

*exclusiva da fonte pagadora, colocada pela lei na condição de responsável tributário*²⁴⁹ (destacamos).

Já se viu, ao interpretar os enunciados do direito positivo, que a União é competente para instituir o imposto sobre a renda e que, ao instituí-lo por meio da edição de várias regras-matrizes de incidência tributária, não delegou capacidade tributária ativa a nenhuma outra pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado.

Reservou para si, portanto, o direito de exigir o tributo, razão pela qual *deverá a própria União ocupar o pólo ativo do fato relacional descrito no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação*.

Por fim, foram identificadas as proposições que qualificam a base de cálculo e a alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte, elementos essenciais ao cômputo da quantia devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

Tornou-se possível, por conseguinte, construir o conseqüente de sua regra-matriz de incidência tributária nos seguintes termos:

Conseqüente:	Critério Subjetivo	Sujeito Ativo	União
		Sujeito Passivo	Fonte Pagadora
	Critério Quantitativo	Base de Cálculo	O montante dos rendimentos pagos, com as deduções permitidas por lei.
		Alíquota	0% até R\$1.257,12, 15% entre R\$1.257,13 e R\$2.115,00, ou 27,5% sobre rendimentos em valor superior a R\$2.115,00.

249 “Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e Proposição da Ação Judicial afinal Julgada Improcedente”, p. 124.

Logo, ocorrido um fato, tal qual o descrito no antecedente da regra-matriz do IRF-Antecipação (*a fonte pagadora pagar rendimentos sujeitos a tributação mensal e anual a pessoa física, no território nacional, considerando-se ocorrido o fato no momento em que os rendimentos são pagos*), deverá instaurar-se a **relação jurídica**, cuja descrição consta do conseqüente (*a fonte pagadora deverá pagar à União imposto incidente sobre o montante dos rendimentos pagos, às alíquotas constantes da tabela progressiva*).

CAPÍTULO V – NATUREZA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE – ANTECIPAÇÃO E SUA RELAÇÃO COM OUTRAS NORMAS

5.1. A NATUREZA JURÍDICA DO IRF-ANTECIPAÇÃO

5.1.1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA AUTÔNOMA

A Doutrina vem tratando a regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda como se fosse apenas uma. Haveria, assim, *uma única norma tributária em sentido estrito*, mediante a qual pessoas físicas e jurídicas ficariam obrigadas a pagar o tributo, sempre na hipótese de “auferir renda”. A fonte pagadora jamais realizaria sua hipótese de incidência ao “pagar renda”, tampouco podendo ser tida como sujeito passivo de obrigação tributária em sentido estrito.

A concepção acima, claramente divergente da adotada neste trabalho, pode ser colhida na obra de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Em qualquer dessas duas formas de incidência do imposto de renda na fonte, tem-se o desdobramento da relação jurídica tributária que nasce do fato de alguém auferir renda. (...) Não se instaura entre a União e a fonte pagadora da renda uma relação tributária autônoma, independente da relação tributária concernente ao imposto de renda. Simplesmente a lei institui um complexo de relações jurídicas formador da obrigação tributária”²⁵⁰ (destacamos).

Recusamos a possibilidade de “desdobramento” de relação jurídica tributária, tal como referida por MACHADO. Do ponto de vista normativo, a descrição de uma relação jurídica tributária, prevista no antecedente de uma norma geral e abstrata, tem como único “desdobramento”, se é que é possível utilizar tal termo com rigor científico, sua incidência ou aplicação, fazendo com que nasça a relação jurídica *in concreto*.

As noções de relação jurídica “não autônoma” e de “complexo de relações jurídicas formador da obrigação tributária”, referidas pelo Autor, tampouco nos parecem adequadas. Em nosso entender, toda relação jurídica tributária é autônoma, uma vez que seu nascimento depende, exclusivamente, da aplicação da norma geral e abstrata. A obrigação tributária nada mais é que uma única relação jurídica, de conteúdo patrimonial, não sendo possível afirmar-se que decorre de “complexo de relações”.

ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA também defende, com outros argumentos, não haver autonomia na incidência do imposto sobre a renda na fonte:

“Tal metamorfose do imposto de renda na fonte não lhe altera, porém, a natureza. Continua, por assim dizer, acessório de um principal, que é o imposto devido no regime de

250 “O Contribuinte e o Responsável no Imposto de Renda na Fonte”, p. 112.

declaração, o qual antecipa e com o qual futuramente se compensa, acompanhando-lhe a respectiva norma jurídica. Dissociá-los, para erigir o imposto na fonte quase como categoria autônoma, seria equivalente a criar nova figura tributária, cuja incidência e base de cálculo restaria por definir em cada hipótese concreta. Mas de imposto de renda não mais se cuidaria”²⁵¹ (destacamos).

Nesses termos, portanto, a incidência do imposto na fonte seria “acessório de um principal”²⁵². Vale, aqui, o mesmo argumento desenvolvido acima: não há falar em norma jurídica ou relação jurídica acessória. A circunstância de ser compensável o montante do tributo retido com o devido na declaração, pelo beneficiário dos rendimentos (em função da incidência da *Norma de Crédito N_g*, referida no capítulo precedente), não faz com que a primeira incidência deixe de decorrer de norma autônoma. Esta se dará independentemente de vir a ser efetuada, ou não, a dita compensação.

Afirma SAMPAIO DÓRIA, ademais, que erigir o imposto na fonte quase em categoria autônoma equivaleria a criar nova figura tributária, que imposto de renda já não mais seria.

Firmamos, neste trabalho, premissas segundo as quais: (i) a competência para a instituição do imposto sobre a renda pode ser exercida mediante a criação de várias normas; e (ii) para que se trate de imposto sobre a renda, basta que a norma tenha em sua

251 “Imposto de Renda na Fonte e Alienação, sem Lucro, de Participações Societárias. Não-Incidência”, p. 105.

252 A afirmação de que “o acessório segue o principal” tornou-se truismo doutrinário, de cujo rigor científico duvidamos. Decorre das seguintes disposições do Código Civil: “Art. 58. Principal é a coisa que existe sobre si, abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal. Art. 59. Salvo disposição especial em contrário, a coisa acessória segue a principal”. Seus efeitos jurídicos são exclusivamente aqueles atribuídos pelo direito civil, relativamente à propriedade. Utilizar a locução para fundamentar outras conclusões a respeito do direito positivo, em nosso entender, consiste em mero recurso retórico cientificamente inaceitável.

hipótese a descrição de um fato que implique a aquisição de renda e, em sua conseqüência, a obrigação de pagar tributo incidente sobre a renda.

Sendo assim, a instituição da regra do IRF-Antecipação consiste efetivamente em nova figura tributária. Não há impedimento para tanto. Todavia, trata-se verdadeiramente de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, pois implica em tributação desses bens, não do patrimônio da fonte pagadora.

Entendemos, portanto, que o Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação é norma jurídica e, como tal, autônoma. Além disso, é *norma tributária em sentido estrito, regra-matriz de incidência tributária*. Enquadra-se perfeitamente nessa estrutura, tal como descrita por PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto.”*²⁵³ (destacamos)

Todos os elementos necessários à regra-matriz de incidência tributária já foram identificados e fundamentados, relativamente ao IRF-Antecipação, tendo ficado claro, portanto, tratar-se de norma dessa natureza.

Segue nesta linha, também, o entendimento de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, para quem a incidência na fonte revela *“um imposto autônomo, com hipótese de incidência particu-*

253 *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 80.

*lar, distinta das regras matrizes tributárias do IR das pessoas físicas e jurídicas”*²⁵⁴ (destacamos).

Fica, assim, refutado o entendimento de que a incidência na fonte seria “desdobramento” de uma única regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda, uma vez que, em nosso entender, é autêntica norma tributária em sentido estrito.

5.1.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA VERSUS DEVER INSTRUMENTAL

Para muitos Autores, o dever atribuído à fonte pagadora, relativamente ao imposto sobre a renda, consiste em mera “obrigação acessória”²⁵⁵ ou “dever instrumental”. Verifiquemos se tal entendimento resiste a investigação rigorosa.

Dispõe o Código Tributário Nacional que *“a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”* (artigo 113, §2º). Esclarece LUCIANO DA SILVA AMARO, com relação à “accessoriedade” dessas obrigações:

*“Em suma, a obrigação acessória de ‘X’ não supõe que ‘X’ (ou ‘Y’) possua, necessariamente, alguma obrigação principal; basta a probabilidade de existir obrigação principal de ‘X’ ou de ‘Y’. Mas não se dispensa essa probabilidade: é que as obrigações ditas ‘accessórias’ são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento.”*²⁵⁶ (destaques do autor)

254 *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*, p. 170.

255 PAULO DE BARROS CARVALHO critica incisivamente a utilização da locução “obrigações acessórias” pelo Código Tributário Nacional, salientando tratar-se de “nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários”. *Curso de Direito Tributário*, p. 285.

256 *Direito Tributário Brasileiro*, p. 241.

Com efeito, o legislador do CTN, ao referir-se a tais obrigações acessórias, quis aludir às relações jurídicas decorrentes de normas que têm finalidade instrumental para o alcance dos desígnios tributários do Estado, estabelecendo condutas de natureza formal para os particulares. Em geral, essas condutas derivam da prática de ato lícito, mas também podem ser sancionatórias, em conseqüência de ato ilícito.

Estabelecem, por exemplo, o dever de expedir notas fiscais, escriturar livros, ou proceder ao auto-lançamento do Imposto sobre a Renda. Não têm caráter patrimonial, pois não podem ser reduzidas a expressão pecuniária. Por conseguinte, não se pode chamar "obrigação" a relação jurídica prescrita no seu conseqüente, que impõe ao sujeito passivo o dever de fazer ou deixar de fazer algo. Mais rigorosa é, portanto, a denominação de "deveres instrumentais", sugerida por PAULO DE BARROS CARVALHO, do que aquela utilizada pelo Código.

Os deveres instrumentais, portanto, não devem ser chamados de "obrigações". O ensinamento de ORLANDO GOMES é suficiente para definir claramente "obrigação", distinguindo-a de outras relações jurídicas:

*"Encarada em seu conjunto, a relação obrigacional é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigi-la, se não for cumprida, mediante agressão ao patrimônio do devedor"*²⁵⁷ (destacamos).

Esta definição inclui aspecto relevante ligado ao conceito de obrigação: esclarece que a chamada "patrimonialidade" que a caracteriza decorre da possibilidade de intervenção, pelo credor, no patrimônio do devedor, em caso de inadimplemento. Tal facul-

dade, assegurada pela norma secundária e intermediada pelo Poder Judiciário, é indispensável para que se possa classificar uma relação jurídica como obrigacional.

Já a *obrigação tributária principal*, referida pelo CTN, tem natureza de verdadeira obrigação, nos termos do conceito proposto por ORLANDO GOMES. É aquela que tem por objeto prestação pecuniária compulsória, decorrente de ato lícito, devida pelo particular ao Estado.

Estabelecida a distinção entre "obrigação acessória" – que preferimos chamar de dever instrumental – e "obrigação tributária em sentido estrito", resta saber a qual dos respectivos conceitos se ajusta o dever imposto pela norma do IRF- Antecipação.

Já se demonstrou que a legislação do Imposto sobre a Renda determina que "*competete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário*"²⁵⁸, e que "*se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido*"²⁵⁹.

Depreende-se, portanto, serem atribuídos à fonte, quando pagar determinados rendimentos às pessoas físicas: (i) o direito de reter o montante do tributo, sobre os rendimentos pagos; (ii) e o dever de recolher o imposto aos cofres públicos.

Quanto ao segundo, porém, salienta-se que será devido, ainda quando não tenha sido efetuada a retenção, como se esta houvesse ocorrido. Há, portanto, autonomia entre o direito de reter, e o dever de recolher o tributo. Daí ser possível concluir que o dever da fonte, de recolher o tributo, subsiste, independentemente de ser ou não exercido o direito de retenção.

²⁵⁸ Cf. artigo 717 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), base legal no Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, artigos 99 e 100, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º.

²⁵⁹ Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 103.

Sendo assim; percebe-se que, no conseqüente da norma do IRF-Antecipação, encontra-se a *descrição de uma obrigação tributária em sentido estrito – obrigação incondicional de recolher tributo –*, cujo objeto é prestação pecuniária compulsória, decorrente de ato lícito, devida pelo particular ao Estado.

5.1.3. CONSONÂNCIA COM O CONCEITO DE TRIBUTO DO ARTIGO 3º DO CTN

Afirmamos linhas atrás que a norma do Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação é *regra-matriz de incidência tributária*, que por sua própria natureza veicula *obrigação tributária em sentido estrito*. Tal afirmação já seria, em nosso entender, suficiente para que se admitisse consistir tal exação em “tributo”. Todavia, esse termo pode ser utilizado em diversas acepções, razão por que torna-se imprescindível elucidar em qual delas está sendo empregado²⁶⁰.

