS POR ELA DISTRIBUÍDOS

(LEI N.º 4.506/64, ART. 38)

GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO  
Advogado no Estado da Guanabara

### 1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

#### 1.1. O direito anterior.

1.1.1. No direito anterior inexistia tributação, como ônus da pessoa jurídica, incidente sobre a distribuição de lucros por ela efetuada.

1.1.2. A pessoa física beneficiária do rendimento suportava toda a tributação incidente sobre lucros distribuídos, pagando o imposto quer exclusivamente mediante desconto na fonte (dividendos de ações ao portador não-identificado, por exemplo), quer mediante a intercomunicação dos regimes de fonte e lançamento, hipótese em que o imposto retido na fonte era compensado com o devido em decorrência da declaração, tendo o contribuinte direito à devolução do excesso, se houvesse (exemplo de tal situação era a tributação incidente sobre dividendos de ações nominativas), quer ainda cobrado exclusivamente mediante lançamento (imposto incidente sobre o excesso de retirada de diretores de sociedades civis e comerciais classificadas na cédula "F" da declaração de rendimentos da pessoa física) (1).

(1) A partir da vigência da Lei n.º 4.357, de 16-7-1964 (art. 12, § 3.º), e da Lei n.º 4.506, de 30-11-1964 (art. 10, § 3.º), o excesso de retiradas de diretores passou a ser tributado pela forma de intercomunicação dos regimes de fontes e lançamento (ver o § 4.º do citado art. 12 da Lei n.º 4.357,

1.1.3. Em lugar de ser tributada em função dos lucros distribuídos, a sociedade, pelo contrário, sofria a tributação do adicional restituível de 4% incidente “sobre a importância das reservas e lucros suspensos ou não distribuídos formados pelas pessoas jurídicas em cada ano, excetuados o fundo de reserva legal das sociedades por ações e as reservas técnicas das companhias de seguro e capitalização” (antigo Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto n. 51.900, de 10-4-1963, art. 213, inciso 3.º) (nosso o grifo).

1.1.4. Havia ainda, no que concerne a lucros não distribuídos, outra tributação sempre que era desatendida a norma contida no art. 130, § 2.ª, da Lei das Sociedades por Ações; determinava o artigo 99 do antigo Regulamento do Imposto de Renda que:

“O aumento dos fundos de reserva das sociedades anônimas, com aproveitamento de lucros apurados, quando esses fundos já tenham atingido o valor do capital social realizado, ficará sujeito ao imposto na fonte, à razão de 30% (trinta por cento), independentemente do imposto devido pela pessoa jurídica (...)”.

É certo que o crédito do imposto de fonte previsto no art. 99 do antigo Regulamento do Imposto de Renda, suportado desde logo pela pessoa jurídica, era transferido à pessoa física beneficiária do rendimento quando a reserva viesse finalmente a ser distribuída em forma de lucros. Como exemplo, podemos lembrar que, na oportunidade da distribuição, eram compensados os impostos devidos

e art. 10, § 1.º, da Lei n.º 4.506). Na legislação em vigor, entretanto, a gratificação e participação nos lucros atribuídas a diretores de sociedades comerciais sobre as quais não incide o imposto de fonte são exemplos de lucros tributados em poder da pessoa física exclusivamente mediante lançamento (ver arts. 31, letra g, e 66 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor, baixado com o Decreto n.º 55.866, de 25-3-1965). Já na vigência da Lei n.º 2.919, de 31-12-1914, art. 1.º, n.º 33, o imposto de 5% então incidente sobre dividendos das sociedades por ações era, ao que parece, ônus do acionista, sendo, como ensina J. X. CARVALHO DE MENCONÇA, “pago pelas aludidas sociedades com recurso contra os acionistas” (ver *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, Livraria Editôra Freitas Bastos, 2.ª ed., Rio, 1934, vol. IV, livro II, parte III, n.º 1.216, pág. 74). Observação: não cabe nos limites do presente trabalho o exame do problema discutido pelos especialistas em matéria fiscal e concernente à conceituação ou não, para efeito da incidência do imposto de 7% previsto no art. 38 da Lei n.º 4.506, de 1964, dos excessos de retiradas, gratificações e participações nos lucros atribuídas pela sociedade a seus dirigentes, como distribuição de lucros.

quer exclusivamente na fonte (rendimentos de ações ao portador não-identificado), quer no regime de intercomunicação dos sistemas de fonte e lançamento (em se tratando de rendimentos de ações nominativas desaparecia o imposto de fonte submetido a alíquota inferior a 30%) pela pessoa física que os auferisse.

1.1.5. O imposto de fonte previsto no art. 99 do antigo Regulamento do Imposto de Renda, criado pelo art. 2.º, § 1.º, da Lei n. 1.474, de 26-11-1951, foi inspirado pelo art. 130, § 2.º, da Lei de Sociedades por Ações (Decreto-lei n. 2.627, de 26-9-1940) que determina:

“As importâncias dos fundos de reservas criados pelos estatutos não poderão, em caso algum, ultrapassar a cifra do capital social realizado (...)”.

1.1.6. O dispositivo legal citado encontrou assim sanção na lei fiscal. Visava a proibição contida na citada norma, evidentemente, a evitar a acumulação, por parte da sociedade por ações, de reservas acima de determinado limite, ou, em outras palavras, visava a *provocar a distribuição de lucros*. É da mesma forma evidente que o imposto de 30% incidente na fonte nas condições previstas no art. 99 do antigo Regulamento do Imposto de Renda visava ao mesmo objetivo. Assim, TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, autor do Anteprojeto de que resultou a Lei de Sociedades por Ações em vigor, afirma que a lei visava a não permitir “tampouco sejam os lucros líquidos totalmente atribuídos aos fundos de reserva previstos nos estatutos” (2). E, se dúvida pairasse sobre a intenção do legislador (ou, ao menos, sobre a intenção do autor do Anteprojeto da Lei de Sociedades por Ações) de provocar a distribuição de reservas, seriam elas dissipadas por TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE ao citar LOUIS ROGIER, defendendo-se de críticas sofridas pela inclusão em lei da norma contida no art. 130, § 2.º, da Lei de Sociedades por Ações:

“Parmi les réformes à apporter aux sociétés anonymes, il y a lieu d’interdire aux administrateurs de retenir

(2) TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, *Sociedades por Ações* (Comentários ao Decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940), Editôra Rev. For., Rio, s/d. (1941), vol. II, n.º 670, págs. 86 e 87 (comentários ao art. 130).

les bénéfiques au delà de ce qui est nécessaire (...). A procéder autrement, on aboutit à des congestions de capitaux et à des surcapitalisations (...)" (3).

