

CONSIDERAÇÕES EM TORNO DO ASPECTO TEMPORAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Marcelo Guerra Martins

RESUMO

Destaca a relevância de se identificar o momento em que se dá a hipótese de incidência de qualquer tributo, especialmente o do imposto sobre a renda, cuja complexidade se deve à necessidade do decurso de certo período de tempo a fim de apurar-se a variação patrimonial.

Alega que nem a Constituição Federal e tampouco o Código Tributário Nacional estipulam o período de intervalo mínimo à análise da variação do patrimônio, tarefa que se encontra a cargo do legislador ordinário, resultando em três sistemas: dinâmico, estático e complexo.

Por fim, entende que quando adotados os modos estático ou complexo, o contribuinte possui direito adquirido, durante período preestabelecido pelo legislador, à manutenção das normas apuradoras do IR, para fins de constatação do acréscimo patrimonial. Entendimento em contrário colocaria em risco o princípio da segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; Código Tributário Nacional (CTN); Imposto sobre a Renda (IR); incidência; variação patrimonial; Súmula 584-STF.

1 INTRODUÇÃO

Segundo a Carta Magna de 1988, o IR (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) é de competência da União Federal (CF, art. 153, III). Trata-se de exação de natureza fiscal, ou seja, possui função essencialmente arrecadatória¹, exercendo papel relevante no orçamento anual da União.

Além disso, em face do princípio da capacidade contributiva² (CF, art. 145, §1º), nota-se que esse tributo é apto a auxiliar na promoção da tão almejada distribuição de renda, recordando-se que infelizmente o Brasil ainda apresenta índices alarmantes de pobreza e miséria.

Em adição, a arrecadação do IR pode (e sobretudo deve) concorrer, de alguma maneira, ao equilíbrio e desenvolvimento econômico das diversas regiões do Brasil. Com efeito, segundo o § 7º do art. 165 da Constituição, o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos terão entre suas funções reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

A relevância do IR, portanto, além de reconhecível de plano, é indubitável, pois atua como mecanismo de abastecimento dos cofres públicos; instrumento distribuidor de renda e redutor das desigualdades inter-regionais.

Em qualquer exação, identificar o momento em que se manifesta a hipótese de incidência é de suma importância, justamente para que se tenha certeza do nascimento da respectiva obrigação tributária. Em se tratando do IR, devido à necessidade do decurso de certo período de tempo com vistas a apurar a variação patrimonial, a questão é permeada por alguma controvérsia, inclusive no que diz respeito aos modelos passíveis de serem adotados e aplicados.

2 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A análise de qualquer tributo deve abordar os aspectos da hipótese de incidência (aspectos material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo), conforme sugerido por Geraldo Ataliba³, que adverte: Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos interpretativos da hipótese de incidência estão esparsos

na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência. Percebe-o o jurista, utilizando o instrumental da ciência do direito⁴.

O assunto é bem conhecido por aqueles que lidam com o Direito Tributário. Todavia, a título de recordação e encadeamento do tema aqui proposto, entendemos oportuno, ainda que de forma rápida e singela, abordar o significado dos aspectos da hipótese de incidência, como segue:

a) aspecto material: consiste na designação legal de todos os dados de ordem objetiva, configurando-se na própria consistência material do fato ou dos fatos descritos pela norma, v.g.: O proprietário ou possuidor de bem imóvel localizado na zona urbana deste município estará sujeito ao IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (...);

b) aspecto pessoal: liga-se aos sujeitos da relação jurídico-tributária (fisco/contribuinte), identificando-se o sujeito ativo (a pessoa política que instituiu o tributo ou aquela que a lei assim determinar) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), que estará obrigado ao respectivo pagamento;

c) aspecto espacial: diz respeito ao local em que é possível a materialização da hipótese de incidência (ou ocorrência do fato gerador), considerando principalmente a competência territorial da pessoa política que instituiu o tributo. Por exemplo, um município não pode, via de regra, lançar o IPTU sobre imóveis localizados fora de sua zona urbana;

d) aspecto temporal: consiste na fixação, por lei, do momento em que se considera materializada a hipótese de incidência, para que não reste dúvida a respeito da ocorrência ou não do fato gerador, que sempre ocorrerá em determinado momento e em determinado local (aspecto espacial acima referido);

e) aspecto quantitativo: por meio dele é possível calcular em termos aritméticos o valor devido pelo sujeito passivo, e compreende a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a medida econômica da hipótese de incidência, ou seja, ela se constitui numa grandeza econômica a ser aplicada à alíquota (por exemplo: o montante do faturamento, o valor venal do imóvel, o aumento patrimonial etc.).