Tendo presentes as várias acepções em que pode ser usado o termo, optaremos aqui pela definição legal encontrada no artigo 3º

260 AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO definiu os tributos como “*receitas derivadas obtidas pelo Estado, do patrimônio de particulares, sem contraprestação equivalente e nos termos da lei, para o fim de atender os objetivos do mesmo Estado*”. Introdução ao Direito Tributário, p. 21. GERALDO ATALIBA, por sua vez, observou que “*juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si*” (grifamos). *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 23. Analisando apenas a posição desses dois autores, percebe-se já um dissenso relevante: o primeiro entende que tributo é a importância em dinheiro – receita –, enquanto o outro o define como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo na obrigação tributária: obrigação de levar dinheiro ao Estado. Estudando os significados atribuídos ao termo “tributo”, PAULO DE BARROS CARVALHO verificou que a Doutrina e a legislação utilizam-no em pelo menos seis acepções.. Cada qual corresponde a um elemento da relação jurídica tributária: seu objeto (o dever jurídico do sujeito passivo), o objeto desta prestação (quantia em dinheiro), o direito do sujeito ativo de exigir a prestação; ou a relação jurídica completa. A mesma palavra também é utilizada significando norma jurídica tributária (como quando a Constituição estatui que cabe à União instituir imposto ...), ou como o conjunto de norma, fato e relação jurídica tributária. *Curso de Direito Tributário*, pp. 19-22.

do CTN, que, apesar das críticas que sua redação possa merecer²⁶¹, estabelece critérios claros para a caracterização de tributo: “*é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Ora, a norma do IRF-Antecipação, construída acima, veicula obrigação cujo objeto é o *dever da fonte pagadora de recolher o tributo, em dinheiro, calculado conforme a base de cálculo e as alíquotas indicadas*. Prescreve, portanto, indiscutivelmente, *prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*. Além disso, a ação que uma vez realizada deve implicar o nascimento da obrigação, é a de *pagar determinados rendimentos a pessoa física*, o que claramente não constitui *sanção de ato ilícito*.

Por fim, tem-se que os textos utilizados para a construção da norma em questão foram instituídos por *lei*, e a cobrança do respectivo montante compete aos agentes da Secretaria da Receita Federal, segundo procedimentos administrativos legalmente estabelecidos. Trata-se, portanto, de obrigação *prevista em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*.

Sendo assim, considerada como definição de tributo a do artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem-se que a prestação imposta pela norma do IRF-Antecipação preenche todos os seus requisitos, constituindo-se, portanto, em verdadeira exação de natureza tributária.

5.1.4. COMPATIBILIDADE ENTRE A INCIDÊNCIA NA FONTE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E AS IMUNIDADES

Caso se parta da premissa de que a locução “pagar renda” pode ser posta na hipótese de incidência do imposto sobre a ren-

261 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, pp. 24 -7.

da, e de que a "fonte pagadora" pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, poderá surgir questionamento a respeito da possibilidade de pessoas imunes estarem nesta posição, devendo pagar o tributo.

Por conta disso, FERNANDO ALBINO DE OLIVEIRA salienta, ao analisar a matéria da sujeição passiva tributária, que "outro problema que o assunto comporta é o relativo à possibilidade de ou não de uma pessoa imune ser substituta legal tributária"²⁶².

Entende o Autor que, tratando-se da imunidade recíproca dos entes federativos, não seria possível a instituição de substitutos:

*"se admitíssemos que uma pessoa política, ainda que imune, pudesse ser substituta numa relação jurídica tributária, teríamos que admitir não a inexistência de imunidade recíproca, mas a inexistência do próprio princípio federativo, o que nos parece absurdo"*²⁶³.

Já no concernente às demais imunidades, assinala o Autor que, "dependendo da maneira como foram outorgadas, o que só pode ser examinado concretamente, não se constituem em obstáculo à criação de substitutos legais tributários"²⁶⁴.

Discordamos dessas conclusões. Tanto num caso como noutro, as pessoas imunes poderão ser substitutas, o que equivale a ocupar o pólo passivo da obrigação tributária. E isso não deverá causar nenhuma perplexidade, pois a própria delimitação constitucional das imunidades o autoriza. Senão vejamos.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA ensina que, a rigor, todas as imunidades são subjetivas. Todavia, por conta de certas

peculiaridades, podem ser classificadas como objetivas, subjetivas ou mistas. Explica:

*"O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou qualquer tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens, ou situações (v.g. a imunidade do art. 150, VI, "d" da CF). Já a denominada imunidade subjetiva alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (p. ex., a imunidade do art. 150, VI, "a" da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança as pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, § 4º, da CF)."*²⁶⁵ (destaques do autor)

Analisemos, portanto, separadamente, algumas das imunidades previstas pela Constituição, tal qual classificadas por ROQUE CARRAZZA investigando a possibilidade de instituição das pessoas indicadas no pólo passivo da relação jurídica, cujas notas são veiculadas pelo conseqüente do IRF-Antecipação.

Em primeiro lugar, tomemos como exemplo a imunidade de livros, jornais, periódicos, e do papel destinado a sua impressão, referida pelo Autor como *objetiva*, que alcança as pessoas com relação a determinados bens.

Nesse caso, não haverá imunidade relativamente ao imposto sobre a renda, uma vez que esta somente alcança a "tributação por via de imposto de importação, de ICMS e de IPI; sua exportação, de imposto sobre a exportação, de ICMS e de IPI; sua comercialização, dentro do País, de IPI e ICMS"²⁶⁶.

262 "Sujeição Passiva no Direito Tributário", p. 250. Já assentamos a premissa de que, para nós, o substituto legal tributário é sujeito passivo da obrigação tributária.

263 *Idem*, p. 251.

264 *Idem*, p. 251.

265 *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 418.

266 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 444.

Vejamos então a imunidade recíproca entre os entes da federação, para ROQUE ANTONIO CARRAZZA *imunidade subjetiva*, que alcança as pessoas pela sua própria natureza jurídica. Dispõe o artigo 150, VI, "a", ser "*vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros*" (destacamos).

Também nesse caso não há falar em imunidade relativamente ao IRF-Antecipação, uma vez que esse imposto incide sobre rendimentos *pagos*, ou seja, sobre os rendimentos *do beneficiário*, e não sobre a renda, patrimônio ou *serviços do sujeito passivo/substituto*. A norma que prevê a retenção impede que o patrimônio ou a renda da fonte pagadora sejam diminuídos pelo tributo.

Por fim, vejamos o exemplo das *imunidades mistas*, como a referida no artigo 150, §4º da Constituição, as quais ROQUE ANTONIO CARRAZZA salientou alcançarem as pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações.

Prescreve o referido enunciado que "*as vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*" (grifamos). Essas entidades são os templos de qualquer culto e os partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Ora, mais uma vez a própria Constituição salienta que *as imunidades em questão somente alcançam o patrimônio, a renda e os serviços que, além de próprios, sejam essenciais às atividades dessas entidades*. Sendo assim, nada impede que sejam tributados pelo IRF-Antecipação os *rendimentos pagos a terceiros*. Estes deixam

de pertencer às entidades imunes quando pagos, tampouco podendo ser considerados essenciais a suas atividades.

Ainda que não bastasse a fundamentação acima para assentar o entendimento de que as entidades imunes podem ser sujeito passivo do imposto sobre a renda na fonte, há autorização expressa de lei complementar, à qual cabe, nos termos do artigo 146, II da Constituição, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, entre as quais estão as imunidades. Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 9º, § 1º, que o disposto no inciso IV (imunidades) *não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte*.

Sendo assim, resta claro que nada impede sejam colocadas, no pólo passivo de obrigação tributária do IRF-Antecipação, entidades imunes, *seja porque as imunidades somente atingem o patrimônio, a renda e os serviços próprios dessas entidades, seja porque há autorização expressa de lei complementar nesse sentido*.

5.2. NORMA SANCIONATÓRIA PELO DESCUMPRIMENTO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRF-ANTECIPAÇÃO

Já dissemos, ao iniciar este trabalho, que as normas jurídicas podem ser classificadas como *primárias* – quando prevêm consequência de direito material para a realização de *ato lícito*; *primárias-sancionatórias* – quando prevêm consequência de direito material para a realização de *ato ilícito*; e *secundárias* – quando prevêm, como consequência de direito formal da realização de ato ilícito, a imposição coativa da pretensão pelo Estado.

Parece-nos que, para cada norma primária pertencente ao sistema, haverá uma secundária. Todavia, entendemos que cada

uma das normas acima descritas é completa, não sendo necessário, para considerá-las como tal, que se identifique estrutura dúplice (norma primária / norma secundária).²⁶⁷

A regra-matriz de incidência tributária, por ser precisamente regra que veicula tributo, é sempre *norma primária*, ou seja, imputa consequência de direito material (obrigação pecuniária) à realização de *ato lícito*.

Construímos, no capítulo anterior, a regra-matriz do IRF-Antecipação, para a qual poderão ser elaboradas (i) norma primária sancionatória, e (ii) norma secundária. No dizer de LOURIVAL VILANOVA, consistirão estas, respectivamente, em "*sanções integrantes da relação jurídica substantiva (de direito privado ou de direito público); sanções integrantes da relação jurídica processual (sempre de direito público)*"²⁶⁸.

No que se refere à *norma secundária* dessa regra-matriz, tem-se que poderá ser construída a partir dos próprios enunciados utilizados em sua elaboração, pois como ensina VILANOVA, em relação às normas primárias e secundárias, "*ainda que eventualmente juntas, por conveniência pragmática, linguisticamente formuladas como unidade, são duas proposições normativas*"²⁶⁹.

Buscaremos, então, descrever apenas a sanção pré-processual, ou *norma primária sancionatória*, decorrente do descumprimento, pela fonte pagadora, de seu dever de recolher o tributo, recolhendo

267 LOURIVAL VILANOVA segue a teoria da estrutura dual da norma jurídica, preconizada por HANS KELSEN, segundo a qual a "*norma jurídica consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deontológicas de direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, ficados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas, nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida*". As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, p. 111.

268 Causalidade e Relação no Direito, p. 131.

269 Idem, p. 123.

no direito positivo, enunciados suficientes a sua elaboração, e de outras normas úteis ao estudo da incidência na fonte do imposto sobre a renda²⁷⁰.

Com base nesses enunciados, construímos as normas esquematizadas no seguinte quadro:

Norma Primária	Hipótese	(a fonte pagadora) não recolher o imposto devido
Sancionatória do Não-Recolhimento	Consequência	será obrigada a pagá-lo, acrescido de multa e juros de mora;
Norma da Comprovação de Recolhimento pelo Beneficiário	Hipótese	(a fonte pagadora) comprovar que, apesar de não ter recolhido o imposto devido, o beneficiário dos rendimentos os adicionou à base de cálculo de seu imposto anual
	Consequência	a fonte pagadora somente deverá recolher multa e juros de mora.

270 Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido.

Parágrafo único: No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no artigo 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único".²⁷⁰

Lei nº 8.137/90 - Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza (contra a ordem tributária):

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 - introduzido pelo Decreto nº 3.000/99 -, base legal: Decreto-lei n. 5.844 - de 23 de setembro de 1943, Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.)

Norma Primária da Não-Retenção	Hipótese	(a fonte pagadora) não reter o montante do tributo, dos rendimentos pagos ao beneficiário
	Consequência	a importância paga deverá ser considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo montante, sobre o qual recairá o imposto.
Norma Primária Sancionatória Penal do Não-Recolhimento com Retenção	Hipótese	(a fonte pagadora) reter mas deixar de recolher, no prazo legal, o tributo devido aos cofres públicos.
	Consequência	(a fonte pagadora) sofrerá pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Apenas uma das normas acima prevê sanção para o inadimplemento, propriamente dito, da obrigação tributária: aquela descrita como *Norma Primária Sancionatória do Não-Recolhimento*, construída a partir do enunciado do parágrafo único do artigo 722 do RIR/99.

A par da incidência da *Norma Primária Sancionatória do Não-Recolhimento*, incidirá sempre uma das seguintes normas: (i) aquela descrita como *Norma da Comprovação de Recolhimento pelo Beneficiário*, que isenta a fonte pagadora do recolhimento do principal, obrigando-a a recolher apenas juros e multa, (ii) a *Norma Primária Sancionatória Penal do Não-Recolhimento com Retenção*, caso a fonte pagadora tenha retido o montante do imposto do beneficiário, sem o recolher aos cofres públicos, hipótese em que se sujeitará a pena de *detenção por crime contra a ordem tributária*.

Por fim, caso não tenha sido feita a retenção poderá incidir uma terceira norma – (iii) *Norma Primária da Não-Retenção*. Neste caso, a fonte pagadora deverá assumir o ônus do imposto, ou seja, a importância paga deverá ser considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo montante, sobre o qual recairá o imposto. Esta norma deverá incidir ainda quando a fonte pagadora recolha o imposto, mas não efetue a retenção.

As normas mencionadas em (i) e (iii) são *primárias*, simplesmente. Prevêem em sua hipótese fatos lícitos, e em sua consequên-

cia exclusão de responsabilidade pelo principal, para a fonte pagadora; ou necessidade de reajustar a base de cálculo do imposto. Já as normas mencionada em (ii) é *primária sancionatória*. Decorre da prática de *ilícito penal-tributário*, consistente na retenção do montante do tributo, sem o cumprimento da obrigação principal.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, comentando as normas (iii) e (ii), respectivamente, acima descritas, conclui com propriedade:

“– se ela (a fonte pagadora) não desconta o imposto ao efetuar o pagamento da renda, continua obrigada ao recolhimento e torna-se responsável pelo próprio ônus econômico do valor do tributo e seus acréscimos legais devidos pelo não recolhimento ou pelo atraso na sua efetivação (RIR/99, art. 722; antes RIR/94, art. 919);

– ao contrário, se ela desconta o imposto ao efetuar o pagamento da renda, mas não recolhe dentro do prazo legal, além de continuar responsável pelo recolhimento com acréscimos legais, incorre nas sanções penais do crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27/12/1990, art. 2º, inciso II)”²⁷¹.