1.1.7. Em face do exposto, fácil é depreender que a legislação fiscal e societária desencorajava a retenção de reservas em poder da pessoa jurídica ao menos nos casos em que deixavam elas de ser capitalizadas, favorecendo, por outro lado, a distribuição de lucros.

1.2. *A imposição prevista no art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, e a interpretação da norma pelas autoridades fazendárias.*

1.2.1. Determina o art. 38 da Lei n. 4.506, de 30-11-1964, regulamentado pelo art. 190 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor baixado com o Decreto n. 55.866, de 25-3-1965:

"Além do imposto de que trata o artigo anterior, será cobrado o imposto de 7% (sete por cento) sobre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular da empresa individual e aos sócios das entidades referidas na letra b do § 1.º do art. 18 da Lei n. 4.154, de 28 de novembro de 1962 (...)" (4).

O referido art. 38 entrou em vigor a 1.º-1-1965, na forma do art. 90 da Lei:

"As disposições desta lei entrarão em vigor a partir de 1.º de janeiro de 1965, salvo as disposições dos artigos 75, 77, 78 e 79 (...)"

A distribuição de lucros, a partir da vigência da Lei n. 4.506, de 1964, passou a ser tributada como ônus da pessoa jurídica, quer tenha lugar pelos meios ordinários, quer se trate de distribuição disfarçada, que sofre a tributação de 50% prevista no art. 73 da men-

(3) Citação feita por TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, na obra e local citados na nota n.º 2 *retro*, pág. 87 (nota do referido Autor, de n.º 11).

(4) Trata-se de pessoas jurídicas civis organizadas exclusivamente para prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, etc., de capital inferior a Cr\$ 630.000, a que se refere o art. 186, § 1.º, letra b, do vigente Regulamento do Imposto de Renda.

cionada lei. Tais impostos, ao contrário do imposto de fonte do art. 99 do antigo Regulamento do Imposto de Renda, não podem ser compensados de forma alguma com o imposto devido pelo beneficiário (pessoa física) da distribuição dos lucros. A tributação da pessoa física, por seu turno, processa-se pelo sistema de arrecadação que, em suas linhas gerais, é o mesmo adotado no antigo Regulamento do Imposto de Renda.

1.2.2. As autoridades do Ministério da Fazenda entendem que o imposto de 7% criado pelo art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, incide sobre lucros distribuídos no ano-base a partir de 1964, inclusive por meio de excesso de retiradas atribuídas a dirigentes de empresas, sendo cobrado, já, mediante lançamento, no exercício de 1965, o referido tributo, tendo êle assim, no exercício de 1965, por base de cálculo o montante dos lucros distribuídos no ano de 1964. O imposto previsto no art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, é considerado pelas autoridades fiscais como independente do imposto a que se refere o art. 27 da citada lei, podendo ser cobrado mesmo de empresas que tenham sofrido prejuízos no ano-base.

## 2. O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA DECORRENTE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PELA PESSOA JURÍDICA

2.1. *A incidência do imposto sobre dispêndios e a competência constitucional para cobrá-lo.*

2.1.1. Havendo a Constituição Federal, nos arts. 15, 19, 21 e 29, estabelecido discriminação rígida de rendas e distribuído os impostos entre a União, os Estados e os Municípios pela indicação de seus fatos geradores (5), é do exame do fato gerador de um determinado imposto que decorrerá a atribuição a um dos mencionados entes públicos da competência para instituí-lo ou cobrá-lo

(5) Observa AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO (ver *Sistema Tributário Brasileiro — discriminação de Rendas*, Edições Financeiras S/A., 1.ª edição, Rio, 1965, n.º 8, págs. 25 e 26) que só excepcionalmente, nos casos dos impostos municipais de licença, de indústria e profissões e, de certa forma, dos impostos predial e territorial e sobre diversões públicas, é que o legislador constitucional deixou de atribuir impostos privativos pela menção dos respectivos fatos geradores e mesmo nesses casos "não é menos certo que a indicação do fato gerador está implícita no *nomen juris* utilizado".

(a distinção entre a competência para instituir e para cobrar um imposto tem relevância no que concerne aos impostos da cédula concorrente a que se refere o art. 21 da Constituição Federal, como adiante se verá).

2.1.2. No que diz respeito aos impostos de 7% e 50% previstos nos arts. 38 e 73 da Lei n. 4.506, de 1964, trata-se, à primeira vista, de simples modalidades do Imposto de Renda, regulados que são pelo próprio Regulamento do Imposto de Renda em vigor, baixado com o Decreto n. 55.866, de 25-3-1965 (arts. 190 a 193), e concernindo à distribuição de lucros. Caso se trate, efetivamente, de imposto de renda, será a União competente para instituí-lo e cobrá-lo, na forma do art. 15, n. IV, da Constituição Federal:

“Art. 15 — Compete à União decretar impostos sobre:

.....  
IV — renda e proventos de qualquer natureza”.

2.1.3. O conceito de renda e do fato gerador do imposto de renda merecem entretanto ser examinados atentamente e, posteriormente, confrontados com o fato gerador do imposto de 7% a que se refere o art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, para que se possa concluir se um imposto incidente sobre a distribuição de lucros efetuada pela sociedade a seus sócios e suportado pela própria sociedade estará ou não compreendido na competência constitucional privativa que tem a União de lançar impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Verificaremos a seguir que a renda e o fato gerador do imposto de renda são reiteradamente conceituados pela doutrina estrangeira e brasileira como tendo por elemento essencial um *acréscimo do patrimônio* ou, ao menos, um acréscimo da avaliação monetária do patrimônio. Por mais elástico que possa ser o conceito de renda e portanto a discricionariedade do legislador ordinário em estabelecer o fato gerador do imposto (RUBENS GOMES DE SOUSA (6) diz, com muita graça, que “imposto de renda é o imposto que recai sobre aquilo que a lei define como renda”), é

(6) RUBENS GOMES DE SOUSA, citado por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO em *Imposto de Renda e Lucros Extraordinários*, publicação n.º 11 do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, Edições Financeiras S/A., 1.ª edição, Rio, 1963, n.º 19, pág. 79.

certo que tal elasticidade não é absoluta, não sendo portanto absoluta a discricionariedade do legislador federal, e ninguém (e em particular o eminente especialista citado) admitiria como legítima a incidência, por exemplo, de imposto federal sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e industriais, ainda que tais operações fossem definidas por lei como sendo renda. Constitui elemento essencial no conceito de renda, repita-se, o *aumento do patrimônio*. Com efeito ensinam:

ERNEST BLUMENSTEIN — “La legislazione delle imposte però rinuncia a una siffatta definizione (de renda) ma la presuppone come esistente (...) Reddito è il complesso dei VANTAGI ECONOMICI che fluiscono ad un individuo durante un determinato periodo di tempo e che egli, SENZA DIMINUIRE IL SUO PATRIMONIO (nossos os destaques), può impiegare nella soddisfazione dei suoi bisogni personali e della sua economia corrente” (7). (O dispêndio do lucro ou o fato de o seu beneficiário consumir a renda constituirá, como diz AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO (8), imposto sobre a despesa).