A alíquota, por sua vez, normalmente se revela como uma fração ou parte da grandeza econômica presente na base de cálculo, v.g.: 5% sobre o valor venal do imóvel, 15% sobre o aumento patrimonial. Nesse caso, costuma-se denominá-la de “alíquota ad valorem”.

É possível, ainda, tratando-se de evento mais raro, que a alíquota seja indicada diretamente em dinheiro, sendo sua expressão numérica multiplicada pela base imponible. Como exemplo, a seguinte descrição legal: “Pague-se R\$ 10,00 por quilo” ou “por litro” etc. A nomenclatura costumeira aqui é “alíquota específica”.

3 ASPECTO TEMPORAL NO IMPOSTO DE RENDA

Antes de discorrer acerca do momento em que a incidência do IR se configura, é oportuno recordar que, segundo a melhor doutrina⁵, esse imposto grava o acréscimo ou aumento patrimonial de alguém, seja pessoa física ou jurídica.

O pronunciamento do Ministro Oswaldo Trigueiro, do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE n. 89.791⁶, é sintético e extremamente esclarecedor: Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o processo transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.

Colocada essa premissa, constata-se que, invariavelmente, o aferimento da alteração no patrimônio (para mais ou para menos) implica analisá-lo, ao menos, em dois instantes diversos, mediados obviamente por certo período de tempo.

Todavia, quanto tempo deve ser considerado? Haveria um período mínimo ou máximo? Não obstante importantes doutrinadores apontarem o prazo de um ano⁷ para a incidência do IR, ousamos discordar de tal entendimento, ante o fato de que nem a Constituição Federal, nem o Código

(...)quando a lei adotar o modo estático (apuração do acréscimo patrimonial após o decurso do período-base) ou o modo complexo (conjugação do estático com o dinâmico), é certo que, para fins da constatação do acréscimo patrimonial, pelo respectivo ajuste ao final, não poderão ocorrer mudanças na sistemática de aferição durante o período-base.

Tributário Nacional estipulam esse período ou mesmo outro, pré-definido, como intervalo mínimo à análise da variação do patrimônio⁸. Assim, em princípio, visto que sempre haverá de ser considerado algum período, ainda que breve, conclui-se que tal tarefa relevante e indispensável se encontra a cargo do legislador ordinário, concebendo-se, em resumo, três possibilidades ou modos.

Primeiramente, a lei ordinária poderá estipular que cada aumento de patrimônio (produto do capital, do trabalho, ou a combinação de ambos – CTN, art. 43) seja tributado independentemente dos demais, anteriores ou posteriores. Trata-se, por conseguinte, de considerar a variação patrimonial de modo dinâmico e individualizado, isto é, sem levar em conta outras eventuais majorações ou perdas.

Melhor esclarecendo, conforme Zuudi Sakakihara⁹: Numa linguagem figurada, poder-se-ia dizer que a árvore produz um fluxo constante de frutos que crescem o patrimônio do proprietário. Cada renda, isoladamente considerada, é riqueza nova que se agrega ao patrimônio e, por isso, o legislador tem a liberdade de definir como fato gerador do imposto cada um dos ingressos que crescem o patrimônio, sem estar obrigado a

considerá-los dentro de um determinado período, nem levar em conta a destinação que lhes seja dada (consumo, investimento ou pagamento de obrigações), nem mesmo a situação patrimonial resultante.

Exemplo comum de tal sistema, ao menos no Direito brasileiro, é a incidência do IR sobre aplicações financeiras em geral, tributação considerada definitiva e independente das demais. São os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, a exemplo do disposto nos arts. 36 da Lei n. 8.541/92, 61 da Lei n. 8.981/95, 19 da Lei n. 8.668/93 (na redação dada pela Lei n. 9.779/99) etc. Assim, denominamos tal sistemática de “modo dinâmico”, pois analisa a realidade presente e imediata.