Quanto à regra denominada *Norma da Comprovação de Recolhimento pelo Beneficiário*, entendemos que decorre da necessidade de *impedir o enriquecimento ilícito do Estado*. No mesmo sentido – mas sob o ponto de vista do beneficiário dos rendimentos – é a lição de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, para quem “o objetivo dessa orientação é impedir a dupla incidência do imposto, o que geraria o direito do contribuinte à restituição do valor recolhido em dobro”²⁷². A existên-

271 Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Procedimento nº 1.6, Página nº 05, Atualização nº 10/2001, Data: Nov/2001.

272 Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Procedimento nº 1.6, Página 06. Atualização nº 10/2001, Data: Nov/2001.

cia desta norma, porém, não contradiz o fato de que a obrigação tributária do IRF-Antecipação cabe à fonte pagadora dos rendimentos, exclusivamente, como passamos a demonstrar.

Em virtude do modo como é estruturada a incidência do Imposto sobre a Renda Anual da Pessoa Física (os rendimentos pagos por pessoa jurídica são adicionados à sua base de cálculo, e os valores retidos são compensados com o tributo devido), caso não seja efetuada a retenção, muito possivelmente o beneficiário apurará saldo devedor de tributo correspondente àquele que deixou de ser retido e pago pela pessoa jurídica, recolhendo-o aos cofres públicos. O Fisco, porém, verificando que a fonte pagadora não efetuou o pagamento do IRF-Antecipação, deverá efetuar o lançamento do respectivo montante, ainda que o tenha recebido a título de IR-Anual da pessoa física.

Nessa hipótese, a norma acima descrita determina que, se a fonte pagadora puder provar que os respectivos rendimentos foram submetidos a tributação pelo beneficiário, ficará isenta de seu pagamento, pois do contrário a União receberia duas vezes.

Contudo, tanto a obrigação tributária terá sido, sempre, da fonte pagadora, que lhe caberá o pagamento dos juros de mora e da multa, calculados a partir da data em que o IRF-Antecipação se tornou devido.

Em suma, a norma primária sancionatória estabelecida para o inadimplemento da obrigação tributária veiculada pela norma do IRF-Antecipação estabelece a obrigatoriedade de seu pagamento à União, acrescido de multa e juros de mora. A par dessa regra, poderão incidir a *Norma da Comprovação de Recolhimento pelo Beneficiário*, isentando a fonte do pagamento do principal; ou a *Norma Primária Sancionatória Penal do Não-Recolhimento com Retenção*, estabelecendo sanção penal para a hipótese. Ademais, caso não ocorra a retenção, incidirá *Norma Primária da Não-Retenção*, obrigando a fonte a arcar com o ônus do imposto.

5.3. NORMA DA RETENÇÃO

Já se viu que a fonte pagadora de rendimentos, no momento em que os paga a uma pessoa física, fica obrigada a recolher o Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação aos cofres públicos. A reunião dessa hipótese fática à correspondente consequência relacional, construída a partir de enunciados veiculados por textos do direito positivo, constitui uma *norma tributária em sentido estrito*, ou *regra-matriz de incidência tributária*.

Todavia, a mesma legislação que prevê tal incidência estabelece que a fonte pagadora poderá reter o montante do tributo devido em razão da regra-matriz, dos rendimentos pagos ao beneficiário. Tal previsão é imprescindível, como já se viu, para que o imposto em questão incida, efetivamente, sobre a *renda paga*, tal qual atribuição constitucional de competência, e não sobre o *patrimônio da fonte pagadora*.

A norma que prevê a retenção, embora não seja, como se demonstrará, regra-matriz de incidência tributária, interessa ao Direito Tributário. Está imbricada, de modo indissociável, com a norma que prevê a incidência do imposto, de modo a ser importante o seu estudo e a investigação de sua natureza, para que se compreenda a fenomenologia da incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação.

A análise dos enunciados do direito positivo, e a elaboração da norma da retenção, permitirão dizer: (i) se veicula obrigação (pecuniária) ou mero contempla prestação de caráter instrumental, (ii) se a fonte pagadora tem o dever de efetuar a retenção, ou se apenas tem direito a fazê-lo, e (iii), qual a natureza da consequência prevista pelo direito positivo para a hipótese da não-retenção.

Vejamos então qual a conformação lógico-semântica da *Norma da Retenção*, a partir dos enunciados constantes do direito positivo.

Prevê o artigo 717 do Regulamento do Imposto sobre a Renda²⁷³ que “*competê à fonte reter o imposto de que trata este Título (I – Tributação na Fonte), salvo disposição em contrário*”. Tal previsão estabelece, em nosso entender, que a fonte pagadora poderá efetuar a retenção do montante devido a título de imposto sobre a renda retido na fonte, dos rendimentos pagos ao beneficiário.

Esta também foi a conclusão de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA²⁷⁴ ao analisar os mesmos dispositivos acima mencionados:

“... é absolutamente imprópria a referência à multa por falta de retenção, uma vez que a retenção do imposto não é uma obrigação, mas, sim, um direito da fonte, conforme já acima mencionado. Tanto é assim que a lei também disciplina a consequência da não-retenção do imposto, que é o reajustamento da respectiva base de cálculo, e essa disposição não está revogada, inclusive à luz do disposto nos arts. 8º e 12 da Lei Complementar nº 98, de 26.02.1998”. (destacamos)

Firmada essa interpretação, entendemos ser possível construir a *norma da retenção* nos seguintes termos:

Norma da Retenção	Hipótese	Pagar rendimentos tributáveis na fonte (<i>exclusivamente</i> ou <i>por antecipação</i>)
	Consequência	A fonte pagadora tem a permissão de reter do beneficiário dos rendimentos o montante do tributo que lhe cabe pagar (IRF-Antecipação ou IRF-Exclusivo)

A norma da retenção, como se pode perceber, não é exclusiva do IRF-Antecipação, aplicando-se também ao IRF-Exclusivo. Sua hipótese de incidência é a mesma das respectivas

273 Base legal: Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º.

274 *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica*, Procedimento nº 1.6, Página nº 08, Atualização nº 01/2002, Data: Fev/2002.

regras-matrizes de incidência tributária: “pagar rendimentos tributáveis na fonte”. Ocorrido tal fato, incidem duas normas jurídicas: a *regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda na fonte* (Antecipação ou Exclusivo, a depender da natureza dos rendimentos pagos), fazendo nascer a relação jurídica tributária em sentido estrito, e a *norma da retenção*, implicando relação jurídica entre a fonte pagadora e o beneficiário dos rendimentos, pela qual fica a primeira autorizada a reter do beneficiário o montante do tributo devido em virtude da regra-matriz.

5.3.1. NORMA DO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

Afirmamos acima existir norma primária segundo a qual, na hipótese de não-retenção, o rendimento bruto deverá ser reajustado Vejamos, inicialmente, o teor da legislação a respeito. Dispõe o artigo 725 do Regulamento do Imposto sobre a Renda²⁷⁵:

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único”.

Ao contrário do que a redação desse artigo pode dar a entender, presume-se a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora sempre que não houver retenção, e não apenas quando for contratualmente prevista.²⁷⁶ Em outras palavras: o resultado

275 Base legal: Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º

276 É neste sentido o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu: “ASSUNÇÃO DO ÔNUS – Este artigo não estabelece forma especial

dessa norma é que o rendimento efetivamente entregue ao beneficiário, quando sujeito à incidência na fonte de imposto sobre a renda, será sempre considerado líquido de imposto.

Com base nesse dispositivo, construiu-se norma primária com a seguinte configuração lógico-semântica:

Norma primária da não-retenção	Hipótese	não reter o montante do tributo, dos rendimentos pagos ao beneficiário
	Consequência	a importância paga deverá ser considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo montante, sobre o qual recairá o imposto (consequentemente, a fonte pagadora arcará com o ônus do imposto, pois não terá havido a retenção)

Consequência a importância paga deverá ser considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo montante, sobre o qual recairá o imposto (consequentemente, a fonte pagadora arcará com o ônus do imposto, pois não terá havido a retenção)

Qual o fundamento jurídico dessa previsão normativa?

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA²⁷⁷ explica que o fato da não-retenção do montante do imposto,

“seja ele motivado por descuido da fonte que deixou de reter o imposto, ou por disposição contratual prevendo o pagamento livre de retenção, obriga o reajustamento do rendimento bruto, uma vez que o imposto cujo ônus econômico deveria ter sido suportado pelo beneficiário, mas foi assumido pela fonte pagadora, também deve ser considerado rendimento” (destacamos)

para a assunção do ônus; na falta da retenção, qualquer que seja a razão, para todos os efeitos legais, considera-se assumido o ônus do tributo que será devido com a base de cálculo reajustada” Acórdão CSRF/01-0.148/81 – Resenha Tributária, Jurisprudência – CSRF 1.2.9, pág. 533). Também nesse sentido o entendimento do 1º Conselho de Contribuintes no Ac. 1º CC 104-5.284/85 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 48/86, pág. 1390.

277 Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Procedimento nº XIII.5, Página nº 03, Atualização nº 07/2000, Data: Ago/2000.

A explicação do Autor esclarece que, na hipótese de não-retenção, a fonte pagadora deverá arcar com o ônus do imposto que poderia ter sido imputado ao beneficiário dos rendimentos através da retenção, mas não foi. Este ônus será, ainda, maior do que aquele que teria cabido ao beneficiário, pois a quantia que lhe foi paga será considerada líquida (o montante do imposto suportado pela fonte é considerado, também, rendimento).

Vejamos a seguir, com exemplo numérico, o efeito prático da norma que prevê o reajustamento da base de cálculo:

Exercício do direito de retenção	
Fonte deve pagar a beneficiário	R\$ 3.000,00
Retém 27,5%	R\$ 825,00
Paga líquidos	R\$ 2.175,00
(a Fonte não arca com o ônus econômico do tributo)	
Não exercício do direito de retenção	
Fonte deve pagar a beneficiário	R\$ 3.000,00
Não Retém 27,5%	R\$ 0,00
Paga líquidos	R\$ 3.000,00
Reajustamento da base de cálculo do tributo	
O montante pago é considerado líquido	R\$ 3.000,00
Aplica-se a fórmula RBR igual a $\frac{RT - PD}{1 - x}$	
O rendimento bruto reajustado passa a ser de	R\$ 4.137,93
O imposto devido, cujo ônus será da fonte pagadora será de	R\$ 1.137,93
(RBR = rendimento bruto reajustado, RT = rendimento tributável, PD = parcela a deduzir, x = alíquota aplicável)	
(a Fonte arca com o ônus econômico do tributo, em valor maior do que o que seria devido)	

Assim, verifica-se que, se a fonte pagadora não exercer seu direito de reter, estará arcando com o ônus do imposto juridicamente imputável ao beneficiário dos rendimentos (através da norma de retenção), majorado (R\$1.137,93 X R\$ 825,00) em virtude de ser considerado líquido o montante pago.

5.4. RELAÇÕES DO IRF- ANTECIPAÇÃO COM OS IR MENSAL E ANUAL

Buscou-se comprovar, até aqui, que o sistema tributário brasileiro contempla várias regras-matrizes de incidência tributária que oneram a renda das pessoas físicas residentes no País, as quais, reduzidas a cinco, foram assim denominadas: *IRF-Antecipação*, *IRF-Exclusivo*, *IR-Definitivo*, *IR-Mensal*, e *IR-Anual*. As duas primeiras teriam a fonte pagadora como sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, e as três últimas atribuiriam o dever de pagar o tributo ao beneficiário dos rendimentos.

Poder-se-ia pensar que, por existirem todas essas normas, haveria múltipla tributação dos rendimentos/renda das pessoas físicas. Isso, porém, não acontece. A legislação pertinente evita a sobreposição de incidências, seja mediante enunciados que excluem das respectivas bases de cálculo os rendimentos tributados na fonte, seja através de norma que permite o crédito do tributo retido contra aquele que se tornará devido em virtude de outra regra-matriz (*Normas de Crédito*). Assim, por exemplo, verifica-se que, em virtude dessas normas, deduzem-se do tributo devido mensal ou anualmente, os montantes retidos em virtude da *Norma de Retenção* relativa ao IR Antecipação. Além disso, a base de cálculo do IR-Anual não engloba os rendimentos submetidos a tributação pelo IRF-Exclusivo ou pelo IR-Definitivo.

Esses enunciados e normas, que estabelecem relações entre as regras-matrizes que tributam a renda das pessoas físicas residentes no Brasil, serão analisados a seguir. Buscar-se-á demonstrar como se estruturam tais relações, e que sua existência não contradiz o entendimento adotado, no sentido da existência de várias regras-matrizes de incidência autônoma, entre as quais as que prevêm a incidência na fonte do imposto sobre a renda.

5.4.1. "REGIME JURÍDICO" DO "CONTRIBUINTE" OU "SUBSTITUÍDO"

Antes de analisar as relações entre o IRF-Antecipação e as demais normas de tributação da renda da pessoa física, é importante demonstrar o descabimento de uma afirmação encontrada constantemente na Doutrina, descaracterizando, *como regras-matrizes autônomas*, as normas que prevêm a incidência do imposto sobre a renda na fonte.

