RENATO VILELA FARIA

NATUREZA JURÍDICA DA RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
SÃO PAULO – JANEIRO DE 2012

RENATO VILELA FARIA

NATUREZA JURÍDICA DA RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Dissertação apresentada como requisito para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri, na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo – Janeiro de 2012

RESUMO

No contexto do sistema tributário nacional, a tributação da renda obriga o legislador não apenas a obedecer aos princípios abrigados sob o manto da Constituição Federal, mas também ao atendimento dos valores impregnados na sociedade, de forma que seus trabalhos sejam orientados por meio da ponderação de prioridades. O princípio da praticabilidade é tomado neste estudo como a pedra de toque no debate sobre a validade da incidência do Imposto de Renda na Fonte. A praticabilidade, elevada ao grau de princípio, é confrontada com outros princípios constitucionais, em especial com a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, o mínimo existencial e a segurança jurídica. Focado nos aspectos material, temporal e quantitativo da regra matriz do Imposto Sobre a Renda, o presente estudo procura identificar os regimes jurídicos aplicáveis a cada uma das situações onde este imposto incide, de forma antecipada e isolada, por meio do conceito da retenção na fonte, com a transferência da responsabilidade por seu pagamento para a fonte pagadora. O tema é examinado sob a ótica do Imposto de Renda na Fonte, sobretudo no tocante às pessoas físicas, onde surge um campo maior de questionamentos. A presente abordagem percorre, primeiro, o campo específico do Imposto sobre a Renda e, em um segundo momento, descortina o aspecto subjetivo deste imposto. Na primeira parte, amparados pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional, busca-se a identificação do conceito de renda e dos principais aspectos de seu fato gerador, com ênfase na disponibilidade ou realização dessa renda e na aquisição de um acréscimo patrimonial. A relevância do aspecto temporal se dá no confronto com as regras de retenção do imposto na fonte, na medida em que determina que o pagamento do imposto seja realizado de forma antecipada e isolada dos demais rendimentos. Na segunda parte, o foco é direcionado para a responsabilidade tributária, com a discussão acerca da classificação dos possíveis sujeitos passivos indiretos, com ênfase nas figuras do substituto tributário e do agente de retenção e a relação com o contribuinte, ora excluindo sua responsabilidade ora a mantendo, de forma supletiva. Ao final, além de propor regras gerais aplicáveis a cada um dos dois regimes jurídicos próprios do Imposto de Renda na Fonte, são analisados casos práticos que revelam características daqueles dois regimes.

Palavras-chaves: 1. Direito tributário – Imposto de Renda. 2 Imposto de Renda – Direito tributário. 3. Imposto de Renda na Fonte. 4. Sujeição Passiva – Substituição Tributária. 5. Agente de Retenção

ABSTRACT

In the context of the Brazilian tax system, taxation of income demands the legislator not only to obey the principles sheltered under the mantle of the Federal Constitution, but also to meet the values imbued within the society, so that his activities shall be guided by means of consideration of priorities. The Principle of Praticability in this study is taken as the touchstone in the debate on the validity of the applicability of the withholding tax. Praticability, raised at a principle level, is considered before other constitutional principles, specially the ability to pay, the prohibition of confiscation, the minimum existence and legal certainty, Focusing on the material, temporal and quantitative aspects of the rule-array of the income tax, the present study aims to identify the legal regimes applicable to each of the situations where said tax is levied, in advance and isolated through the so called source concept, with the transfer of the tax liability to the source payer. The issue is examined before the perspective of the withholding tax, especially with regard to the individuals, where it seems to appear a larger field of challenges. This approach runs, firstly, the specific field of the income tax and, secondly, reveals the subjective aspect of such tax. In the first part, supported by the Federal Constitution and by the infra-constitutional law, seeks to identify the concept of income and the main aspects of its taxable event, with emphasis on the availability or realization of said income and the acquisition of an equity increase. The relevance of the temporal aspect operates when confronting with the rules of the withholding tax, as this determines that the payment must be realized in advance and isolated from other income. In the second part, the focus is driven to the tax liability, through the discussion on the classification of the possible indirect taxpayers, with emphasis to the figures of the Tax Substitution and the withholding agent and the relationship with the taxpayer, sometimes excluding his tax liability and sometime keeping his tax liability, in a supplementary manner. At the end, besides in proposing general rules applicable to each of the two legal regimes of the Withholding Tax, there is the examination of case studies which reveals characteristics from both regimes.