DINO JARACH — “El rédito (...) tiende a identificarse con el INCREMENTO PATRIMONIAL neto” (9) (nossos destaques).

WALTER W. BRUDNO e FRANK BOWER — “No more precise statement can be made than INCOME IS RECEIPT of money or something capable of being turned into money (...) In the case of income from a trade or business, the term refers only to the amount of PROFIT arrived at by applying the ordinary principles of commercial accounting” (10) (nossos destaques).

(7) *Sistema di Diritto delle Imposte*, tradução italiana de FRANCESCO FORTE, Dott. A. Giuffrè — Editore, Milano, 1954, n.º III, págs. 125 e 126.

(8) Ver *Sistema Tributário Brasileiro* citado na nota 5 *supra*, n.º 38, pág. 98. (A observação que fizemos, com apoio em AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, visa a chamar a atenção do leitor para o fato de que BLUMENSTEIN refere-se à distribuição sem diminuição do patrimônio anteriormente investido e que produziu a renda, de vez que distribuição sem redução do patrimônio ao qual o lucro já terá de ter sido incorporado à época da distribuição é impossível).

(9) Ver *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional “Cima”, Corrientes - Buenos Aires, s/d. (1958), vol. II, parte IV, letra a, n.º 8, pág. 158.

(10) *Taxation in The United Kingdom*, Little, Brown and Company, Boston, Toronto, 1957, n.º 6/1 (Concept of Taxable Income), pág. 137. (O vo-

ALBERT HENSEL — “Sono reddito tutte ENTRATE (nosso o destaque), che, entro un determinato periodo di tempo, sono affluite ad una persona obbligata all'imposta, se e in quanto esse siano assunte dalle singole disposizioni della legge in una fattispecie (...)” (11).

RUBENS GOMES DE SOUSA — “O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. De acôrdo com aquêle conceito, *patrimônio* (ou *capital*) (grifos do autor) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento; e RENDA É O AUMENTO OU ACRÉSCIMO DO PATRIMÔNIO (nosso o destaque), verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (...)” (12).

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO — “O fato gerador do impôsto de renda arrecadado pelo sistema de lançamento é um fato gerador complexivo: constitui o fluxo de riqueza que vem ter às mãos do contribuinte, INCREMENTANDO O SEU PATRIMÔNIO” (nosso o destaque) (13) “(...) o ponto de partida para a conceituação de renda consiste em afirmar que ela se consubstancia num AUMENTO OU INCREMENTO DE PATRIMÔNIO” (nosso o destaque) (14). “Juridicamente, como renda se conceitua o AUMENTO OU INCREMENTO DO PATRIMÔNIO (nosso o destaque) de uma pessoa, decorrente do emprêgo do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, expresso em dinheiro ou nêle determinável e apurado em um momento ou um período de tempo” (15). “Primeiro requisito essencial e irredutível para que haja renda é de que se trate de RIQUEZA NOVA, QUE VENHA INCREMENTAR O PATRIMÔNIO DE SEU TI-

lume pertence à coleção *The Word Tax Series* organizada pela Harvard Law School sob a direção de WILLIAM SPRAGUE BARNES.

(11) Ver *Diritto Tributario*, tradução italiana de DINO JARACH, Dott. A. Giuffrè — Editore, Milano, 1956, n.º IV, pág. 410.

(12) Ver *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras S/A., 1.ª edição, Rio, s/d. (1952), n.º 91, págs. 203 e 204 (Obs.: a partir da 3.ª edição, publicada em 1960 e recentemente reimpressa, não foi mais publicada, infelizmente, a parte especial da obra).

(13) Ver *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 77, julho-setembro de 1964, n.º 13, pág. 51.

(14) *Impôsto de Renda e Lucros Extraordinários* citado na nota 6, n.º 9, pág. 67.

(15) Obra citada na nota 6, n.º 20, pág. 80.

TULAR. SE TAL AUMENTO NÃO HOUVER, RENDA NÃO TEREMOS” (16) (nossos o grifo e o destaque).

Comissão Especial do Código Tributário Nacional, TULLIO ASCARELLI, RUBENS GOMES DE SOUSA e PEREIRA DE ALMEIDA. “A Comissão adotou o entendimento de que o legislador constituinte, ao referir “proventos”, visou os tipos de GANHOS a que falte algum dos elementos do conceito formal de rendimento, acima referido, entendimento esse que se justifica pela circunstância da lei brasileira, ao contrário da de outros países, não fazer distinção, nem mesmo de simples técnica tributária, entre RENDIMENTOS, e as chamadas “MAIS VALIAS” ou “GANHOS DE CAPITAL (ASCARELLI, GOMES DE SOUSA e PEREIRA DE ALMEIDA, *Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda*, págs. 103 e segs.), inclinando-se assim para a teoria econômica do “ACRÉSCIMO PATRIMONIAL LIQUIDO” (17) (nosso o grifo e os destaques).

Projeto de Código Tributário Nacional (18) — “Artigo 28. O impôsto sôbre a renda e proventos de qualquer natureza (Const., art. 15, n. IV) tem como fato gerador

(16) Obra citada na nota 6, n.º 21, pág. 80.

(17) *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, edição do Ministério da Fazenda, Rio, 1954, n.º 44, pág. 128. Os trabalhos da Comissão têm especial interêsse no que concerne à determinação da competência atribuída à União no art. 15, n.º IV da Constituição Federal para “decretar impostos sôbre renda e proventos (nosso o destaque) de qualquer natureza”, não só pela evidência da autoridade dos membros que compuseram a comissão, como também porque visava ela a definir a referida competência privativa da União na matéria. Em face de sua importância, o texto por nós transcrito foi também citado por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO na obra referida na nota 6, n.º 10, pág. 70.