Costuma-se dizer que essas normas não configuram incidências independentes, pois o regime jurídico que aplicam é o do "substituído" ou "contribuinte", ou seja, o do beneficiário dos rendimentos. Tal afirmação decorre do fato de que, quando o beneficiário dos rendimentos é, por exemplo, pessoa isenta do imposto sobre a renda, não deve ocorrer nem retenção nem recolhimento do imposto sobre a renda na fonte, independentemente da qualificação jurídica da fonte pagadora.

Todavia, tal afirmação não infirma o entendimento de que a fonte pagadora é o sujeito passivo da obrigação tributária do IRF - Antecipação e do IRF - Exclusivo, em norma tributária autônoma. Conforme já afirmado no tópico 6.1.4., que tratou de eventual conflito entre imunidades e o IRF-Antecipação, o que se afasta da competência do ente tributante - no caso das imunidades - ou da incidência da regra-matriz de incidência tributária - no caso das isenções - *não é a pessoa que se diz isenta ou imune, mas seu patrimônio, sua renda, etc.*

Dessa forma, o regime jurídico modificado por uma isenção é, isto sim, o daquele *patrimônio* ou *renda*, e não o daquela pessoa. Não há falar, portanto, em *pessoa isenta ou imune*, mas sim em *patrimônio* ou *renda imunes*.

Assim, ao pagar rendimentos a um beneficiário isento, a fonte estará pagando *rendimentos isentos*, não devendo submetê-los a

tributação. O regime jurídico aplicável não será o do beneficiário, mas o dos *rendimentos pagos*, que em qualquer caso é levando em conta, até mesmo para fins de determinação da alíquota aplicável.

Nas hipóteses de incidência na fonte, o sujeito passivo deverá, inevitavelmente, observar o regime jurídico do rendimento pago para aplicar-lhe a alíquota cabível ou estabelecer se é rendimento isento. Tal regime jurídico, em certos casos, será determinado por especiais circunstâncias do beneficiário. Em qualquer caso, porém, a fonte pagadora permanece como verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, *a pessoa, obrigada pela norma, a recolher o tributo*.

Tanto é assim que, quando for impossível à fonte pagadora saber, objetivamente, que determinado rendimento é isento, a legislação de regência exige que o beneficiário lhe informe tal condição, a fim de que não faça a retenção do tributo. Este é o caso, por exemplo, da isenção dos rendimentos pagos a portadores de moléstia grave. Nesse caso, para que a fonte pagadora tenha conhecimento do tratamento diferenciado daquele rendimento, o beneficiário deverá informar sua condição à fonte pagadora, comprovando-a "com base em conclusão da medicina especializada"²⁷⁸.

Conclui-se, então, que o fato de a fonte pagadora ter de observar o regime jurídico dos rendimentos pagos (que poderá ser determinado por condições pessoais do beneficiário respectivo) não impede que seja considerada como autêntico sujeito passivo da obrigação tributária, nem que a incidência na fonte seja reputada autônoma em relação às normas que têm o beneficiário como sujeito passivo.

278 Definida pela legislação como laudo pericial – não atestado médico – emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6o, inciso XXI, e Lei nº 8.541/92, art. 47).

5.4.2. RELAÇÕES DA NORMA DO IRF-ANTECIPAÇÃO COM A DO IR-MENSAL

O Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação mantém relações importantes com as regras-matrizes de incidência tributária que, mensal (IR – Mensal) ou anualmente (IR – Anual), oneram a renda da pessoa física. É necessário demonstrar como se dão, normativamente, tais relações, para salientar a autonomia das incidências na fonte. A demonstração dessas relações também esclarece a consonância da tributação da renda das pessoas físicas residentes no Brasil, *instituída mediante um conjunto de normas entrelaçadas entre si*, com a atribuição constitucional de competência para tributar a renda, delimitada pelo Código Tributário Nacional.

Analisemos, primeiramente, as relações existentes entre o IRF – Antecipação e a norma do IR – Mensal, estruturada no item 4.2.1. acima nos seguintes termos:

N _i	Hipótese	Auferir, ao final de cada mês, rendimentos pagos por outra pessoa física, ou por fonte situada no exterior, que não tenham sido tributados na fonte, no País.
	Consequência	O beneficiário fica obrigado perante a União a pagar imposto sobre a renda mensal – IR-Mensal * a base de cálculo inclui, apenas facultativamente, os rendimentos tributáveis em N ₁ , não incluindo aqueles tributáveis por N ₂ e N ₄

N ₂	Hipótese	Sofrer retenção, sobre rendimentos recebidos, para fins de recolhimento do IRF-Antecipação pela fonte pagadora, e/ou sofrer retenção/pagar imposto sobre a renda no exterior, sobre rendimentos recebidos de fontes estrangeiras
	Consequência	O beneficiário dos rendimentos terá direito, contra a União, de compensar com o IR-Mensal devido, o montante retido pela fonte pagadora (se houver incluído na base de cálculo do IR-Mensal, os rendimentos sujeitos a tal retenção), bem como o imposto pago no exterior (se houver Tratado para evitar a Dupla Tributação entre os Países, ou reciprocidade de tratamento).

Observando-se o esquema acima, verifica-se que a relação entre a norma do IR-Mensal e as demais normas de tributação da renda da pessoa física consiste precisamente em *exclusão dos rendimentos tributáveis pelo IRF-Exclusivo e pelo IR – Definitivo de sua base de cálculo* e, facultativamente, *daqueles tributáveis pelo IRF-Antecipação*. Além disso, a *Norma de Crédito N₇*, permite-se a *dedução do montante retido pela fonte pagadora em virtude de sua obrigação a recolher o IRF-Antecipação* (se os respectivos rendimentos forem incluídos em sua base de cálculo), *do IR-Mensal devido*.

A hipótese de incidência do IR-Mensal prevê tão somente o fato de “auferir, ao final de cada mês, rendimentos pagos por outra pessoa física, ou por fonte situada no exterior, que não tenham sido tributados na fonte, no País”. A inclusão, na base de cálculo do IR-Mensal, dos rendimentos sujeitos a tributação pelo IRF-Antecipação, é apenas facultativa²⁷⁹. O sujeito passivo do IR-Mensal pode, portanto, optar por incluí-los somente na base de cálculo do IR-Anual, recolhendo então eventual diferença de alíquota. Pode, também, pleitear que a fonte pagadora retenha a complementação de acordo com a alíquota aplicável à soma dos rendimentos mensais²⁸⁰.

Vale salientar, ademais, que, de acordo com a regulamentação existente, o recolhimento de eventual complementação mensal deve ser feito em separado²⁸¹. Optamos, porém, por tratar dela conjun-

279 Dispõe a legislação de regência o seguinte: “Sem prejuízo dos pagamentos obrigatórios estabelecidos neste Decreto, fica facultado ao contribuinte efetuar, no curso do ano-calendário, complementação do imposto que for devido, sobre os rendimentos recebidos” (Lei nº 8.383, de 1991, art. 7º).

280 O imposto complementar pode ser retido, mensalmente, por uma das fontes pagadoras, pessoa jurídica, desde que haja concordância, por escrito, da pessoa beneficiária, caso em que a pessoa jurídica é solidariamente responsável com o contribuinte pelo imposto correspondente à obrigação assumida. (IN 15/01, art. 25, § 2º).

281 O contribuinte sujeito ao recolhimento mensal obrigatório (“Carnê-Leão”) que, opcionalmente, fizer o recolhimento complementar, deverá efetuá-los em DARF separados (IN 15/01, art. 60, § 2º).

tamente com a regra-matriz do IR-Mensal, em razão da semelhança entre seus critérios, e da necessidade de calcular a alíquota aplicável à soma dos rendimentos, e dedução de certas despesas, para se determinar se há complementação a ser recolhida.

Observa-se, então, que, a cada mês, as pessoas físicas residentes no Brasil são obrigadas a calcular a renda paga por outra pessoa física, ou por fonte situada no exterior, que não tenha sido tributada na fonte, no País, e submetê-la a tributação pelo IR – Mensal, também conhecido como “Carnê-Leão”. Somam-se, nesse momento, todos os rendimentos auferidos no período, e são feitas as deduções autorizadas pela legislação, tais como as relativas a despesas com contribuições previdenciárias, dependentes, e aquelas escrituradas em livro-caixa.

Em tal soma, como visto, podem ou não *incluir-se* os rendimentos pagos por pessoa jurídica, tributáveis pelo IRF – Antecipação, a fim de calcular e recolher eventual diferença de alíquota.

Por fim, do tributo devido apurado conforme essas regras são deduzidos, em virtude da faculdade conferida ao sujeito passivo pela *Norma de Crédito N₇*, (a) *o imposto sobre a renda pago no exterior sobre os respectivos rendimentos*²⁸², e (b) *o montante retido por fonte pagadora brasileira*, se esses rendimentos forem incluídos em sua base de cálculo.

Vejamos um exemplo, em que se incluem os rendimentos sujeitos ao IRF-Antecipação na base de cálculo do IR-Mensal:

282 Desde que haja previsão para tanto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no País (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98).

Rendimentos recebidos de pessoa jurídica residente no Brasil (tributáveis pelo IRF - Antecipação)*	R\$ 1.500,00 (+)
Rendimentos recebidos de pessoa física residente no Brasil	R\$ 2.000,00 (+)
Rendimentos recebidos de fonte situada no exterior**	R\$ 2.000,00 (+)
Total dos rendimentos auferidos no mês:	R\$ 5.500,00 (=)
Deduções autorizadas pela legislação:	R\$ 1.500,00 (-)
Total dos rendimentos tributáveis pelo IR - Mensal	R\$ 4.000,00 (=)
Imposto devido mediante aplicação da alíquota de 27,5%	R\$ 1.100,00
<i>Deduções decorrentes da Norma de Crédito:</i>	
Imposto retido na fonte*	R\$ 225,00
Imposto pago no exterior**	R\$ 500,00
IR - Mensal a pagar	R\$ 375,00 (R\$ 187,50 a título de complementação do IRF-A)

Claro está não haver múltipla tributação da renda das pessoas físicas residentes no País, em virtude de sua tributação pelo IRF-Antecipação e pelo IR-Mensal, seja por não existir a obrigação de incluir, na base de cálculo deste último, os rendimentos sujeitos a tributação pelo primeiro; seja porque, caso o sujeito passivo deseje fazê-lo, poderá deduzir do montante devido a título de IR-Mensal os valores retidos pela fonte pagadora, daqueles rendimentos (em virtude da *Norma de Crédito N₇*).

Além disso, não ficam dúvidas, após a análise acima, acerca da total independência entre as normas do IR-Mensal e do IRF-Antecipação.

5.4.3. RELAÇÕES DA NORMA DO IRF-ANTECIPAÇÃO COM A DO IR-ANUAL

As relações entre as normas do IRF-Antecipação e do IR-Anual são bastante parecidas com aquelas descritas acima. A principal diferença entre elas reside no fato de que o sujeito passivo do IR-Anual é *obrigado*, e não simplesmente *autorizado*, a incluir na base de cálculo desse tributo os rendimentos sujeitos à incidência do IRF-Antecipação, fazendo jus, naturalmente, a *direito de crédito* correspondente ao montante retido pelas fontes pagadoras.

Vejamos a regra-matriz do IR-Anual, e a respectiva Norma de Crédito, construídos no item 4.2.1. acima:

N ₆	<i>Hipótese</i>	Auferir renda ao final de cada ano
	<i>Consequência</i>	O beneficiário fica obrigado perante a União a pagar imposto sobre a renda <i>anual</i> - IR-Anual * a base de cálculo não inclui os rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda na fonte Exclusivo e pelo Imposto sobre a Renda Definitivo.

N ₈	<i>Hipótese</i>	Sofrer retenção, sobre rendimentos recebidos, para fins de recolhimento do IRF-Antecipação pela fonte pagadora, e/ou pagar IR-Mensal.
	<i>Consequência</i>	O beneficiário dos rendimentos terá direito, contra a União, de compensar com o IR-Anual devido, o respetivo montante.

A hipótese de incidência do IR-Anual prevê o fato de “auferir renda ao final de cada ano”. Em virtude disso, a legislação do imposto sobre a renda faz incluir em sua base de cálculo *todos os rendimentos auferidos pela pessoa física nesse período*, exceto aqueles sujeitos a tributação pelo IRF-Exclusivo e pelo IR-Definitivo. Assim, os rendimentos sujeitos ao IRF-Antecipação e ao IR-Mensal devem, necessariamente, compor sua base de cálculo, para fins de recolhimento de eventual diferença de alíquotas, e dedução de eventuais despesas autorizadas apenas para a composição da base de cálculo do IR-Anual.

Após o somatório desses rendimentos e a dedução das despesas cabíveis, aplicar-se-ão as alíquotas do IR-Anual sobre a renda auferida, chegando-se à quantia correspondente ao tributo bruto devido. Por fim, serão deduzidos desse montante, em virtude da previsão constante na *Norma de Crédito N₈*, (i) os valores retidos pela fonte pagadora para fins de pagamento do IRF-Antecipação; (ii) os valores pagos pelo beneficiário a título de IR-Mensal (inclusive “complementação”).

À primeira vista, pode parecer que a melhor técnica para evitar a dupla tributação dos mesmos rendimentos não seria a exposta acima, mas simplesmente a não inclusão daqueles já tributados por outras regras-matrizes, na base de cálculo do IR-

Anual. Assim, cada rendimento seria submetido a tributação apenas uma vez.