Keywords: 1. Tax Law – Income Tax. 2 Income Tax – Tax Law. 3. Withholding Income Tax. 4. Taxable Person – Tax Substitution. 5. Withholding Agent.

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário constitui o ramo da ciência jurídica que estuda as relações de direito que surgem entre as entidades com capacidade tributária ativa e as pessoas, físicas ou jurídicas, em consequência da cobrança das prestações que aquelas entidades exigem, segundo normas genéricas, em razão de vínculos políticos, sociais e econômicos[1].

Como é sabido de longa data pelo estudioso da seara financeira e tributária, parcela significativa dos institutos[2], conceitos e elementos presentes e identificados no seio do Direito Tributário decorrem, de forma direta ou indireta, das noções de obrigação tributária e do fato gerador. Por sua vez, não é demasiado afirmar que o estudo da responsabilidade tributária *lato sensu* requer que a investigação tenha como ponto de partida aquela mesma obrigação tributária, com enfoque nas relações jurídicas tributárias que dela originam[3]. Mais importante ainda é ter clara a ideia de que sem a ocorrência do fato gerador não há se falar em relação jurídica tributária.

Em apertada e preliminar síntese, fato gerador[4] pode ser conceituado como a ocorrência no mundo fenomênico (mundo das coisas, mundo real) que se amolda a uma determinada prescrição abstrata definida e eleita pelo legislador como sendo a situação que dá ensejo ao surgimento do direito (poder-dever) subjetivo do Estado-Fisco de exigir e cobrar o recolhimento ou o pagamento de tributos. Não se trata de querer redefinir o que Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66 – CTN) já fez, apenas realçar que a relevância

---

[1] Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias* (Título Original: *Natura ed Interpretazione Delle Leggi Tributairie*) Tradução de Rubens Gomes de SOUSA. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 7932 P. 12.

[2] Em certo momento de seu *Curso de Direito Tributário*, RUY BARBOSA NOGUEIRA se questiona o que é instituto jurídico: "*Que é instituto jurídico? As disposições do direito objetivo nada mais são que comandos, ordenações normativas, visando regular relações de fato. Acontece que, às vezes, uma dada situação ou relação de fato exige várias disposições legais para poder ser integralmente regulada. Embora essas disposições possam estar esparsas em várias leis ou regulamentos, elas guardam afinidades, se entrelaçam e se completam no escopo comum de regular o* mesmo objeto material. *São exatamente as normas girando em torno da mesma relação fática, ou melhor, visando a regular as mesmas relações humanas, que formam um todo lógico, denominado* instituto jurídico. *Portanto,* instituto jurídico é a disciplina integral da mesma relação de fato, pelas normas objetivas do Direito." (destaques no original) (Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. P. 39).

[3] Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 25.

[4] À guisa da bivalência que a expressão "fato gerador" oferece, ora se referindo à hipótese abstratamente definida em lei, ora se referindo ao fato concreto, o Professor LUIS EDUARDO SCHOUERI dá preferência, na medida do possível, às expressões "hipótese tributária", para a situação abstrata, e "fato jurídico tributário", para o fato, situação ou acontecimento concreto (Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 426;434).

conceitual da expressão “fato gerador”. Daquele “processo de amoldamento”, chamado de subsunção no universo jurídico, dá-se o nascimento da obrigação tributária[5].

Idealmente, a cobrança de tributos pela Administração Pública deveria se manifestar, formal e materialmente, em razão da pessoa que incorreu naqueles fatos, atos, negócios ou situações escolhidas pelo legislador como suficientes para dar ensejo a essa atividade estatal. Em outras palavras, em um cenário ideal, o tributo deveria ser cobrado (e pago) do (e pelo) indivíduo que praticou, incorreu ou se colocou em uma posição que caracterizasse o fato gerador prescrito em lei, dando origem à obrigação tributária.

Entretanto, por questões diversas, dentre elas a otimização dos recursos (humanos e materiais) da Administração e da eficiência da função arrecadadora, por vezes o legislador define e indica pessoa diversa para fazer o recolhimento e o pagamento do tributo, pessoa essa que não se confunde com aquela que deu causa ao processo e ao fenômeno da tributação. As correntes doutrinárias mais modernas do Direito Tributário usualmente têm chamado esse conjunto de fatores (otimização dos recursos e eficiência da administração tributária) de princípio da praticabilidade, ora divergindo se haveria ou não base constitucional que resguarde essa assertiva[6], ora afastando a classificação dessa “praticabilidade” como sendo um princípio jurídico[7].

---

[5] ALCIDES JORGE COSTA afirma que a relação jurídica tributária nasce com a obrigação tributária, chamando esta última de “dever positivo de uma prestação de dar” (Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. Edição Especial para a Jornada de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2003. P. 31).