(18) Projeto de Lei n.º 4.834, de 1954, publicado no *Diário do Congresso* de 7-9-1954 e também nos *Trabalhos da Comissão* (...) citados na nota 17 *supra*, págs. 17 e ss. (o artigo citado encontra-se às págs 25 e 26). A definição adotada no Projeto de Código Tributário Nacional é de especial relevância por diversos motivos, entre êles os seguintes: a) decorre o projeto de iniciativa do próprio governo federal, definindo a sua competência na matéria; b) a definição foi aprovada pela comissão constituída por fiscalistas eminentes e, com pequenas alterações, é a mesma definição contida no Anteprojeto do Código Tributário Nacional, art. 40 (ver *Trabalhos* (...) citados, pág. 275), que se deve a RUBENS GOMES DE SOUSA, autor do anteprojeto, em trabalho sôbre *O fato gerador do Impôsto de Renda*, publicado na *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 12, (abril-junho), de 1948, pág. 32 e segs., e em *Estudos do Direito Tributário*, Edição Saraiva, (1.ª edição), São Paulo, 1950, pág. 162 e segs. (o conceito do fato gerador do impôsto de renda encontra-se no n.º 7, pág. 175).

a AQUISIÇÃO DE RIQUEZA NOVA produzida pelo capital, pelo trabalho, ou pela combinação de ambos. Parágrafo único. (...)” (nossos o grifo e o destaque).

2.1.4. Ninguém discute que os lucros produzidos pela pessoa jurídica constituem renda tributável em decorrência da competência impositiva do citado art. 15, n. IV, da Constituição Federal, reconhecendo-se por fonte de tal tributação o art. 37 da Lei n. 4.506, de 1964, regulamentado pelo art. 186 do vigente Regulamento do Imposto de Renda. É, também, pacífica a aplicação do conceito constitucional e legal de renda aos valores auferidos pela pessoa física em decorrência da distribuição de lucros efetuada pela pessoa jurídica. Qual será o elemento comum a tais situações, que permite defini-las sob um único conceito, qual o de renda? É precisamente o fato de que, em ambos os casos, quer a pessoa jurídica, quer a pessoa física, se beneficiaram com um aumento nos seus patrimônios. Só pode, como vimos, constituir renda um fato de que decorra incremento patrimonial para o beneficiário. Ora, dos fatos tributados pelos arts. 38 e 73 da Lei n. 4.506, de 1964, não decorrem acréscimos, e sim, pelo contrário, reduções, no patrimônio da pessoa jurídica: os fatos tributados (fatos geradores) são dispêndios da sociedade, constituindo renda dos beneficiários da distribuição. GILBERTO DE ULHOA CANTO (19) com apoio em DE VITTI DE MARCO lembra que as despesas (refere-se a despesas dedutíveis) constituem renda ou lucro de quem as percebe. No caso, a recíproca nos parece verdadeira: a renda da pessoa física corresponde a um dispêndio da pessoa jurídica. Um dispêndio é que não pode ser conceituado como renda: DINO JARACH (20) diz muito a propósito que “*el concepto de rédito no se puede interpretar aisladamente del sujeto que lo percibe. Es rédito en función del sujeto que lo percibe (...)*” Será necessário acrescentar que não constituirá renda de quem paga? Se “a soma das rendas individuais deve ser igual à renda nacional”, e se “o processo das deduções permissíveis a cada contribuinte não deve perder de vista esta circunstância”, conforme ensinam DE VITTI DE MARCO e, entre nós, GILBERTO DE ULHOA CANTO (19), o que se poderá dizer, já agora *de lege ferenda*, da tributação do dispêndio se os autores acima citados, referindo-se embora a dis-

(19) Ver *Temas de Direito Tributário*, Editora Alba Ltda., 2.<sup>a</sup> edição, Rio, s/d. (1964), vol. 3, n.º 39, pág. 21.

(20) Ver obra citada na nota 9, vol. II, parte IV, letra a, n.º 2, pág. 100.

pêndios de natureza diversa, condenam (adiante examinaremos a diferença entre as duas situações) não o fato de serem tais dispêndios tributados e sim o simples fato de ser abstraída a existência deles quando da tributação do contribuinte acarretando “verdadeira duplicação apenas aparente” (da renda nacional)? (Ver ainda a nota 19). (A renda consumida é tributada quando se isenta a renda poupada...).

2.1.5. Em face do art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, não pode haver dúvida de que o fato gerador nêle definido é a distribuição, dispêndio, e não a produção ou obtenção dos lucros (renda). Tanto isso é verdade que, por maiores que sejam as rendas da sociedade, não estará ela sujeita ao tributo se não forem tais lucros distribuídos. Tem-se, por outro lado, que mesmo no caso de não apurar lucros em determinado exercício, sofrendo inclusive prejuízos enormes, e não estando assim sujeita ao imposto sobre a renda (art. 186 do vigente Regulamento), estaria a empresa, ainda mesmo que não tenha auferido quaisquer rendas e sequer receitas no ano-base, na opinião do fisco, sujeita ao imposto de 7% sobre lucros que eventualmente distribuir, auferidos em outros exercícios ou (segundo a opinião das autoridades fazendárias) pagos a título, por exemplo, de excesso de retirada atribuídas a diretores. Ora, se em decorrência da sua sistemática o imposto pode ser devido por contribuinte que não aufera renda, não incide êle sobre renda. Nem se diga que não ocorre jamais a hipótese de uma empresa, sem auferir receitas, ficar sujeita ao referido imposto de 7%. Ocorre frequentemente, por exemplo com as companhias de mineração, terem elas, durante anos seguidos, de pesquisar o minério a ser explorado e efetuar despesas elevadíssimas na construção de vias de acesso e na perfuração das futuras minas antes de auferir quaisquer receitas. Se tais empresas remunerarem nesse período a seus diretores, encarregados de administrar enorme patrimônio, com quantias superiores às permitidas no art. 118 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, incidiriam no imposto, segundo a opinião das autoridades fazendárias (no caso poderia ser lembrado que uma empresa a qual jamais auferiu sequer receitas, estaria sendo tributada por distribuir lucros). É certo que o dispêndio (redução no patrimônio) tributado pelo imposto de 7% não é dedutível para fins de pagamento do imposto de renda, mas nem por isso se dirá que êle é tributado pelo imposto de renda. Êle é considerado, na co-