Se tal técnica fosse utilizada, não restaria, a rigor, nenhuma renda a ser tributado pelo IR-Anual, pois todo e qualquer rendimento recebido por pessoa física residente no Brasil no decorrer do ano estaria sujeito a alguma das outras regras-matrizes de incidência sobre a renda existentes e já demonstradas: rendimentos recebidos de pessoas jurídicas brasileiras, pelo IRF-Antecipação; de pessoas físicas ou de fontes estrangeiras, pelo IR-Mensal, obtidos a título de ganho de capital, pelo IR-Definitivo, e em aplicações financeiras e congêneres, pelo IRF-Exclusivo.

Todavia, o legislador pátrio achou por bem submeter, novamente, a totalidade dos rendimentos auferidos pela pessoa física (exceto os sujeitos ao IR-Definitivo e ao IRF-Exclusivo) à incidência do IR-Anual, pois esta seria a única forma de (i) *permitir certas deduções não autorizadas nos âmbitos daquelas regras-matrizes, e (ii) uniformizar a alíquota aplicável, que poderá ser maior ou menor do que a aplicada quando das incidências daquelas normas, respeitando-se, assim, o princípio constitucional da generalidade.*

Esses objetivos nos parecem perfeitamente adequados e consonantes com o sistema constitucional tributário. A permissão de deduções se harmoniza com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que impede a tributação do patrimônio das pessoas físicas, ou seja, da fonte produtora de sua riqueza. E nem todas as deduções podem ser autorizadas no âmbito do IRF-Antecipação, dada a necessidade de serem informadas à fonte pagadora e calculadas *a posteriori*.

Já a uniformização de alíquotas, ao final do ano-calendário, privilegia os princípios da isonomia – evitando que rendimentos isolados sejam tributados por alíquotas maiores ou menores do que as aplicáveis à renda global da pessoa física –, e

mais especificamente o princípio da generalidade da tributação, que se opõe ao da seletividade.

Entendemos, portanto, ser coerente a técnica utilizada para evitar dupla incidência do imposto, consistente tão somente no *direito de crédito*, dos valores retidos pela fonte pagadora, para compensação com o tributo devido a título de IR-Anual.

A existência desse *direito de crédito*, todavia, não descredencia a independência entre as regras-matrizes envolvidas na tributação das pessoas físicas, consistindo em simples técnica para evitar a dupla tributação dos mesmos rendimentos, implementada através de verdadeira norma jurídica em sentido estrito.

A autonomia do *direito ao crédito* em relação à regra-matriz de incidência que o gerou, consistindo o primeiro em mera moeda escritural para compensação, foi salientada por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁸³:

"O contribuinte exercita seu direito de crédito mediante a forma jurídica da qualificada da compensação, tão somente se for, em outro momento, integrante da relação jurídica do gravame. O direito à compensação é direito de cunho patrimonial em face ao Estado. Entretanto, o 'crédito' com que ele se exerce é mera moeda escritural que tem a única vocação legal de servir como moeda de pagamento parcial de impostos como o ICMS e o IPI". (destaque do autor).

Demonstra-se, assim, a necessidade de investigar analiticamente a existência das normas que prevêm incidências tributárias, da norma que prevê retenção e dos enunciados que autorizam crédito, demonstrando os efeitos jurídicos de cada uma. Não se pode, em virtude da existência das relações entre normas explicitadas, entendê-las como uma só, desprezando suas peculiaridades.

283 "Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade", pp. 156-157.

PAULO DE BARROS CARVALHO²⁸⁴, no mesmo trabalho onde tratou do tema das isenções tributárias do IPI em face do princípio da não-cumulatividade, chamou a atenção para o erro de se tratarem várias relações jurídicas distintas como uma só:

“Se nos aproximarmos dessa situação jurídica sem os cuidados necessários, o exame superficial possivelmente não nos permitirá ver, com nitidez, a distinção entre aqueles dois laços de conteúdo patrimonial que apontamos acima. E, mais ainda, ficará difícil entrever dois fatos jurídicos, absolutamente distintos, que propagaram aqueles efeitos. Verdadeiramente, a primeira impressão é de que houve apenas um acontecimento, tomado pelo legislador como base de incidência para irradiar duas diferentes relações jurídicas”.

As observações de PAULO DE BARROS CARVALHO se amoldam com perfeição à problemática do estudo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Física, pois, analisando-se a questão “sem os cuidados necessários”, não seria possível identificar as diferentes relações jurídicas, com distintos sujeitos passivos, engendradas sob essa denominação.

Não se poderia construir as oito hipóteses normativas – dentre os quais cinco hipóteses de incidência tributária –, absolutamente distintas (IRF-Antecipação, IRF-Exclusivo, Norma da Retenção, IR-Definitivo, IR-Mensal, IR-Anual), que propagaram aqueles efeitos. A primeira impressão seria a de que, como afirmou PAULO DE BARROS CARVALHO, teria havido “apenas um acontecimento, tomado pelo legislador como base de incidência para irradiar duas diferentes relações jurídicas”.

284 Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade”, p. 152.

Como se pode perceber são vários, e não apenas um, os acontecimentos previstos pelo direito positivo como aptos a gerar a obrigação de recolher aos cofres públicos parcelas dos rendimentos/renda da pessoa física.

Restou claro, ademais, que o Imposto sobre a Renda na Fonte - Antecipação é norma autônoma em relação ao Imposto sobre a Renda Anual, consistindo a relação entre essas duas normas apenas na existência de outra norma que prevê *direito de crédito contra o IR-Anual devido, dos valores retidos, pela fonte pagadora, em virtude de sua obrigação de recolher o IRF-Antecipação*.

5.4.4. PRESUNÇÃO DE RETENÇÃO, PELO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS

A *Norma do Crédito* acima descrita, que permite ao beneficiário dos rendimentos a compensação dos valores retidos pelas fontes pagadoras, com o IR-Mensal e o IR-Anual, precisa ser vertida em linguagem competente para que o direito por ela previsto possa ser usufruído pelo sujeito passivo tributário das respectivas regras-matrizes.

Esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO:

“Tanto a relação jurídica tributária que decorre imediatamente do fato jurídico tributário (‘fato gerador’), como a relação de direito ao crédito requerem, para sua exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de linguagem competente, identificada como aquela prevista em lei para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes”.²⁸⁵ (destacamos)

285 “Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade”, p. 153.

A legislação do imposto sobre a renda estabeleceu que a linguagem competente, para fins de direito de crédito nas normas do IR-Anual e do IR-Mensal, ou seja, a descrição em linguagem competente da retenção que implica nesse direito, consiste no chamado *Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte*, que deverá ser entregue pela pessoa jurídica pagadora de rendimentos aos beneficiários pessoa física, até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento²⁸⁶.

Dispôs o legislador que

*“o imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º, e no § 1º do art. 8º”*²⁸⁷.

Esta é a regra para o aproveitamento do direito de crédito: a pessoa física ou jurídica pagadora dos rendimentos – fonte pagadora, sujeito passivo do IRF-Antecipação – informa ao respectivo beneficiário os valores pagos e o montante retido, para que este último possa ser utilizado como crédito pelo beneficiário dos rendimentos²⁸⁸.

Entendemos, todavia, que, quando a fonte pagadora não cumprir sua obrigação de prestar tais informações, ou prestá-las incorretamente (informando, por exemplo, que não efetuou a re-

286 RIR/99, art. 942, e parágrafo único (base legal: Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, § 2º, Lei nº 6.623, de 23 de março de 1979, art. 1º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 86).

287 RIR/99, parágrafo 2º do art. 943 (base legal: Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

288 Em se tratando de crédito correspondente ao pagamento de Imposto sobre a Renda Mensal, naturalmente a comprovação do pagamento para esse efeito far-se-á através da apresentação dos respectivos documentos de arrecadação de receitas federais – DARF.

tenção, quando poderia, tendo entregue ao beneficiário o montante bruto dos rendimentos pagos), o sujeito passivo do IR-Anual tem o direito de *assumir que recebeu, da pessoa jurídica obrigada ao recolhimento do imposto, rendimentos líquidos de IRF-Antecipação, presumindo, conseqüentemente, o correspondente crédito a ser utilizado como moeda escritural para pagamento do imposto devido, utilizando-se, para tanto, dos meios de prova de que dispuser*.

Em primeiro lugar, o sujeito passivo do IR- Mensal ou Anual não pode ser prejudicado por omissão ou erro da fonte pagadora. Sendo assim, caso esta não lhe entregue o *Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte*, outros documentos que comprovem o pagamento poderão ser utilizados.

Embora não seja claramente prevista pela legislação, essa interpretação parece ser corroborada pelas autoridades fiscais quando, no Manual de Instruções para preenchimento da declaração de ajuste anual da pessoa física – 2001, p. 15, informam que *“caso a fonte pagadora esteja desobrigada a fornecer o documento referido no artigo, por não ter havido a retenção do imposto na fonte, ou as informações prestadas sejam incorretas, os rendimentos recebidos poderão ser informados com base nos contracheques ou recibos”*. (destacamos)

Além disso, nas hipóteses em que a fonte pagadora pode efetuar a retenção e não o faz (informando ou não tal procedimento no *Comprovante de Rendimentos* entregue), entendemos que *o beneficiário deve, também, reajustar o respectivo rendimento, presumindo o crédito decorrente de seu pagamento*.

Conforme já afirmado, a norma que veicula o dever de efetuar “reajustamento do rendimento bruto” prevê que, não sendo exercido o direito de retenção, a fonte deverá considerar líquidos os rendimentos pagos, arcando com o ônus econômico do tributo e recolhendo o respectivo montante ao Estado.

Ora, esse dever da fonte pagadora – de considerar líquidos os rendimentos pagos – implica correspondente direito do beneficiário dos rendimentos, necessário para que não ocorra dupla tributação dos mesmos rendimentos, e conseqüentemente enriquecimento ilícito do ente tributante.

Além disso, já se estabeleceu a premissa, fundamentada no direito positivo, de que a *responsabilidade da fonte pagadora* pelo recolhimento do imposto incidente sobre os rendimentos pagos, sujeitos a tributação pelo IR-Anual, é *exclusiva*. Não há solidariedade ou subsidiariedade de espécie alguma. Obrigar o beneficiário dos rendimentos a tributá-los, ao final do exercício, em seu IR-Anual, na hipótese de não-retenção, seria atribuir-lhe responsabilidade subsidiária, que não encontra fundamento na legislação em vigor.

Se o beneficiário incluir os rendimentos sujeitos ao IRF-Antecipação – como está obrigado a fazer – na base de cálculo do IR-Anual, e não o reajustar, compensando o valor retido com o tributo devido, estará tributando aqueles rendimentos inteiramente, e não apenas eventual diferença de alíquotas. Isto porque a fonte pagadora, espontaneamente, ou o Fisco, em caso de autuação, deverá reajustar o rendimento pago, considerando-o líquido, e imputando à fonte o dever de recolher o respectivo montante.

Vejamos um exemplo numérico:

Pessoa física recebe “comprovante” informando que a fonte pagadora lhe pagou R\$ 3.000,00 sem efetuar qualquer retenção	R\$ 3.000,00
Pessoa física inclui tais rendimentos em sua declaração, e não considera nenhum crédito para compensação com o IR-Anual devido. Paga aos cofres públicos:	R\$ 825,00

A fonte pagadora, percebendo que deixou de efetuar a retenção, reajusta o rendimento bruto (ou é obrigada a fazê-lo em virtude de atuação fiscal), considerando-o como:	R\$ 4.137,93
Recolhe aos cofres públicos, a título de IRF-Antecipação:	R\$ 1.137,93

O exemplo numérico acima deixa claro que, caso não se permita, ao beneficiário dos rendimentos, considerar os efeitos do *reajustamento do rendimento bruto*, haverá dupla tributação da mesma materialidade, e enriquecimento ilícito do ente tributante. Se, por outro lado, o beneficiário dos rendimentos tiver direito de presumir como tributados os rendimentos pagos por pessoa jurídica sujeitos ao IRF-Antecipação, efetuando por conta própria o *reajustamento*, haverá somente uma incidência do IR-Anual, sendo recolhida apenas a eventual diferença de alíquotas²⁸⁹.

ALBERTO XAVIER compartilha desse mesmo entendimento, ao asseverar:

“A hipótese de a fonte ter assumido o ônus do imposto desencadeia duas ordens de consequência: para o contribuinte, o valor do imposto contratualmente transferido configura rendimento adicional tributável na declaração (Parecer Normativo CST-2/80, item 5.1.), para o responsável, ele é obrigado ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido, por força de recursos próprios (art. 576 do RIR),

289

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA cita duas manifestações do Fisco que dão sustentação à tese defendida acima. A primeira é externada pelo Parecer Normativo CGST nº 1, de 08.08.1995, segundo o qual, “quando a fonte assume o ônus do imposto e ocorre o reajustamento o rendimento bruto, o informe de rendimento da fonte ao beneficiário deve evidenciar o rendimento reajustado”²⁸⁹. Trata-se, na de hipótese, da situação em que a fonte pagadora é autuada e obrigada a recolher o imposto reajustado. Todavia, entendemos que, se tal ocorrerá caso a fonte seja autuada, o beneficiário também poderá presumir o reajustamento, apurando o respectivo crédito de retenção. Já o Parecer Normativo CST nº 2, de 15.01.80 manifesta entendimento fazendário de que “se o rendimento for tributável na declaração do beneficiário com compensação do imposto de fonte, o beneficiário deve incluir em sua declaração o rendimento bruto reajustado e compensar o imposto recolhido”²⁸⁹. Nesse caso, prevê-se, genericamente, o direito do beneficiário dos rendimentos de reajustar o rendimento recebido, independentemente de tal lhe ser informado no informe de rendimentos. *Guia IOB de Imposto de Renda Pessoa Jurídica*, Procedimento nº 1.6, Página nº 06, Atualização nº 10/2001, Data: Nov/2001; e Procedimento nº XIII.5, Página nº 05, Atualização nº 07/2000, Data: Ago/2000.