Em segundo lugar, e noutro sentido, é facultado ao legislador determinar que, somente após o término de um período-base pré-definido (em geral entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, mas não necessariamente), no qual certamente acontecem sucessivos aumentos e diminuições no patrimônio, seja considerada a variação ocorrida. Aqui, está-se diante de realidade estática, isto é, voltada a um período já encerrado.

Tomando mais uma vez de empréstimo a lição de Suud Sakakihara¹⁰: Visto por outro ângulo, o acréscimo patrimonial pode ser encarado como o efetivo aumento que o patrimônio revela em relação a uma situação anterior. Esse aumento é demonstrado pelo saldo positivo que se apura, mediante a comparação entre o valor do patrimônio no início e no final de um dado período. Trata-se de uma visão puramente estática, pois o acréscimo patrimonial assim apurado corresponde à renda que remanesce no patrimônio, ao final de um determinado período, não se levando em conta o fluxo de renda durante esse mesmo período. Por conseguinte, denominamos esse sistema de “modo estático”.

Finalmente (e é o que ocorre, de ordinário), admite-se que a lei preceitue sejam os diversos aumentos patrimoniais desde já computados (modo dinâmico), ocorrendo, v.g., a imediata tributação dos ganhos de capital e a retenção de parcela dos salários etc., realizando-se, então, após o término do período-base considerado, um ajuste de contas.

Tal procedimento é normalmente aplicado às pessoas físicas, cujos rendimentos são tributados durante o ano-base (salários, ganhos de capital etc.), existindo um acerto de

contas quando da entrega da respectiva declaração (no exercício seguinte), ocasião em que são consideradas, para fins de abatimento da base de cálculo, as despesas médicas e outros gastos permitidos em lei. Percebendo-se que essa opção configura um amalgamento das duas primeiras, entendemos denominá-la de “modo complexo”.

Frise-se que o legislador ordinário é livre para a adoção dos modos temporais de incidência acima indicados, visto que a Carta Magna e o Código Tributário Nacional são omissores a respeito.

É de suma importância ressaltar que, quando a lei adotar o modo estático (apuração do acréscimo patrimonial após o decurso do período-base) ou o modo complexo (conjugação do estático com o dinâmico), é certo que, para fins da constatação do acréscimo patrimonial, pelo respectivo ajuste ao final, não poderão ocorrer mudanças na sistemática de aferição durante o período-base.

Por exemplo, se a lei A adota o modo complexo e determina que as despesas X, Y e Z sejam dedutíveis da base de cálculo do imposto durante o período-base de 2003, não será lícito ao legislador editar a lei B, ainda que dentro do exercício de 2003, no sentido de restringir o cálculo de tais despesas. Nesses casos, a lei deve estar em vigor anteriormente ao período-base (no exemplo em questão, o ano de 2003), independentemente de constituir-se ele em ano ou não, pois o contribuinte possui direito adquirido à sistemática previamente estabelecida durante o período-base estipulado.

Entendimento contrário, sem sombra de dúvida, colocaria em risco o princípio constitucional da segurança jurídica, verdadeiro pilar do Direito Tributário, em se tratando da proteção do contribuinte¹¹.

Iniciado um período-base legalmente traçado, criam-se no sujeito passivo legítimas expectativas acerca de sua manutenção e estabilidade, sob as fórmulas e regras inicialmente elencadas, possibilitando-lhe, destarte, da maneira menos onerosa possível, levar a efeito programação com gastos a serem ultimados com o IR. Do contrário, a situação torna-se particularmente difícil para as grandes pessoas jurídicas, cuja complexidade de operacionalização requer profissionais altamente gabaritados, sendo certo que chegam elas a publicar balanços parciais durante o período-base e, inclusive, efetuar re-

colhimento de altas somas a título de IR. Nessa seara, a mudança inopinada das regras do jogo provavelmente importaria ao contribuinte dificuldades imprevisíveis, cuja justificação, obviamente, não pode repousar na ocasional necessidade de caixa do governo.