[6] MISABEL ABREU MACHADO DERZI, citando KLAUS TIPKE, ensina que o Princípio da Praticidade (ou praticabilidade, como preferimos), é mais um princípio técnico do que um princípio ético ou de valor, como se vislumbra no caso da igualdade, da segurança jurídica ou mesmo da capacidade contributiva. Afirma que o princípio da praticabilidade serve não apenas à igualdade, mas, também, abranda o princípio da capacidade contributiva, na medida em que proporciona uma execução simplificada, econômica e viável da lei (Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. P. 1249 e ss.). REGINA HELENA COSTA postula que a praticabilidade é um autêntico princípio já que ostenta as seguintes características: (i) elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização do atingimento do interesse público objetivado nos atos estatais, no campo tributário. Para a autora, o princípio da praticabilidade funciona como limite objetivo na realização de diversos valores e como ferramenta obrigatória a ser utilizada pelos agentes públicos na interpretação e na aplicação das normas tributárias (Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007. P. 388/390.)

[7] Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

Em tempo, devem ser analisadas, com cuidado, as vozes que julgam que essa transferência da obrigação de recolher o imposto devido por outrem para pessoa diversa seria mera comodidade fiscal, em prejuízo de outros alicerces jurídicos. É de se questionar se, nos dias de hoje, é possível afastar essa tal comodidade fiscal, especialmente com relação ao tema da substituição tributária do ICMS que vem ganhando cada vez mais força. Aliás, em verdade, de quem seria essa comodidade: do Fisco, reduzindo o foco de sua função fiscalizadora, ou do contribuinte, reduzindo drasticamente o número de pessoas obrigadas aos deveres de apuração e recolhimento de tributos e demais deveres instrumentais de prestar informação ao Estado?

O estudo que se propõe percorrer no presente trabalho insere-se na linha de pesquisa do Direito e do Desenvolvimento Econômico, valendo-se, para tanto, da legislação tributária em vigor.

O tema escolhido, apresentado na presente dissertação está relacionado com o Direito Tributário e com a legislação tributária federal, mais especificamente à temática da sujeição passiva tributária à luz do CTN, com ênfase nos casos típicos do Imposto de Renda na Fonte (IRF). Com suporte no alicerce conceitual que se almeja abordar no presente trabalho, exemplos diversos colhidos da legislação tributária federal, tanto em transações locais como internacionais, serão apresentados, de forma a enfrentar a validade dos argumentos e a aplicabilidade a diferentes realidades práticas.

A legislação tributária normatizada, no âmbito infraconstitucional, através do CTN, aponta, a princípio, em seu artigo 121, as espécies de sujeitos passivos para fins tributários: (i) contribuinte e (ii) responsável tributário.

Com foco na tributação do Imposto sobre a Renda, particularmente nas situações de retenção do imposto cobrado na fonte, o presente estudo tem por mote a perquirição da condição da fonte pagadora da renda que, por força de lei, promove a retenção do imposto. É objeto do presente trabalho identificar a natureza jurídica da fonte pagadora, *i.e.*, se promove a retenção do IR na qualidade de substituta tributária ou como mero agente de retenção. Para parte dos doutrinadores que sustentam a teoria do agente de retenção, essa figura sequer assume a natureza de um responsável tributário, tendo em vista que sua

condição de devedor do imposto não decorre de uma relação jurídica tributária, ainda que indiretamente vinculada ao fato gerador, mas, sim, de uma função administrativa, como veículo arrecadador.

Neste sentido, de extrema relevância se apresenta o recente julgado do Supremo Tribunal Federal (STF), de relatoria da Ministra Ellen Gracie, cuja ementa assim dispõe, *verbis*:

> "*EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE.* ***1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.*** *3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. 4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. 5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de*

> *violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.*" (grifamos)
> (RE nº 603.191/MT. Relatora Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno. DJe 05.09.2011)

Como se vê, a despeito de tratar de hipótese de retenção na fonte sob o regime de antecipação de valores devidos a título de contribuição previdenciária, o exame crítico da decisão torna-se obrigatório, na medida em que classifica essa sistemática de retenção na fonte como hipótese típica, constitucionalmente válida, de substituição tributária.

Também serão alvo de nossa perquirição as noções de sujeição passiva indireta e seus diferentes desdobramentos, aqui genericamente denominados por "responsabilidade tributária" e "substituição tributária", que correspondem justamente às situações em que o legislador determina que o pagamento do tributo seja realizado por pessoa diversa daquela que realizou o fato gerador.