*sendo o imposto calculado sobre o valor bruto do rendimento reajustado nos termos do art. 577 do RIR e da Instrução Normativa 4/80*²⁹⁰. (destacamos)

Não se pode olvidar, todavia, a existência de diversas manifestações do Fisco em contrário, no sentido de que, na ausência de efetiva comprovação da retenção – leia-se *Comprovante de Rendimentos* –, pelo beneficiário dos rendimentos, estes deverão ser integralmente tributados pelo IR-Anual, sem possibilidade de crédito do montante retido, ou cujo ônus tenha sido assumido pela fonte pagadora²⁹¹. Tal interpretação, como já visto, pode conduzir ao enriquecimento ilícito do ente tributante.

Conclui-se, por conseguinte, que, caso a fonte pagadora se omita de entregar ao beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo do IR-Anual) o *Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte*, ou se as informações nele contidas forem incorretas (indicando, por exemplo, o pagamento de valores sem a retenção cabível), o sujeito passivo do IR-Anual poderá: (i) *comprovar os rendimentos recebidos com base em outras linguagens competentes (como contracheques ou recibos), bem como* (ii) *reajustar o rendimento bruto pago pela fonte pagadora, presumindo a retenção, do montante correspondente ao IRF-Antecipação, e* (iii) *utilizar o respectivo crédito para compensação com o IR-Anual devido.*

Esta interpretação decorre tanto da norma do artigo 725 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, que prevê o reajustamento do rendimento bruto na hipótese de não retenção pela fonte pagadora, quanto das manifestações fiscais acima citadas,

290 “Contribuinte e Responsável no Imposto de Renda sobre Juros pagos a Residentes no Exterior”, p. 98.

291 Cfr. Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 01-0148, de 23.04.81, e 01-1146, de 26.08.91.

além de refletir exegese teleológica, no sentido de evitar a inaceitável possibilidade de dupla tributação da renda que ocorreria caso o referido crédito não pudesse ser utilizado pelo beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo do IR-Anual).

5.5. RESPONSABILIZAÇÃO PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMETIDA À FONTE PAGADORA

A falta de clareza a respeito das questões tratadas no tópico anterior faz com que não se responda, com segurança, à seguinte questão: de quem o fisco pode exigir o adimplemento da obrigação tributária imputada à fonte pagadora?

Para aqueles que entendem que o IRF-Antecipação não implica *obrigação tributária* da fonte pagadora, mas mero *dever instrumental* ou *representação* do ente tributante pela fonte pagadora, só se pode exigir o adimplemento de obrigação tributária em sentido estrito do beneficiário dos rendimentos, ou seja, daquele que *aufere renda*, e realizaria a *hipótese de incidência tributária*.

Assim, se a fonte não efetuasse a retenção, o beneficiário dos rendimentos deveria incluí-los na base de cálculo do IR-Anual, tributando-os de acordo com as alíquotas cabíveis, sem aproveitar nenhum crédito. Da fonte pagadora só se poderia exigir multa ou sanção pelo inadimplemento de seu *suposto* dever de retenção. Esta sanção, para muitos, se consubstanciaria na própria obrigação de recolher o tributo devido pelo beneficiário dos rendimentos.

Todavia, adotadas as premissas estabelecidas neste trabalho, a conclusão terá de ser distinta. Já se viu que a obrigação da fonte pagadora de recolher o IRF-Antecipação não decorre da falta de retenção. Direito de retenção e dever de recolhimento estão previstos em normas distintas, que em comum têm apenas a hipótese de incidência. Tanto é assim que a fonte pagadora está obrigada a recolher o tributo devido ainda que não tenha efetuado a retenção. Da hipótese

de não-retenção decorre, simplesmente, o dever de promover o reajustamento da base de cálculo.

Embora a conclusão acima decorra naturalmente das premissas adotadas e já explicitadas ao longo do trabalho, desenvolveremos a seguir alguns dos argumentos que a fundamentam. Explicaremos com detalhe a natureza distinta das obrigações tributárias de quem “paga rendimentos” e de quem “aufere renda”. Demonstraremos, em seguida, que o beneficiário dos rendimentos não é solidariamente obrigado, com a fonte pagadora, ao recolhimento do IRF-Antecipação.

5.5.1. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS

Já restou claro, até aqui, serem distintas as obrigações tributárias decorrentes das hipóteses de “pagar rendimentos sujeitos a tributação pelo IR-Mensal ou Anual” e “auferir renda ao final do período de um ano”.

A primeira hipótese tem por conseqüência a obrigação, da fonte pagadora, de recolher aos cofres públicos o IRF-Antecipação, além de, em virtude da Norma de Retenção, permitir à fonte pagadora reter, dos rendimentos pagos, montante correspondente ao tributo devido.

A segunda tem por conseqüência a obrigação, do beneficiário dos rendimentos, de recolher aos cofres públicos o IR-Anual, calculado mediante a inclusão de todos os rendimentos auferidos ao longo do ano, exceto os tributáveis pelo IR-Definitivo e pelo IRF-Exclusivo. Quanto aos rendimentos sujeitos à incidência do IRF-Antecipação, apesar de passíveis de inclusão na base de cálculo do imposto, dão ensejo a direito de crédito dos valores retidos, *efetiva* ou *presumidamente*, pela fonte pagadora, de modo a que somente seja tributada eventual diferença, decorrente de mudança de alíquotas, e deduções efetuadas (*Norma de Crédito*).

Sendo assim, pergunta-se: caso o Fisco tome conhecimento do pagamento de determinados rendimentos pela fonte, sem que tenha efetuado a retenção e o recolhimento, de quem deverá exigir o pagamento dos respectivos valores, acrescido dos encargos legais correspondentes?

Entendemos que, (i) dada a autonomia da *obrigação tributária* da fonte pagadora, de recolher o IRF-Antecipação aos cofres públicos, ainda que não o tenha retido (nessa hipótese aplicando-se o reajustamento da base de cálculo), e (ii) em virtude de poder o beneficiário reajustar o rendimento bruto percebido, presumindo a retenção, somente da fonte pagadora poderá ser exigido o respectivo montante.

Não tendo sido efetuada a retenção, nenhum imposto será devido pelo beneficiário dos rendimentos, *exceto eventual diferença de alíquota sob a forma de IR-Anual*, pois ele terá efetuado o reajustamento cabível dos rendimentos recebidos, submetendo-os a tributação pelo IR-Anual.

Assim, apenas à fonte pagadora se pode exigir o IRF-Antecipação não recolhido, por ser ela o único sujeito passivo da obrigação tributária que, como se verá a seguir, não comporta solidariedade do beneficiário dos rendimentos. Neste sentido vêm sendo as decisões do Superior Tribunal de Justiça:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. ARTS. 45, § ÚNICO DO CTN, 103 DO D.L. 5.844/43 E 576 DO DEC. 85.450/80. 1. O substituto tributário do imposto de renda da pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido. 2. Recurso especial conhecido e provido”*²⁹² (destacamos)

292 Recurso Especial nº 153664/ES (1997/0078093-7), Relator MIN. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Decisão unânime de 08/08/2000, DJ de 11/09/00.

O Relator, MIN. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, em seu voto seguido à unanimidade, esclareceu que “o responsável, no caso a Assembléia Legislativa Estadual, se não reteve nem recolheu o tributo devido oportunamente, deve responder pelo seu pagamento porque a lei lhe impôs essa obrigação”.

Outra decisão em que ficou claro o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria foi relatada pelo MIN. PAULO MEDINA:

*“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO LEGAL-TRIBUTÁRIA – FONTE PAGADORA. A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo. O substituto tributário do imposto de renda da pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido. (...)”*²⁹³ (destacamos)

Em seu voto, o MIN. PAULO MEDINA assevera: “forçoso reconhecer que, uma vez não tendo havido a retenção na fonte, o contribuinte, no caso o recorrente, não poderá ser chamado a responder pelo erro, já que o responsável principal é o substituto legal tributário que, pela lei, deveria ter recolhido o imposto de renda”.

Para os que entendem ser meramente instrumental a obrigação da fonte pagadora, a conclusão é inversa. ALBERTO XAVIER, por exemplo, manifesta-se no seguinte sentido:

²⁹³ Recurso Especial nº 309913/SC (2001/0029763-3), Relator MIN. PAULO MEDINA, Decisão unânime de 19/02/2002, retificada em 02 de maio de 2002, DJ de 01/07/02.

*“... o único tributo devido é o apurado na declaração, cabendo sempre ao contribuinte a responsabilidade pelo seu pagamento. Ocorre, pois, um caso de responsabilidade cumulativa da fonte e do contribuinte. O contribuinte é sempre responsável pelo imposto devido sobre seus rendimentos quer a fonte tenha procedido ou não a retenção”*²⁹⁴. (destacamos)

Concordamos que o beneficiário dos rendimentos, tal como afirmado por ALBERTO XAVIER, “é sempre responsável pelo imposto devido sobre seus rendimentos”, pois já se reiterou aqui que os rendimentos sujeitos à incidência do IRF-Antecipação compõem a base de cálculo do IR-Anual.

Todavia, sabe-se também que o beneficiário dos rendimentos pode presumir a retenção que não foi – ou não sabe se foi – efetuada, tomando o respectivo crédito em sua declaração de IR-Anual. Desse modo, resta impossível exigir dele o eventual adimplemento forçado da obrigação tributária do IRF-Antecipação descumprida, apenas sendo possível exigir diferença de IR-Anual, se houver.

Além disso, como já salientado, investigações não analíticas dessas normas, que consideram as obrigações da fonte pagadora e do beneficiário dos rendimentos como decorrentes do mesmo fato, conduzem a conclusões distorcidas²⁹⁵. A conclusão de que o

²⁹⁴ “Contribuinte e Responsável no Imposto de Renda sobre Juros pagos a Residentes no Exterior”, p. 98.

²⁹⁵ HUGO DE BRITO MACHADO é um dos que adotam interpretação global das duas regras-matrizes, entendendo que a sujeição passiva do beneficiário dos rendimentos “decorre da própria relação obrigacional tributária, que não se desnaturaliza com a disposição legal que opera o seu desdobramento, colocando a fonte pagadora da renda como responsável pelo pagamento do imposto, na condição de intermediária entre a União e o beneficiário da renda”. Por não separar as relações jurídicas existentes entre a União e a fonte pagadora (IRF-Antecipação) e entre a União e o beneficiário dos rendimentos (IR-Mensal e IR-Anual), esse Autor não encontra meios para distinguir as respectivas obrigações, concluindo que “o beneficiário é, em qualquer caso, o devedor do

“contribuinte” (sujeito passivo do IR-Anual) é cumulativamente responsável pelo recolhimento do IRF-Antecipação é uma delas.

Veremos, a seguir, que não há qualquer previsão legal para responsabilidade “cumulativa” ou “solidária”, quanto aos valores sujeitos ao IRF-Antecipação, tal como defendido por ALBERTO XAVIER.

5.5.2. AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE

Já dissemos que a incidência do imposto sobre a renda na fonte configura verdadeira “substituição tributária”, caracterizada pela existência cumulativa de *regra-matriz de incidência tributária* e de *norma que prevê a retenção ou ressarcimento*.

Ficou comprovado, também, que a previsão de “responsabilidade tributária” pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional descreve melhor a fenomenologia da substituição que as hipóteses de responsabilidade dos sucessores e de terceiros. Dispõe o seguinte: “*a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo da obrigação principal*”.

Não se voltará, aqui, a expor os necessários esclarecimentos acerca da redação desse dispositivo. O que cabe analisar é se, tal qual nele previsto, da substituição tributária consubstanciada pelo conjugação do IRF-Antecipação com a Norma de Retenção, foi “*excluída* a responsabilidade do contribuinte ou atribuída a este em caráter *supletivo*”.

imposto”²⁹⁵. Como já demonstramos, contrariamente ao afirmado por HUGO DE BRITO MACHADO, as normas em vigor no sistema tributário brasileiro elegem a fonte pagadora como devedora de imposto, distinto do devido por quem recebe os rendimentos, mediante obrigação autônoma e exclusiva. “O Contribuinte e o Responsável no Imposto sobre a Renda na Fonte”, p. 115

Incumbe observar, preliminarmente, que o Código Tributário Nacional autoriza apenas a atribuição de competência *supletiva* ou *subsidiária* ao contribuinte (na hipótese, beneficiário dos rendimentos), nunca *cumulativa*, no dizer de ALBERTO XAVIER²⁹⁶, ou *solidária*. As hipóteses de solidariedade previstas pelo Código estão no artigo 124, segundo o qual são “*solidariamente obrigadas I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Conforme afirmado no capítulo pertinente²⁹⁷, só se pode entender como tendo “interesse comum” na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal os sujeitos que estejam num mesmo pólo de uma mesma relação jurídica. Não se pode, portanto, aplicar tal dispositivo para afirmar que fonte pagadora e beneficiário dos rendimentos teriam interesse comum no fato gerador do IRF-Antecipação, uma vez que não realizam, conjuntamente, sua hipótese, qual seja “pagar rendimentos”.