E, considerando que durante o período-base tenham ocorrido apurações de IR e sucessivos recolhimentos, qualquer alteração importaria claros efeitos retroativos, o que só se admite para beneficiar o contribuinte, nos casos de infrações tributárias (CTN, art. 106, II, b e c).

Oportunos são os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza¹², ao afirmar: A este propósito, não podemos deixar de deplorar a prática, cada vez mais corriqueira, de aplicar a legislação que aumenta o Imposto sobre a Renda (IR) a fatos ocorridos no mesmo exercício de sua entrada em vigor. É comum, por exemplo, a lei que majora o Imposto de Renda no mês de dezembro ser havida por eficaz, já no mês seguinte. E, com este artifício, os espíritos menos avisados dão por obedecidas as exigências do princípio da anterioridade. Como podemos perceber *icter oculi*, a eficácia desta lei, para que o princípio não soçobre, deve ficar diferida para o segundo exercício subsequente ao de sua vigência. Com efeito, o fato impositivo do Imposto sobre a Renda ocorre ao cabo de um exercício financeiro. O lançamento deste tributo é habitualmente realizado no exercício financeiro seguinte. A Fazenda Nacional, ao praticar este ato administrativo (com o escopo de apurar o quantum debeatur), deve aplicar a lei que se encontrava em vigor no exercício anterior àquele em que o fato impositivo se deu. Melhor desenvolvendo o raciocínio, anos a fio prevaleceu a errônea idéia de que o fato impositivo do IR ocorre no último átimo do dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, entendia-se equivocadamente que se uma lei entrasse em vigor no dia 31 de dezembro, alterando, em desfavor do contribuinte, alíquotas, formas de cálculos de rendimentos, sistemas de deduções e abatimentos etc., ela poderia perfeitamente incidir no mesmo dia, isto é, o mesmo exercício financeiro. Esta posição é absolutamente inaceitável, não só porque ofende o princípio da anterioridade, mas porque desconsidera o princípio da segurança jurídica, com seu consectário, que é o princípio da irretroatividade das leis. A lei em questão só poderia incidir no próximo exercício financeiro.

Embora esse autor entenda que o aspecto temporal em testilha é anual (posição essa anteriormente refutada), fato é que, se determinada lei previu a consideração de um período-base para apuração do acréscimo do patrimônio, deve ser respeitada essa sistemática, justamente em homenagem à segurança jurídica.

A jurisprudência reconhece que o contribuinte possui direito adquirido à manutenção das regras vigentes no início do período-base (quando a lei estipular a apuração através do modo estático ou complexo). Em tais casos, todo o período-base, que servirá para apurar o eventual acréscimo patrimonial, deve ser regido por normas inalteradas.

O Superior Tribunal de Justiça já entendeu que o fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). Inaplicabilidade da Súmula 584-STF, construída à luz de legislação anterior ao CTN. A tributação do Imposto de Renda decorre de concreta disponibilidade ou aquisição de renda. A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. Precedentes jurisprudenciais¹³.

Contudo, a questão não é pacífica e comporta controvérsia, ressaltando-se a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, publicada em 3 de janeiro de 1977, cujo sentido é exatamente contrário ao ora defendido. A redação é a seguinte: Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

O mesmo entendimento foi consagrado em outras ocasiões na Excelsa Corte, v.g., em 24/3/1998, no julgamento do RE n. 194.612-SC: Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante mandado de segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei n. 7.968, de 28/12/1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, a, da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do mandado de segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consoli-

dados na Súmula 584, que diz: “Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.” Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. n. 104.259-RJ (RTJ 115/1336). 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. 6. Em questão semelhante, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. n. 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas “ex lege”¹⁴. Mais recentemente: Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. 2. Inocorrência de omissão, contradição ou obscuridade. Efeitos infringentes. Impossibilidade. 3. Decisão em consonância com a jurisprudência desta Corte (Súmula 584). 4. Embargos de declaração rejeitados¹⁵.

Nota-se, entretanto, que parcela significativa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais tem afastado a aplicação da referida Súmula. Nessa esteira: A base de cálculo do imposto sobre a renda é o montante da renda ou proventos tributáveis dentro do exercício, e sua apuração é feita por ocasião do balanço e o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente (art. 144 do CTN), por isso que não cabe a aplicação da norma constante do Decreto-lei 2.065/83 a fatos anteriores à sua vigência. Recurso especial improvido¹⁶.