brança do referido tributo, como irrelevante; não se equipara, porém, ao lucro, que, em lugar de representar um elemento irrelevante, constitui a própria base de cálculo do imposto, sendo assim um dado positivo para fins de tributação. Uma objeção, aliás, que poderia ser feita para abalar a conclusão acima, no que concerne à tese de que o imposto do art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, é um imposto incidente sobre um dispêndio, seria a de que, a prevalecer tal opinião, teria idêntica natureza a cobrança do imposto de renda no que diz respeito a parcelas referentes a despesas cuja dedução não é admitida pela legislação que rege a cobrança do tributo. Tal objeção, entretanto, não procede. A despesa não dedutível nem por isso é tributada pelo imposto de renda: nesse caso a tributação recai sobre a renda auferida. Sendo a União, em princípio, competente para tributar a renda bruta, pode abstrair a existência de uma despesa, de um pagamento de contribuição de melhoria cobrada por Estado ou Município, e mesmo de um imposto estadual ou municipal, ou de uma gratificação paga a diretor da sociedade, por exemplo. Suponhamos o caso de uma empresa que aufera a renda de um milhão de cruzeiros e pague duzentos mil cruzeiros entre tributos estaduais e municipais, lucros distribuídos a acionistas e gratificações a diretores; caso o legislador federal faça incidir imposto cuja base de cálculo seja um milhão de cruzeiros, estaria tributando a renda bruta. Tanto isso é verdade que, na ausência de qualquer receita, o pagamento dos referidos tributos e das gratificações a diretores, bem como a distribuição de lucros, não fariam incidir qualquer imposto de renda, podendo, segundo a opinião do fisco, fazer incidir o imposto de 7 % previsto no art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964. Entender, aliás, que seria permitido à União tributar despesas referentes a tributos estaduais e municipais (em lugar de apenas abstrair a existência do seu pagamento, como ocorre com a contribuição de melhoria — art. 50, § 2.º, da Lei n. 4.506 —, que é relevante para fins de imposto de renda não como despesa, e sim como custo do imóvel), seria o mesmo que permitir à União instituir adicionais aos referidos tributos estaduais e municipais.

2.1.6. Cabe examinar a natureza do dispêndio tributado. A classificação do imposto de 7% do art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, como dispêndio, decorre da não-identificação entre a sociedade e seu titular (atribuindo-se a essa palavra acepção ampla que a identifique à totalidade de investidores), prevista no direito positivo

brasileiro. Tanto isso é verdade, que é justamente por não se identificar com a sociedade que pode o acionista, por exemplo, acioná-la em juízo ou ser por ela acionado. Ora, o investidor entrega a sociedade bens (em geral, dinheiro) de determinado valor — esta observação aplica-se às sociedades comerciais — visando, do ponto de vista econômico (está claro que ele poderá visar a outros objetivos, sociais, morais, etc.), a auferir lucros. Dêsse ponto de vista, ele só investirá em sociedade que esteja em condições de lhe proporcionar tais lucros, donde se conclui que, para obter o investimento e futuros reinvestimentos, a sociedade terá de efetuar dispêndios concernentes à “justa remuneração do capital”, a que a própria Constituição da República se refere (art. 151, parágrafo único). É óbvio que tais dispêndios não são dedutíveis do imposto de renda previsto no art. 37 da Lei n. 4.506, de 1964, e regulamentado pelo art. 186 do vigente Regulamento, de vez que não se trata de despesas indispensáveis à obtenção da renda; mas nem por isso perdem a sua natureza de dispêndios (reduções do patrimônio da sociedade), necessários à formação do capital a que eles remuneram. Caso entretanto a sociedade se identificasse com o seu titular, o que se admite apenas para argumentar, nem assim estaríamos em presença de renda, pois, nesse caso, o particular apenas se estaria utilizando de valor que já lhe pertencia, não se justificando, na oportunidade, sequer o imposto de renda da pessoa física.

2.1.7. Incidindo o imposto previsto no art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, sobre *dispêndio*, a quem terá o legislador constitucional atribuído competência para lançá-lo? Fácil é verificar que não foi atribuída pela Constituição Federal, nos arts. 15, 19 e 29 (ver também a redação dada aos arts. 19 e 29 pela Emenda Constitucional n. 5, de 21-11-1961), quer à União, quer aos Estados e Municípios, competência *privativa* para lançar impostos incidentes sobre dispêndios ou sobre a despesa. Estamos, pois, em face de *imposto de competência concorrente*, regulado pelo art. 21 da Constituição da República, que determina:

“A União e os Estados podem decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. OS ESTADOS FARÃO A ARRECADAÇÃO DE TAIS IMPOSTOS (nosso o destaque) e, à medida que ela se

efetuar, entregarão vinte por cento (20%) do produto à União e quarenta por cento (40%) aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança”.

Os impostos incidentes sobre dispêndios tem a natureza jurídica dos impostos incidentes sobre gastos ou sobre a despesa. Segundo lição do eminente jurista AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, impostos incidentes sobre a despesa classificam-se na cédula concorrente:

“A cédula concorrente, no Brasil, oferece diferentes possibilidades. Com fundamento nela poderiam, por exemplo, ser criados impostos sobre o patrimônio, sobre o consumo de serviços, sobre a despesa” (nosso o grifo) (21).

Em obra recentíssima, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, retomando a tese, diz:

“O imposto sobre a despesa (...) é aquele que (...) se identifica como um imposto sobre renda consumida (...). Em suma, será de competência concorrente um imposto que incida sobre a totalidade dos gastos ou despesas do contribuinte, num período determinado, quer tais dispêndios se refiram a um setor definido de atividades, quer a toda a atividade do contribuinte, globalmente considerada” (22).

É precisamente o dispêndio da renda que constitui o fato gerador do imposto estudado. Nem se diga que o que se tributa é a renda produzida com alíquota maior quando é distribuída: ja-

(21) Revista S/A., n.º 17, pág. 26; ou Direito Tributário Brasileiro (Aspectos concretos), Edições Financeiras S/A., Rio, 1960, n.º 211, pág. 281, ou ainda: obra citada, n.º 266, pág. 349.