Desse modo, resta claro que fonte pagadora e beneficiário dos rendimentos só estariam solidariamente obrigados ao pagamento do IRF-Antecipação se existisse – e não existe – tal previsão em lei, nos termos do inciso II do artigo 124.

Neste ponto, vale transcrever as palavras de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

“Ora, nos casos em que a lei prevê a arrecadação do imposto de renda pelo regime de fonte, ela atribui expressamente a responsabilidade à fonte pagadora e não estabelece qualquer responsabilidade supletiva do beneficiário da renda. Daí o entendimento pacífico de

296 Vide item anterior.

297 Capítulo III, Item 3.3.2.1..

que apenas a fonte participa da relação jurídica tributária, e apenas ela pode ser acionada pelo fisco. Daí, também, todas as demais conseqüências citadas no estudo acima referido (como, por exemplo, o direito do contribuinte de compensar o imposto retido, ainda que não tenha sido recolhido pela fonte) todas elas concordes e coerentes com esta regulação jurídica, da qual são derivadas.

Cumprе, ainda, esclarecer que não existe para o beneficiário da renda, contribuinte afastado da relação jurídica tributária mediante a colocação da fonte no respectivo pólo passivo, qualquer responsabilidade solidária com a fonte, a teor do art. 124 do CTN²⁹⁸. (destacamos)

O Autor manifesta posicionamento idêntico ao nosso no que tange à exclusividade da sujeição passiva da fonte pagadora quanto ao IRF-Antecipação e ao direito do contribuinte de compensar o imposto retido, ainda que não tenha sido recolhido pela fonte. Salienta, ademais, que não há *responsabilidade solidária* do beneficiário dos rendimentos com a fonte, nem tampouco *responsabilidade supletiva*.

A legislação de regência, já analisada quando da construção da regra-matriz de incidência tributária do IRF-Antecipação, em nenhum ponto prevê obrigação supletiva do beneficiário dos rendimentos em relação a esse imposto. Prescreve tão somente que (i) a fonte pagadora será obrigada a recolhê-lo ainda que não tenha retido o respectivo montante do beneficiário, e (ii) o beneficiário dos rendimentos está obrigado a submeter os rendimentos – tributáveis pelo IRF-Antecipação – à incidência

298 “Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e PropONENTE de Ação Judicial afinal Julgada Improcedente”, p. 125

do IR-Anual, tendo direito de compensar os valores retidos pela fonte pagadora com o imposto devido.

Sendo assim, a única conclusão possível, a respeito da hipótese de substituição tributária representada pela instituição do IRF-Antecipação e respectiva Norma de Retenção, é ter sido excluída a responsabilidade do contribuinte (beneficiário dos rendimentos, que sofre a retenção), já que a legislação em vigor não lhe imputou responsabilidade supletiva ou solidária, e de acordo com o princípio da legalidade enunciado pelo artigo 5º, II da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

5.5.3. RESPONSABILIDADE EM CASO DE AÇÃO JUDICIAL INTENTADA PELO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS, AO FINAL JULGADA IMPROCEDENTE

A fonte pagadora é sujeito passivo exclusivo da obrigação tributária descrita no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação. O beneficiário dos rendimentos arca com o ônus econômico do tributo, na medida em que seus rendimentos são diminuídos do respectivo montante, em decorrência da Norma de Retenção.

As conclusões acima podem trazer à tona a seguinte indagação: Ora, o beneficiário, entendendo que determinados rendimentos a serem recebidos não devem sofrer retenção por serem isentos, imunes, ou não configurarem acréscimo patrimonial, intenta ação judicial para impedir a fonte pagadora de efetuar-la (tem interesse jurídico e econômico para tanto). Obtém, liminarmente, êxito na ação, e a fonte pagadora deixa de reter (e conseqüentemente de recolher, pois os rendimentos terão sido judicialmente declarados isentos) o montante do tributo que em princípio seria devido. Ao final, porém, a ação proposta pelo

contribuinte é julgada improcedente. Nesta hipótese, de quem o Fisco poderá exigir o adimplemento da obrigação tributária?

Entendemos que, neste caso, o proponente da ação judicial – beneficiário dos rendimentos – será responsável pelo pagamento do tributo que deixou de ser retido e recolhido pela fonte pagadora em virtude de ordem judicial.

Tal conclusão decorre de vários fundamentos. O primeiro deles é o de que o *direito de retenção* (não seu exercício) é essencial para que a fonte pagadora possa ser obrigada a recolher o IRF-Antecipação. Não se lhe atribuindo este direito, o tributo passa a incidir sobre seu patrimônio, e não sobre a renda do beneficiário, restando desrespeitada a atribuição constitucional de competência para a instituição desse imposto. Na hipótese de ação judicial acima descrita, a fonte pagadora é impedida de efetuar a retenção, de modo que exigir-lhe, após o desfecho da ação, o pagamento do imposto, seria cobrar tributo sobre seu patrimônio.

A nosso ver o argumento acima é suficiente para se retirar, da fonte pagadora, a responsabilidade pelo recolhimento na hipótese de impedimento da retenção por força de ação judicial.²⁹⁹.

299 RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, *todavia, acrescenta outros, tais como as previsões (i) do artigo 159 do Código Civil, segundo o qual aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, imprudência ou imperícia, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano; (ii) do artigo 160, I do mesmo diploma, que prevê não constituir ato ilícito o exercício regular de um direito; e (iii) do artigo 964 do Código de Processo Civil, segundo o qual todo aquele que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir, e por fim (iv) do artigo 1519, também do Código de Processo Civil, o qual estatui que os bens do responsável pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado. Conjugando esses dispositivos, conclui que "a propositura regular da ação, como ato em si, não pode ser inquinada de ato ilícito. Mas a retenção do proveito que ela tiver propiciado em seu início, quando ao final ela venha a ser julgada improcedente, converte-se em ilicitude que esse conjunto normativo certamente repele"* "Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e Proponente da Ação Judicial afinal Julgada Improcedente", p. 133.

Sendo assim, converte-se em exceção à responsabilidade da fonte pagadora pelo descumprimento de sua obrigação tributária a hipótese em que esta é impedida de efetuar a retenção, por força de ação judicial proposta pelo beneficiário dos rendimentos e ao final julgada improcedente.

Esta foi, inclusive, a solução legislativa encontrada para a questão. A Medida Provisória nº 2.158-33/01³⁰⁰ previu no § 2º de seu artigo 55, que *a pessoa física ou jurídica beneficiária dos rendimentos, nessa hipótese, ficará sujeita ao pagamento do imposto, de juros moratórios e multa, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.*

5.6. LEGITIMIDADE ATIVA PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

O repúdio ao enriquecimento ilícito fez com que o legislador tributário nacional criasse mecanismos para recompor o patrimônio indevidamente diminuído por exações infundadas. Previu o CTN, em seu artigo 165:

"O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do

300 Regulamentada, neste ponto, pela Instrução Normativa nº 104/00.

débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

*III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória*³⁰¹.

O dispositivo acima não parece trazer grandes questionamentos. Em se tratando, contudo, de substituição tributária, a questão da capacidade ativa para pleitear a restituição do indébito torna-se tema de acesos debates, pois a resposta dependerá da premissa estabelecida em relação à sujeição tributária passiva.

Para aqueles que entendem que sujeito passivo é o “substituto”, é ele quem poderá pleitear a repetição do indébito. Já os partidários da tese de que o chamado “contribuinte” – para nós, aquele que suporta a retenção –, ocupa o pólo passivo da obrigação tributária, tenderão atribuir-lhe capacidade ativa.

Todavia, o debate acerca da questão não finda neste ponto. Há que se levar em conta, também, o disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a restituição dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo”.

Levando em conta as normas acima e as peculiaridades do sistema de “substituição tributária”, analisaremos a seguir em que circunstâncias a fonte pagadora e o beneficiário dos rendimentos têm legitimidade ativa para pleitear a restituição do indébito tributário e as razões jurídicas para tanto.

301 A par desse dispositivo, estabelece o art. 167 do Código que “a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição”.

5.6.1. LEGITIMIDADE ATIVA DA FONTE PAGADORA

A regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional se harmoniza perfeitamente com a norma que prevê a restituição do indébito tributário, na medida em que prestigia seu objetivo de evitar o enriquecimento ilícito do Estado, e ao mesmo tempo impedir o empobrecimento sem causa dos jurisdicionados.

Ora, nas hipóteses de substituição, o encargo financeiro do tributo é *juridicamente* transferido a outrem, pois existe *outra norma jurídica*, a par da regra-matriz de incidência tributária, que prevê a *retenção* ou *ressarcimento* do respectivo montante, pelo sujeito passivo. Assim, permitir-lhe, sem quaisquer ressalvas, pleitear o indébito tributário, teria o efeito inverso de promover o seu enriquecimento ilícito, já que *outra pessoa, em virtude de norma jurídica com esta finalidade, suportou o empobrecimento que se pretende reparar*.

MARCELO FORTES DE CERQUEIRA leva em consideração essas peculiaridades da substituição, concluindo:

*“Quanto à figura do substituto, inexistem problemas em atribuir a ele a titularidade do direito de repetição do indébito, mas apenas em situações especiais, nas quais ele tenha descontado do sujeito passivo (retido) o imposto corretamente, mas pago (transferido) ao Fisco uma quantia maior que a devida, a expensas próprias (erro ou duplicidade de pagamento), sem, contudo, ter o sujeito passivo da obrigação sido subtraído no seu patrimônio em proporção maior que a devida”*³⁰².

Em outras palavras: o “substituto” – fonte pagadora – só pode pleitear a restituição do indébito em duas situações: (i) se provar que *o respectivo montante não foi retido do beneficiário dos*

302 *Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria – Sistema Jurídico Tributário, Norma Jurídica Tributária, Obrigação Tributária, Crédito Tributário e Lançamento, Decadência e Prescrição, Compensação Tributária*, pp. 377-8.

rendimentos³⁰³ – ou, nos termos do artigo 166 do CTN, *que assumiu o referido encargo* – ou, (ii) se, tendo efetuado a retenção, estiver expressamente autorizado, pelo terceiro que suportou a transferência do encargo, a receber a restituição.

Nesta última hipótese, o substituto – fonte pagadora, no tributo em estudo – não estará agindo em nome próprio, mas apenas representando os beneficiários dos rendimentos pagos – terceiros que suportaram a transferência do encargo.

Não se trata, aqui, de levar em conta os *efeitos econômicos do tributo*, pois nas hipóteses de retenção na fonte, a transferência do encargo financeiro do tributo é *juridicizada* pela norma de retenção. A interpretação acima construída, ao levar em conta a *transferência do encargo do tributo* para fins de determinação do sujeito apto a pleitear a restituição do indébito tributário, harmoniza-se perfeitamente com as regras da Ciência do Direito³⁰⁴.

Estamos neste ponto, com RICARDO LOBO TORRES, para quem

“Não é suficiente, portanto, para legitimar a ação de repetição do indébito, o enriquecimento do ente público, mas o empobrecimento do contribuinte. Se aquele que recolheu indevidamente o imposto aos cofres públicos não sofreu o

303 É esta a interpretação do Supremo Tribunal Federal, que exarou a Súmula 546 com o seguinte teor: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o quantum respectivo”. Tal entendimento se opôs àquele antes em vigor no Tribunal, manifestado através da Súmula 71: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

304 Semelhante é o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, para quem “a repercussão jurídica somente ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, e outorgam a esse sujeito passivo meios jurídicos de reter ou reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo pago. Exemplo clássico é a retenção, pela fonte pagadora, do imposto sobre a renda auferido por terceiro”. (grifamos) “Substituição Tributária e Realidades Afins – Legitimidade Ativa ‘Ad Causam’”, p. 63.

desembolso efetivo do numerário, carece de legitimidade ad causam, porque, do contrário, enriqueceria ilicitamente”.³⁰⁵

Pergunta-se, então: nas hipóteses contrárias às mencionadas acima, ou seja, (i) caso tenha havido retenção do montante pago a mais a título de IRF-Antecipação – *transferência jurídica do encargo financeiro para terceiros* –, (ii) e o beneficiário dos rendimentos não autorize a fonte pagadora a pleitear a restituição, o beneficiário dos rendimentos terá legitimidade ativa para pleiteá-la? É o que se investigará a seguir.

5.6.2. LEGITIMIDADE ATIVA DO BENEFICIÁRIO

Uma das premissas deste trabalho é a de que *a tributação do rendimento das pessoas físicas se faz mediante a instituição de várias normas*, entre as quais cinco regras-matrizes de incidência tributária que têm como sujeito passivo ora a fonte pagadora dos rendimentos, ora seu beneficiário.

Nas hipóteses de substituição tributária identificadas no âmbito dessa sistemática – *regra-matriz de incidência tributária associada a uma norma de retenção* –, os sujeitos passivos das normas tributárias em sentido estrito – IRF-Antecipação e IRF-Exclusivo –, também chamados de “substitutos”, são as fontes pagadoras dos rendimentos. Cabe-lhes, ademais, reter, dos beneficiários – também chamados “substituídos” –, o montante do tributo devido (previsão constante na Norma de Retenção).