Em outra decisão:

Editada depois do fato gerador do imposto de renda, a IN n. 20/90 não poderia retroagir, estabelecendo novos critérios de apuração do lucro da exploração realizada em conformidade com instrução anterior e vigente à época da referida apuração¹⁷.

Em julgados do TRF:

A partir do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda passou a identificar-se com a aquisição econômica ou jurídica do rendimento, no seu fluxo continuado até o encerramento do

seu ciclo. Por isso, o Decreto-lei n. 2.065, de 26/10/83, que aumentou a alíquota de 30% para 35%, não se aplica sobre o lucro apurado ao final de fevereiro de 1983¹⁸.

É direito do contribuinte utilizar-se da legislação de regência válida para a época da verificação dos prejuízos. Não se há de aplicar a norma do art. 105 do CTN segundo a qual a lei nova aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa, nos termos do artigo 116 do CTN¹⁹.

Os prejuízos acumulados anteriormente à vigência da Lei n. 8.981/95 podem ser compensados nos moldes da Lei n. 8.541/92, ao passo que os prejuízos acumulados a partir do exercício de 1995 devem ser compensados nos estritos termos da Lei n. 8.981/95, respeitando-se, assim, o direito adquirido da parte autora e a irretroatividade da lei tributária²⁰.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. REGIME SEMESTRAL DE APURAÇÃO DE LUCROS (DECRETO-LEI N. 2.287/86). ALTERAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE (DECRETO-LEI N. 2.354-87). Se a lei não pode agravar a carga fiscal das empresas depois de encerrado o período-base de apuração do lucro, também não lhe é lícito desconstituir, na segunda metade do ano, o regime semestral²¹.

5 CONCLUSÕES

Nem a Constituição Federal e tampouco o Código Tributário Nacional fixam período mínimo a ser observado para fins de aferição do IR devido.

Cabe ao legislador ordinário fixar o(s) momento(s) concernente(s) à materialização da hipótese de incidência do IR, que pode se caracterizar pelos modos: dinâmico, estático e complexo.

Quando a lei adotar os modos estático ou complexo, é certo que, para fins da constatação do acréscimo patrimonial, o contribuinte possuirá direito adquirido, durante o período previamente estabelecido pelo legislador, à manutenção das normas disciplinadoras da apuração do IR.

Em que pesem os importantes posicionamentos nesse diapasão, oriundos do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais, o Supremo Tribunal Federal ainda aplica a Súmula n. 584, de entendimento diverso.