(22) Ver Sistema Tributário Brasileiro citado na nota 5 supra, n.º 38, pág. 98 (o citado autor não aplicou na referida obra o estudo doutrinário ao imposto criado pela Lei n.º 4.506, de 1964, que foi publicada quando o trabalho já estava concluído). O imposto sobre dispêndio da renda, sobre a despesa, a que se refere AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, incide, como diz o Autor, citando FISHER, sobre a “income spent, that is, income used for consumption purposes, excluding all income saved” (Ver Autor, obra e local citados acima) (nossos os destaques).

mais alguém deixaria de proscrever, em situação idêntica, um imposto de consumo cuja alíquota fosse maior caso o destinatário da mercadoria estivesse estabelecido em outro estado, por configurar autêntico imposto interestadual, cuja cobrança é vedada pelo art. 27 da Constituição Federal. Não se concebe ainda conceituar o imposto instituído pelo art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, como um imposto de renda de lançamento indiciário, de vez que isso implicaria, na melhor das hipóteses, presumir a mais absoluta falta de técnica do legislador, que, já havendo tributado a renda com base no lucro real, arbitrado ou presumido, criasse um autêntico *bis in idem* e utilizando-se de critério menos apurado do que o da declaração de que o fisco dispõe. Trata-se, pois, de imposto concorrente. Ora, em face do art. 21 da Constituição Federal, ressalvados os casos de guerra externa ou ameaça de guerra (ver o art. 15, § 8.º, numeração atribuída pela Emenda Constitucional n. 5, de 21-11-1961), só os Estados poderão cobrar o imposto a que se refere o art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, embora tal imposto de competência concorrente tenha sido legitimamente instituído pela União. Para que se faça a cobrança do tributo será ainda necessário que o orçamento estadual a preveja, em face do disposto no art. 141, § 34, 2.ª parte, da Constituição da República:

“(...) nenhum (tributo) será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária (...)” (nosso o grifo).

Se a autorização orçamentária refere-se à cobrança do tributo e não à sua instituição, e se é aos Estados que compete a cobrança dos impostos de competência concorrente, no orçamento dos Estados deverá ser ela autorizada, mesmo no caso de impostos criados pela União.

2.1.8. A conclusão idêntica chega AMÍLCAR DE ARAUJO FALCÃO:

“Essa assim chamada cédula concorrente apresenta algumas singularidades (...):

d) (...) mesmo que seja a União quem haja decretado o imposto, a arrecadação será sempre estadual



(ressalvada, já se vê, a hipótese dos impostos extraordinários de guerra, art. 15, § 6.º);

e) haverá, necessariamente, previsão do impôsto no orçamento do Estado (...)" (23).

2.2. *A natureza do fato gerador (fato gerador instantâneo) e a legislação aplicável à cobrança do impôsto criado pelo art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964.*

2.2.1. O fato gerador da obrigação tributária poderá ser *instantâneo*, ocorrendo em um único momento determinado em lei, ou *complexivo*, ficando a sua configuração dependendo de ocorrências verificadas em um período também fixado em lei. A natureza do fato gerador é importante para a determinação da legislação que regerá o nascimento da obrigação tributária: no caso de fato gerador instantâneo, rege a cobrança do tributo a legislação em vigor no momento em que se verifica o fato; na hipótese de fato gerador complexivo, a cobrança do tributo é regulada pela legislação em vigor à época em que o fato gerador completa o ciclo de sua formação.

2.2.2. É ainda AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, com apoio em MERK, quem ensina que:

"Instantâneos são os fatos geradores (...) que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma" (24).

É idêntica a lição da doutrina estrangeira — diz, por exemplo, BENEDETTO COCIVERA:

"Come è noto, caratteristica delle imposte istantaneè è quella che per ogni singolo avvenimento, che ne forma il presupposto, sorge una distinta ed unica obbliga-

(23) *Direito Tributário Brasileiro*, citado na nota n.º 21, *retro*, n.º 265, págs. 347 e 348, ou ainda parecer em *Revista Forum* (da Bahia), ano XX, vol. XXV, fascículo 29, pág. 57 e segs.

(24) *Fato gerador da obrigação tributária*, Edições Financeiras S/A., 1.ª edição, Rio, 1964, n.º 40, págs. 141 e 142.

zione, cosichè la ripetizione dà origine ad una nuova obbligazione" (25).

2.2.3. Cabe observar que a natureza do fato gerador (instantâneo ou complexivo) está vinculada apenas ao nascimento da obrigação tributária, e não à época em que vence a obrigação de recolher o impôsto. Distinguem-se nitidamente, mesmo no Direito Privado, os momentos em que nasce e em que vence e se torna exigível a obrigação. Por exemplo, a obrigação de pagar uma promissória nasce no momento em que ela é assinada, mas só vence em data posterior, desde logo indicada. No caso, importam para caracterizar o fato gerador apenas os elementos que estão por lei vinculados ao nascimento da obrigação tributária. A razão de ser dessas considerações diz respeito à legislação aplicável à cobrança do tributo: o fato de uma lei prever o recolhimento de tributos decorrentes de uma série de fatos geradores instantâneos ocorridos em determinado lapso de tempo não altera a natureza de tais fatos geradores e, por fôrça do art. 141, § 3.º, da Constituição Federal, não a torna aplicável a fatos geradores verificados antes de sua vigência, porque de cada fato gerador instantâneo decorre, como vimos, obrigação tributária autônoma. Exemplos típicos da situação acima são o impôsto de 7% previsto no art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, e no art. 190 do vigente Regulamento do Impôsto de Renda, do qual decorre (esta é, pelo menos, a interpretação dada pelo Ministério da Fazenda) o recolhimento, em um exercício, de impostos decorrentes de todos os fatos gerados instantâneos relativos à distribuição de lucros, na forma nêle referida, que tenham ocorrido no ano imediatamente anterior; e, também, o art. 51 do Regulamento do Impôsto do Sêlo em vigor, baixado com o Decreto n. 55.852, de . . . 22-3-1965, que determina o recolhimento englobado, dentro dos oito primeiros dias da quinzena seguinte, de impostos decorrentes de todos os fatos geradores instantâneos ocorridos na quinzena e lançados no livro de Registro do Impôsto do Sêlo. Nos casos a que nos referimos, aplica-se sempre a lei vigente na data da ocorrência de cada fato gerador (cada distribuição de lucros ou cada ato sujeito ao Impôsto do Sêlo), pouco importando que antes da data prevista para o recolhimento seja alterada a legislação pertinente à matéria.

(25) Ver *Principi di Diritto Tributario*, Dott. A. Giuffrè — Editore, Milano, 1959, vol. I, n.º 57, pág. 254.