Já se demonstrou, no item acima, que cabe ao sujeito passivo do IRF-Antecipação – fonte pagadora, “substituto” – pleitear a restituição de eventual indébito, devendo para tanto preencher determinados requisitos. A questão que se nos apresenta neste

305 *Restituição dos Tributos*, pp.17-18.

ponto é saber se os “substituídos” podem pleitear a repetição do indébito do IRF-Antecipação ou do IRF-Exclusivo, caso tenha ocorrido a retenção dos respectivos montantes.

Deve-se lembrar, antes de responder a esta questão, que os “substituídos” não participam da relação jurídica tributária descrita no conseqüente dessas regras-matrizes, não estando, portanto, obrigados a recolher o tributo. Por conta disso, TARCÍSIO NEVIANI afirmou:

“a restituição de tributos considerados indiretos, por sua vez, não pode ser concedida à pessoa que se presume ter suportado o ônus financeiro do tributo indevidamente pago, por faltar a este qualidade jurídica, uma vez que a relação jurídico tributária não inclui o chamado contribuinte de facto entre os seus participantes”³⁰⁶.

Tem total procedência a afirmação acima. Como pode ser devolvido tributo a quem não o recolheu? Ocorre que, como já se viu, o artigo 166 do CTN estabelece que, diferentemente do disposto na regra geral do artigo 165 – o qual faculta ao *sujeito passivo*, e somente a ele, pleitear a devolução do indébito –, nas hipóteses de *transferência do encargo financeiro do tributo*, a restituição caberá à *pessoa que provar haver assumido referido encargo*. Esta, naturalmente, poderá não ser o sujeito passivo do tributo. No caso do IRF-Antecipação e do IRF-Exclusivo, será o beneficiário dos rendimentos.

Estamos, portanto, com JOSÉ MORSCHBACKER quando afirma, levando em conta o disposto no artigo 166 do CTN, que “a restituição haverá de ser feita a quem – pronome indefinido – comprove haver assumido o correspondente encargo financeiro, ou seja, o efetivamente empobrecido ou prejudicado com o pagamento indevido”³⁰⁷.

306 A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas, p. 53.

307 A Restituição dos Impostos Indiretos, p. 70.

No mesmo sentido, RICARDO LOBO TORRES assevera que “*se, entretanto, há repercussão direta do ônus financeiro sobre o contribuinte de fato, nega-se a recuperação do indébito ao contribuinte de jure, para se admitir a legitimidade ad causam do próprio contribuinte de fato*”³⁰⁸.

Sendo assim é possível concluir que, quando a fonte pagadora houver retido, do beneficiário dos rendimentos, o montante correspondente ao tributo recolhido indevidamente, caberá a este último pleitear a restituição do indébito tributário, cabendo-lhe comprovar a retenção.

A razão para isso, contudo, advém (i) do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, e (ii) da constatação de que, relativamente à substituição em foco – norma do imposto sobre a renda na fonte associada a norma de retenção – há transferência *jurídica* do encargo financeiro do tributo. Não se parte, absolutamente, da premissa equivocada segundo a qual o beneficiário dos rendimentos ocuparia o pólo passivo da obrigação tributária. Em sentido semelhante ao aqui adotado vêm sendo as decisões do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – IMPOSTO DE RENDA – PARCELAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS, ABONO ASSIDUIDADE E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – FATO CONSTITUTIVO E EXTINTIVO – ÔNUS DA PROVA – DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADO. O recorrente tinha o ônus de provar que houve a retenção do imposto de

308

Restituição dos Tributos, p. 20. Salientamos que não estamos de acordo com a distinção adotada pelo Autor entre contribuinte de fato e contribuinte de jure. Atemo-nos à definição de sujeito passivo elaborada por PAULO DE BARROS CARVALHO e adotada no item 3.3.1., segundo a qual “*é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da obrigação (...)*”. “Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária – Aspecto Subjetivo, II – Aspecto Espacial”, p. 287.

*renda na fonte, incidente sobre suas férias, abono-assiduidade e licença-prêmio – fato constitutivo de seu direito – e isso comprovou, mediante a juntada dos documentos pertinentes. (...)*³⁰⁹

Essa mesma Corte tem permitido que o beneficiário dos rendimentos, que sofre a retenção do imposto sobre a renda, pleiteie a repetição do indébito, entendendo, ademais, que o prazo prescricional para tanto é iniciado a partir da data da retenção do imposto pela fonte pagadora³¹⁰.

Em nosso entender, está correta a determinação desse termo *a quo*, uma vez que é na data da retenção que o beneficiário dos rendimentos tem seu patrimônio indevidamente reduzido, nascendo, assim, seu direito a pleitear restituição.

5.7. AFERIÇÃO DE VALIDADE DAS NORMAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE – EXCLUSIVO, E DO IMPOSTO SOBRE A RENDA – DEFINITIVO

Além do Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação, já tratamos, em diversas passagens do presente trabalho, do Imposto sobre a Renda na Fonte – Exclusivo e do Imposto sobre a Renda Definitivo. Esses dois últimos têm critérios materiais (pa-

309 Recurso Especial nº 313.048 – DF (2001-0034088-1) Relator MIN. FRANCIULLI NETTO, Decisão unânime de 20 de setembro de 2001, DJ de 11 de março de 2002.

310 Neste sentido foi a decisão do Superior Tribunal de Justiça em Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 271.909 – AL: “*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO A QUO. ERRO MATERIAL. CONTRADIÇÃO ENTRE A FUNDAMENTAÇÃO E O DISPOSITIVO. CORREÇÃO. O prazo prescricional, nos casos de pagamento indevido do imposto de renda, consoante jurisprudência majoritária do Superior Tribunal de Justiça, é de cinco anos e começa a fluir na data de retenção do tributo na fonte pagadora. (...)*” Edel no Recurso Especial nº 271.909 – AL (2000/0080710-9), Relatora MIN. LAURITA VAZ, Decisão Unânime de 06 de Junho de 2002, DJ de 10 de Julho de 2002.

gar renda/auferir renda) e sujeitos passivos (fonte pagadora/beneficiário dos rendimentos) distintos. Todavia, têm em comum a circunstância de que os rendimentos tributados não são incluídos na base de cálculo do IR-Anual³¹¹. Sofrem tributação uma única vez, no momento em que os respectivos valores são pagos ou auferidos.

Muito se discute a respeito da validade de tal tributação definitiva ou exclusiva. Os rendimentos assim onerados não são submetidos à tributação abrangente do IR-Anual, ficando, pois impedidas diversas deduções, além de harmonização de alíquotas, o que em muitos casos enseja restituição de valores pagos a mais, ao sujeito passivo. Por outro lado, estipula-se, quase sempre, uma única alíquota para esses tributos, e não a escala progressiva prevista pela Constituição para fins de distribuição de renda.

Para resumir algumas das mais importantes diretrizes que orientam o legislador do imposto sobre a renda e avaliar se são desatendidas pelas normas do IR-Definitivo e do IRF-Exclusivo, valemo-nos das palavras de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA:

“Melhor explicando, o legislador constitucional exige que o legislador ordinário, ao exercer a sua competência tributária atinente ao IR, tribute a renda e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou

311 ROBERTO QUIROGA MOSQUERA explica, em relação aos impostos sobre a renda na fonte, antecipação e exclusivo, o seguinte: “*O imposto sobre a renda na fonte pode, também, ser classificado em duas subespécies, a saber: a) imposto sobre a renda na fonte exclusivo; e b) imposto sobre a renda na fonte como antecipação. No primeiro caso, o imposto sobre a renda é definitivo, ou seja, não haverá qualquer outra espécie de complementação a título de IR. No segundo caso, o IR é cobrado como antecipação de eventual imposto futuro*” *Tributação no Mercado Financeiro de Capitais*, p. 143.

destino. No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas as pessoas, físicas ou jurídicas devem contribuir para os cofres públicos a título de IR, ou seja, a tributação deve abarcar, em regra, todos aqueles que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza. Por fim, determina o legislador constituinte que a tributação do IR se faça de maneira progressiva, ou seja, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto³¹².

A tributação estabelecida pelas normas em questão parece não respeitar o princípio da generalidade, referido no excerto acima, segundo o qual todo e qualquer acréscimo patrimonial deve ser submetido a tributação pelo imposto sobre a renda, de modo isonômico. A tributação de determinados rendimentos, tais como ganhos de capital na alienação de imóveis, pelo IR-Definitivo, ou rendimentos de aplicações financeiras, pelo IRF-Exclusivo, implica tratamento seletivo e diferenciado desses valores, que são submetidos a alíquotas especiais.

Além disso, na maioria dos casos, as alíquotas desses tributos são únicas, razão pela qual as respectivas normas acabam por não respeitar a diretriz da progressividade.

Por fim, nas hipóteses de tributação exclusiva ou definitiva, não se permitem – salvo raras exceções – deduções de despesas do montante dos rendimentos, ou estas são permitidas em extensão mínima (por exemplo, a inclusão das despesas de transferência do imóvel no respectivo custo, para fins de cálculo do ganho de capital tributável). *Infringe-se assim limitação imposta pelo conceito de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, já que a vedação de deduções implica tributação do patrimônio.*

LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ também adota entendimento no sentido de que “admitir essa tributação definiti-

312 *Tributação no Mercado Financeiro de Capitais*, p. 142.

*va e em separado de certas espécies de 'rendas e proventos' (rendimentos) ofenderia igualmente outros dois princípios determinantes para a conformação do conceito 'renda e proventos de qualquer natureza', quais sejam: o da Capacidade Contributiva Subjetiva e o do Mínimo Existencial*³¹³.

Todavia, esta não vem sendo a interpretação de nossos Tribunais. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, ao analisar a impossibilidade de compensação do imposto sobre a renda exclusivo na fonte, com o devido pelas pessoas jurídicas, decidiu no sentido de sua validade³¹⁴. O MIN. GARCIA VIEIRA transcreve, no voto que proferiu como relator do REsp. nº 389.485, trecho da decisão do Juiz Singular com a qual estaria de acordo:

“Não há qualquer óbice ao exercício da competência tributária do legislador ordinário no sentido de não permitir a dedução do valor pago a título de Imposto de Renda sobre operações financeiras e operações em Bolsas diversas, para efeito de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda Mensal, seja em face das limitações constitucionais ao poder de tributação previstas pelo Constituinte de 1988, seja pela regra do art. 43 do CTN”.

Concluimos, portanto, que o IR-Definitivo e o IRF-Exclusivo afrontam os princípios constitucionais da generalidade e da pro-

313 *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Requisitos para uma Tributação Constitucional*, p. 364.

314 “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RETENÇÃO NA FONTE. DEDUÇÃO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESCABIMENTO. Com o advento da Lei 8541/92, os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras, a partir de 1º de janeiro de 1993, passaram a ser tributados exclusivamente na fonte (art. 36, 'caput'). O valor correspondente à base de cálculo do IR será excluído do lucro líquido para determinação do lucro real (§4º). As pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras a partir de 1º de janeiro de 1993 estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda mesmo que, no geral, tenham sofrido prejuízos (art. 29), sendo proibida a compensação. Recurso improvido”. Recurso Especial nº 389.485 – PR (2001/0161197-6), Relator MIN. GARCIA VIEIRA. Decisão unânime de 21 de fevereiro de 2002, DJ de 25 de março de 2002.

gressividade, bem como destoam da outorga constitucional de competências tributárias, ao tributar o patrimônio, expondo-se assim a ser declarados inconstitucionais pelos sujeitos competentes: Poder Judiciário, *in casu*, ou Supremo Tribunal Federal, *erga omnes*.

CONCLUSÕES

1. Qualquer trabalho com pretensões científicas deve iniciar expondo o método adotado, pois deste dependerá a escolha das premissas e todo o percurso a ser seguido até a construção das conclusões. O método do presente trabalho é o da Dogmática Jurídica ou Ciência do Direito em sentido estrito. Busca-se construir proposições construtivo-descritivas sobre um determinado subsistema do direito positivo, *hic et nunc* – separado do todo apenas para fins didáticos –, baseando-se em conceitos fundantes como os de “norma jurídica”, “sistema jurídico” e “regra-matriz de incidência tributária”.

2. O contexto científico-filosófico no qual está inserido o presente estudo é o do “Giro Lingüístico”, cuja idéia central é a de que a realidade é constituída por linguagem. A aplicação dessa premissa ao estudo do direito – objeto essencialmente lingüístico – leva a conclusões muitas vezes distintas daquelas a que chegou a Doutrina Tradicional. Entre essas conclusões estão as de que (i) há três planos de interpretação dos textos do direito positivo, (ii) a incidência somente se dá por meio da aplicação, e (iii) as fontes do direito são fontes de uma linguagem, devendo ser entendidas como atividade de enunciação.

3. É importante distinguir as linguagens do Direito Positivo e da Ciência do Direito. A linguagem do direito positivo tem função prescritiva de condutas intersubjetivas, enquanto a da Ciência do Direito tem função descritiva das normas jurídicas de um determinado sistema. Assim, a lógica que rege a primeira é a Lógica Deôntica, enquanto a segunda é regida pelas regras da Lógica Clássica. Por fim, é técnico o tipo de linguagem utilizada