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 Noutros tributos, ao contrário, predomina a função extrafiscal. Assim, quando o Estado pretender estimular ou desestimular determinado comportamento por meio da tributação, tal exação terá o caráter de extrafiscalidade, ou seja, sua função principal não será a de arrecadar numérico, mas sim de influenciar comportamentos. Exemplos clássicos são os impostos de importação e exportação. Aumentando-se a alíquota do imposto de importação, dificulta-se o ato de importar, ocorrendo diversamente quando do seu rebaixamento.
- 2 Segundo COSTA, Regina Helena: *O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, sem perecimento da riqueza lastreadora da tributação (Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996). No âmbito do IR, segundo CASSONE, Vicente: *à medida que o acréscimo patrimonial aumenta, também aumenta o IR, mas desproporcionalmente a maior (Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 234). Então, a alíquota se eleva à medida que a base de cálculo se torna maior.
- 3 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 69.
- 4 Idem, p. 69.
- 5 Na lição de COELHO, Sacha Calmon Navarro: *é o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui a substância tributável pelo imposto (Curso de Direito Tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 448). Na mesma linha, segundo MACHADO, Hugo de Brito: *Não há renda nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 274). Ensina CARRAZZA, Roque Antônio: *A nosso pensar, o conceito de "renda e proventos de qualquer natureza" constitucionalmente abonado, pressupõe ações humanas que revelem mais-valias, isto é, acréscimos na capacidade contributiva (que a doutrina tradicional chama de "acréscimos patrimoniais")*. Só quando há uma realidade econômica nova, que se incorpora ao patrimônio individual preexistente, traduzindo nova disponibilidade de riqueza, é que podemos falar em "renda e proventos de qualquer natureza". Vai daí que as indenizações recebidas, os custos da empresa, a energia elétrica consumida, o capital empregado etc., não são nem rendimentos, nem proventos de qualquer natureza (Curso de Direito Constitucional Tributário. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 583). Ainda: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Manual do imposto de renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 29.
- 6 RTJ, vol. 96, p. 783 - 784.
- 7 É a opinião de CARRAZZA, *op. cit.*, p. 170, ao afirmar: *O fato impositivo do IR é constituído por uma série de eventos, ocorridos ao longo do ano-base (...) Só ao final do período é que se pode determinar se ocorreu o fato impositivo do IR*. Na mesma linha: MACHADO, *op. cit.*, p. 277; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 381; GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 184-187 e COELHO, *op. cit.*, p. 319.
- 8 Em nossa opinião, a mais clara e melhor explicação é fornecida por SAKAKIHARA, Zuudi. *Código Tributário Nacional comentado*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 152-154. Nessa linha, ainda, CASSONE, *op. cit.*, p. 236. Aliás, segundo este último: *Entretanto, a Constituição não veda que a lei estabeleça prazo inferior a um ano, como, aliás, já ocorreu em passado recente (fatos geradores semestrais)*.
- 9 Idem, p. 152-153.
- 10 Idem, p. 153.
- 11 Para melhor compreensão sobre segurança jurídica e tributação: CARRAZZA, *op. cit.*, p. 333 e ss.
- 12 Idem, p. 169-170.
- 13 STJ, REsp n. 46.430-RS, 1ª Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, julg. em 21/8/1995, DJU de 25/9/1995, p. 31076.
- 14 STF, RE 194.612-SC, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, julg. em 24/3/1998, DJU de 8/5/1998, p. 15.
- 15 STF, AG. 180.776-MG, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, julg. em 3/8/2004, DJU 27/8/2004, p. 79.
- 16 STJ, REsp n. 428.026-RS, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, julg. em 27/8/2002, DJU 21/10/2002, p. 291.
- 17 STJ, REsp n. 188.950-BA, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julg. em 19/10/1999, DJ 8/3/2000, p. 99.
- 18 TRF/1ª Região, autos n. 89.01.06311-5, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Eustáquio Silveira, julg. em 9/11/1993, DJU 7/12/1992, p. 41158.
- 19 TRF/3ª Região, autos n. 96.03.021492-2, 6ª Turma, Rel. Des. Fed. Eustáquio Silveira, julg. em 16/3/1998, DJU 12/7/2000, p. 322x.
- 20 TRF/3ª Região, autos n. 2001.03.99.004567-7, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Therezinha Cazerta, julg. em 13/3/2002, DJU 2/12/2002, p. 805.
- 21 TRF/4ª Região, autos n. 90.04.04070-6, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Ari Pargendler, julg. em 2/9/1992, DJU 7/10/1992, p. 31567.

Artigo recebido em 23/9/2004.

ABSTRACT

The author points out the relevance of identifying the moment when any tax collection takes place, particularly the income tax, whose complexity is due to the necessity of certain period of time so that the patrimonial variation can be investigated.

He claims that neither the Brazilian Constitution nor the Internal Revenue Code

determine the period of a minimum interval for the analysis of the property variation, a task dealt with by the common legislator, resulting in three systems: dynamic, static and complex.

At last, he understands that when the static or complex ways are adopted, during the time preestablished by the legislator, the taxpayer has vested rights to the maintenance of investigating procedures regarding the Income Tax (*IR*), with a view to ascertaining the patrimonial growth. In the case of a contrary understanding, the principle of juridical security would be put at risk.

KEYWORDS – Tax Law; Internal Revenue Code (*CTN*); Income Tax (*IR*); incidence; patrimonial variation; Supreme Court (*STF*) Abridgment n. 584.

Marcelo Guerra Martins é Juiz Federal da 9ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo e professor de Direito Financeiro e Tributário da UNIMEP - Universidade Metodista de Piracicaba-SP.