A legislação e a doutrina, no direito comparado e no direito brasileiro, seguem essa orientação. No direito alemão, por exemplo, determina o § 3.º, inciso 2.º, do *Steueranpassungsgesetz*:

“Para o nascimento da obrigação tributária é irrelevante a questão de saber se e quando o impôsto tem de ser pago (isto é, se se consumou o prazo ou se realizou o termo para tanto estabelecido)” (26).

O legislador constitucional brasileiro deu idêntico tratamento à matéria no art. 141, § 3.º, da Lei Maior. E a doutrina igualmente assinala que “o regime normativo substantivo por que se rege a obrigação tributária será o da época do fato gerador e não o da época do lançamento, criando-se para o contribuinte então uma situação definitivamente constituída, ou, como afirma JÈZE, *um direito adquirido que a legislação ulterior, inclusive a da época do lançamento, não pode alterar em detrimento do contribuinte*” (27) (nossos os grifos), diz AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO. No mesmo sentido a magnífica lição de GILBERTO DE ULHOA CANTO quando se refere, a outro propósito, embora, a “fato gerador instantâneo, a cuja integração só interessam os elementos ocorrentes ao tempo de sua gênese” (28) (nossos os grifos). RUBENS GOMES DE SOUSA, igualmente, ensina: “O impôsto será devido à alíquota vigente à data do fato gerador: as posteriores elevações ou reduções de alíquotas são sem efeito” (29).

2.2.4. Basta confrontar o impôsto a que se refere o art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, com um impôsto cujo fato gerador seja complexo, para desde logo ser observada a natureza do fato gerador daquele tributo. Aos rendimentos sujeitos ao impôsto de renda cobrado da pessoa física ou jurídica em decorrência de declaração, que depois de auferidos poderão vir ou não a ser tributados, dependendo de situações que eventualmente ocorram no período-base (em geral

(26) Ver AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, trabalho em *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 77, citado na nota 18 *retro*, n.º 11, págs. 45 e 46.

(27) Ver ainda trabalho de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO citado nas notas 18 *retro*, n.º 11, págs. 48 e 49.

(28) Ver *Temas de Direito Tributário* citado na nota 19 *supra*, vol. II, n.º 32, pág. 17.

(29) Ver *Estudos de Direito Tributário* citados na nota 18, *in fine, supra*, n.º 5, pág. 169.

de um ano), como por exemplo a ocorrência ou não de deduções e abatimentos, em montante superior ou inferior aos valores recebidos, comparem-se as distribuições de lucros, das quais nasce desde logo a obrigação (embora não vencida) de pagar o impôsto de 7%, quaisquer que sejam os fatos que posteriormente venham a ocorrer. Em face do exposto, a Lei n. 4.506, de 1964, não se aplica a qualquer distribuição de lucros ocorrida antes de sua vigência, a 1.º-1-1965.

### 2.3. As finalidades extrafiscais na imposição.

2.3.1. Embora permaneça em vigor o § 1.º do art. 2.º da Lei n. 1.474, de 26-11-1951, que instituiu o impôsto de 30% sôbre as parcelas das reservas que excedessem os limites previstos no art. 130, § 2.º, da Lei de Sociedades por Ações com alterações da Lei n. 4.357, de 1964, atualmente regulamentado pelo art. 194 do vigente Regulamento do Impôsto de Renda, certo é que o legislador brasileiro enfrenta no momento problemas bem diversos dos referentes às “congestions des capitaux” e às “surcapitalisations” temidas, segundo provou TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, em França, por volta do ano de 1941. A Lei n. 1.474, de 26-11-1951, além de instituir o referido impôsto de 30% incidente sôbre a parcela das reservas que excedessem o capital social, criou um estímulo pouco razoável à distribuição de quaisquer reservas, lucros suspensos e não distribuídos, excetuando-se apenas as reservas obrigatoriamente constituídas pela sociedade (o fundo de reserva legal das sociedades por ações e as reservas técnicas das companhias de seguro e capitalização), levando longe de mais o princípio (ou o temor de provocar a supercapitalização?), que inspirou o legislador societário (princípio êsse a que o art. 15 da Lei n. 4.506, de 1964, de certa forma restituiu a sua feição original), de penalizar a retenção de reservas em poder da sociedade.

2.3.2. Visando a evitar a progressiva descapitalização das empresas, o legislador revogou no art. 15 da Lei n. 4.506, de 1964, o adicional de 4% incidente sôbre reservas não-distribuídas, instituiu no art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, o impôsto de 7% sôbre os lucros distribuídos, além de ter criado incentivo fiscal (abatimento na declaração da pessoa física de 15% sôbre o valor subscrito) concernente a subscrições de ações em aumento de capital na forma do art. 14, letra b, da Lei n. 4.357, de 1964, regulamentado atualmen-

te pelo art. 51, § 2.º, letra *b*, do vigente Regulamento do Imposto de Renda, havendo ainda o legislador tomado outras medidas que evitam a referida descapitalização das empresas. No momento em que escrevemos acaba de subir à sanção presidencial, projeto oriundo de mensagem do próprio Poder Executivo, isentando no exercício de 1966, a título de incentivo fiscal, as empresas que adaptarem as suas atividades às finalidades da futura lei, do imposto sobre lucros não distribuídos que excedam o valor do capital e que permaneçam contabilizados em poder da empresa como reservas. A instituição do imposto de 7% incidente sobre os lucros distribuídos tem, pois, também uma finalidade extrafiscal, visando a impedir que, com o dispêndio decorrente da distribuição de lucros, se agrave o problema da descapitalização das empresas. Ora, o tributo de finalidades extrafiscais caracteriza-se justamente pelo fato de ser instituído *para que não seja devido*, para que, em lugar de suportar a sua incidência, o contribuinte, por medida de economia de tributos, reorganize os seus negócios de forma a escapar à referida incidência. Tem, pois, a instituição de tributo de finalidades extrafiscais por objeto uma medida de evasão lícita que tornará possível o atingimento da própria finalidade da imposição. Está claro que, uma vez devido, o tributo deverá ser pago de vez que só é lícita a evasão quando efetuada antes da ocorrência do fato gerador do tributo, e a ocultação do fato gerador depois de ocorrido, mesmo nos casos de tributos de finalidades extrafiscais, constituirá fraude fiscal (exemplo: o contrabando), mesmo porque, se ocorreu o fato gerador, deixou de ser atendida a finalidade extrafiscal que o legislador tributário tinha em mente atingir. Assim, o imposto de importação é instituído para que o contribuinte, fugindo à sua incidência, abstenha-se de importar produtos estrangeiros e se utilize de similares nacionais. Ora, no caso de tributos com finalidades extrafiscais, utilizando-se o intérprete embora de critério supletivo na interpretação da vontade do legislador, mais evidente ainda se torna, a nosso ver, que, se quando de sua instituição são radicalmente alteradas as diretrizes da política fiscal do Governo, tal tributo, gerado por fatos instantâneos praticados pelo contribuinte, não deverá abranger os fatos praticados antes da instituição do tributo, se o contribuinte praticou tais fatos por medida de evasão lícita e tendo em vista também o atingimento da própria finalidade extrafiscal da legislação vigente na época (o critério de interpretação é, como foi dito, su-