Em tempo, alertamos que não será alvo de nossas ponderações e análises o instituto da substituição tributária próprio do ICMS e do PIS/Cofins, comumente conhecida como "substituição tributária para frente". Como é sabido, trata-se de ferramental jurídico apoiado na ideia do fato gerador presumido (artigo 150, §7º, da Constituição Federal[8]), onde se exige pagamento do imposto com base na mera expectativa de ocorrência de um determinado número de potenciais fatos geradores futuros[9].

---

[8] Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Prefácio In *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. Organizador Leonardo Freitas de Moraes e Castro. São Paulo: MP Ed., 2010. P. 15.

[9] MARIA RITA FERRAGUT entende tratar-se de técnica incompatível com os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva (Cf. FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit. (nota 03), P. 64/66). LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ entende também que aqui se revela hipótese de manifesta inconstitucionalidade, por ofender aos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva objetiva e capacidade contributiva subjetiva (direitos fundamentais do sistema jurídico brasileiro) (Cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro, Forense. 1996. P. 310). PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA, em excelente dissertação tratando ao assunto, conclui que o regime

Não apenas pelo fato de fugir ao escopo do presente trabalho, mas, também, principalmente, por se tratar de hipótese, a nosso ver, que não se amolda ao instituto da substituição tributária, definido na presente dissertação a partir da interpretação conjunta dos artigos 121 e 128, ambos do CTN, e da estrutura conceitual do fato gerador da obrigação tributária, a tal "substituição tributária para frente" não será objeto de nossos estudos.

Conforme teremos a oportunidade de demonstrar, o presente estudo não tem por objetivo, nem de forma superficial, negar a validade de outras contribuições doutrinárias na seara do Direito Tributário, nem mesmo reduzir-lhes a importância a que fazem jus. Algo nesse sentido seria não apenas sobremodo pretensioso, mas até mesmo impossível. Pelo contrário, apoiado no brilhantismo do caminho outrora percorrido por esses verdadeiros desenvolvedores do Direito enquanto ciência, utilizaremo-nos desse material, aproveitando aquilo que de melhor eles têm a oferecer e que melhor se amolda aos entendimentos e conclusões que aqui serão expostos.

O artigo 128, do CTN, que é elemento nuclear do presente estudo, apresenta, a nosso ver, imprecisão técnica ao misturar características concernentes ao instituto da "substituição tributária" dentro do Capítulo V, intitulado como "Responsabilidade Tributária", Título II, Livro Segundo, do Código Tributário Nacional. Divergências doutrinárias à parte que, frisamos, serão trazidas a lume, refletem a importância na delimitação conceitual desses temas. Igualmente, as expressões "*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*" e "*terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva*

---

de tributação chamado de substituição tributária "para frente" por fato gerador "presumido", próprio dos impostos plurifásicos como é o caso do ICMS, foi autorizado por regra constitucional que, interpretada em conjunto com as demais normas constitucionais, coloca-se como regra excepcional com relação à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. Este mesmo autor conclui, ainda, que a regra contida no artigo 150, § 7º, da CF, é resultado da ponderação dos princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade. Dessa ponderação, o autor passa a discutir, após caracterizada sua adequação e necessidade, se a regra de tributação por fato gerador "presumido" é válida diante do teste de proporcionalidade em sentido estrito, devendo ser verificado se em cada setor econômico o ganho econômico em praticabilidade justifica a intervenção sobre a capacidade contributiva (ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *A Proporcionalidade na Tributação por Fato Gerador Presumido (Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal).* Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri, na subárea de Legislação Tributária, integrada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: 2010. Acesso em 28.12.2011. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06072011-164915/).

obrigação" contidas, respectivamente, nos artigos 121 e 128, ambos do CTN, serão enfrentadas a fundo.

Conforme se apontará, as doutrinas pátria e estrangeira divergem em muitos pontos e estão longe de chegar a um consenso, não apenas no que se refere à nomenclatura adequada para identificar essas espécies de sujeição passiva tributária indireta. A divergência vai muito além do emprego de uma ou outra terminologia, chegando alguns até mesmo a negar a existência dessas espécies de sujeição passiva indireta[10].

Não se negue a importância do correto e rigoroso uso da terminologia adequada e apropriada para a identificação de um ou outro conceito jurídico que, certamente, terão o condão de deflagrar diferentes consequências. Nesse sentido, lembrando as notáveis contribuições que os Professores GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO já tiveram a oportunidade de prestar para a precisão conceitual e terminológica do Direito Tributário, o professor argentino de Direito Tributário, HECTOR VILLEGAS[11], assim disse: "*E a precisão terminológica é uma exigência fundamental para a construção de toda ciência*".