pletivo, até porque o art. 141, § 3.º, da Constituição Federal, por si só, veda tal incidência ainda que fôsse ela prevista em lei, o que não ocorre na hipótese estudada). É, pois, particularmente estranhável que um imposto de finalidades extrafiscais incida sobre fatos geradores ocorridos em época na qual (como vimos nos itens 1.1.1. a 1.1.7.) era adotada política fiscal diversa, oposta mesmo, da que motivou a criação do tributo. (Basta lembrar que certas parcelas da base de cálculo do adicional restituível de 4% incidente sobre reservas *retidas* em poder da sociedade constituem parcelas substanciais da base de cálculo do imposto de 7% incidente sobre lucros distribuídos). É ainda de se notar, como já houve quem observasse, que o imposto (o de 7% do art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964), deixando de ser cobrado de empresas de capital aberto (ver art. 39 da Lei n. 4.506) e visando assim à democratização do capital, incidiria, a prevalecer a opinião do fisco, sobre rendimentos distribuídos antes da fixação, pela Lei citada (art. 39 da Lei n. 4.506, de 1964), do próprio conceito de empresa de capital aberto.

### 3. CONCLUSÕES

#### 3.1. *Conclui-se, pois, que:*

a) Embora *legitimamente instituído pela União* o imposto de 7% incidente sobre dispêndios da pessoa jurídica (30) (distribuição de lucros) criado pelo art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, *só pode ser cobrado pelos Estados*, em face do art. 21 da Constituição Federal;

b) tal imposto não pode ser arrecadado em 1965 segundo o critério adotado pelas autoridades fiscais, porque:

(30) Muito se discutiu, especialmente durante as duas grandes guerras, a respeito da conveniência da instituição de impostos incidentes sobre a despesa. Como se lê em ALIOMAR BALEIRO (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Edição Revista Forense, 2.ª edição, Rio, 1958, vol. II, n.º 357, págs. 601 a 603), OGDEN MILLS, após a primeira guerra, pleiteou a instituição do imposto nos Estados Unidos, tese retomada recentemente (em 1955), por NICHOLAS KALDOR na obra *An Expenditure Tax*. Diz, a propósito, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO que: "Vários estudiosos se manifestaram favoravelmente ao imposto sobre a despesa, entre os quais o próprio HOBBS, JOHN STUART MILL e sobretudo IRVING FISCHER (...)" (Ver *Sistema Tributário Brasileiro — discriminação de rendas*, citado na nota 5 *supra*, n.º 38, nota do Autor n.º 149, pág. 97). O livro de NICHOLAS KALDOR acima referido foi objeto de trabalho de R. MARJOLIN publicado na *Revue de Science Financière*, n.º 1, 1957.

1.º) Os fatos geradores instantâneos que serviram de base à imposição, ocorreram antes de 1.º-1-1965, data em que entrou em vigor o art. 38 da Lei n. 4.506, de 1964, que instituiu o impôsto.

2.º) Inexiste previsão da cobrança nos orçamentos estaduais.

A cobrança pela União do referido impôsto sôbre os lucros distribuídos em 1964 viola, pois, os arts. 21, 141, § 34, êste combinado com o art. 21, e 141, § 3.º, da Constituição da República, e o próprio art. 90 da Lei n. 4.506, de 1964, bem como o art. 6.º e seu § 2.º (redação dada pela Lei n.º 3.238, de 1-8-1957) da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei n. 4.657, de 4-9-1942), cabendo assim inclusive a restituição do indébito no que concerne aos pagamentos efetuados pelo contribuinte.

### 3.2. *A aplicação das conclusões à distribuição disfarçada de lucros.*

3.2.1. Cabe finalmente dizer que ao impôsto incidente sôbre a distribuição disfarçada de lucros definida no art. 72 e tributada no art. 73 da Lei n. 4.506, de 1964, aplicam-se, a nosso ver, as conclusões acima, especialmente a 1.ª da letra *b*, em todos os casos.

## A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO MANDADO DE SEGURANÇA

ARNOLD WALD

Procurador do Estado da Guanabara  
Professor da Faculdade Nacional de  
Direito da Universidade do Brasil

1. *Origens remotas.* As primeiras tentativas de introduzir o instituto que viria a ser o mandado de segurança em nossa legislação remontam a sugestões de ALBERTO TÔRRES que, no seu livro *Reorganização Nacional* (1), aludia a um *mandado de garantia*, e do Ministro MUNIZ BARRETO que, na seção de direito judiciário do Congresso Jurídico de 1922, apresentou um relatório em que propunha “a criação de um instituto processual capaz de reintegrar o direito violado” nos casos em que não coubesse o *habeas-corpus* (2).

A mensagem presidencial de 1926 também se referia à matéria que foi objeto de estudos do relator-geral do projeto de reforma, HERCULANO DE FREITAS. Surgiu o primeiro projeto de autoria de GUESTEU PIRES, datado de 11 de agosto de 1926, que se referia aos *mandados de proteção e de restauração*, seguido do substitutivo elaborado, em 1927, pela Comissão de Justiça, de que era presidente e relator AFRÂNIO DE MELO FRANCO, e que adotou a terminologia possessória, garantindo os direitos pessoais pelos *mandados de reintegração, manutenção e proibitório*. Vieram a ser debatidos longamente os projetos de MATOS PEIXOTO, ODILON BRA-

(1) ALBERTO TÔRRES, *Reorganização nacional*, 1914, pág. 367.

(2) Deve ser ressaltada a contribuição no mesmo Congresso do Dr. MÁRIO TIBÚRCIO GOMES CARNEIRO, referida por TEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, *Do mandado de segurança*, 2.ª ed., pág. 42, e por CASTRO NUNES, *Do mandado de segurança*, 5.ª ed., pág. 22, nota 1.