E não pode ser diferente de forma alguma para a ciência do Direito.

A utilização da expressão "responsabilidade tributária", da forma genérica como é feita pelo legislador, não se restringe aos limites do CTN, alcançando as legislações estaduais e municipais e toda a sorte de demais atos normativos infralegais. É mesmo a partir da leitura de atos interpretativos e declaratórios expedidos por órgãos técnicos da administração tributária do País que se nota a completa falta de harmonia e sintonia formal e substancial dos conceitos atrelados a essa chamada "responsabilidade tributária".

---

[10] O Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, acompanhando a ideia desenvolvida pelo Professor PEDRO LUCIANO MARREY JUNIOR, chegou a afirmar que, nos casos de substituição tributária, a relação jurídica não chegaria a nascer para o contribuinte, dito destinatário legal tributário, *dado que em nenhum momento, nem por um segundo, esse primeiro seria obrigado*, não sendo possível, em seu entender, falar--se em substituição (*in* Aula Magna – Exposição de VILLEGAS, Hector. *Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária*. Revista de Direito Público. Julho/Agosto de 1974. Revista dos Tribunais – nº 30. P. 283/284).

[11] Cf. VILLEGAS, Hector. Op. cit. (nota 10), P. 272.

Não apenas a fonte doutrinária se mostra como não pacífica acerca do tema da sujeição passiva indireta mas, também, em grau menos técnico e menos uniforme, a jurisprudência nacional, seja no âmbito das decisões judiciais, seja com relação às decisões exaradas no âmbito administrativo.

Não raras vezes, o que se tem visto é a aplicação das normas que tratam da sujeição passiva tributária sem qualquer apego ao exame técnico de uma determinada ocorrência da vida e sem qualquer padronização e uniformização dos conceitos jurídicos utilizados por estes julgadores. A consequência disso é a total insegurança jurídica por parte de contribuintes e administradores de empresas que, vez e outra, são incluídos, de forma solidária, supletiva ou subsidiária, como queira, como suscetíveis para serem afetados pelo ônus do encargo tributário, às vezes com o seu próprio patrimônio pessoal.

Sob a perspectiva do Imposto sobre a Renda (IR), o cenário de preocupação, mormente quanto a situações que ensejam a retenção do imposto pela fonte pagadora, ganha traços mais interessantes. Neste momento, arrimados nas conclusões a que chegaremos sobre o fato gerador do IR, a relevância do instituto da retenção da fonte e as diferentes formas em que ocorre, analisando se o alcance de seu caráter impõe reflexos jurídicos, *i.e.*, se a retenção na fonte faz parte da relação jurídica tributária, ou se seus efeitos são meramente econômicos, será igualmente relevante o exame do espectro conceitual do substituto tributário, nos moldes do artigo 128, do CTN.

A busca em definir se a fonte pagadora seria um mero agente de retenção, ou se, de fato, integra a relação jurídica tributária como substituto tributário, permitirá indicar os limites a que essa responsabilidade (*Haftung*) estará adstrita. Exaurir essas questões é criar mecanismos que permitirão indicar, com razoável segurança, a quem compete a obrigação pelo pagamento de determinado crédito, assim como definir o responsável pelo pagamento das penalidades de caráter moratório, se devidas.

A análise jurisprudencial permite afirmar que o tema ainda carece de um posicionamento definitivo e de instrumentos jurídicos que possam conferir eficiência e eficácia na aplicação dos conceitos de responsabilidade tributária e substituição tributária e, até mesmo, para a figura do agente de retenção.

Some-se a isso o fato de que as leis tributárias surgem em razão de necessidades e situações da vida social e, por isso, caso sua interpretação seja considerada de forma rígida e cristalizada, não será possível atingir as novas manifestações da vida social e econômica, sempre evoluídas, renovadas e transformadas.

Em suma, é neste contexto que se justifica o exame científico dos diversos desdobramentos que (i) a sujeição passiva tributária indireta e (ii) a natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda oferecem, tendo o CTN como ponto de partida e como principal fonte de positivação sobre esses temas no Brasil. Busca-se, a partir da pesquisa das origens históricas e da definição de premissas e pressupostos, fixar os limites claros e objetivos que deverão ser observados pelo Estado e pelos demais agentes fiscalizadores no exercício da função pública, na definição legal das situações em que uma determinada pessoa será obrigada a pagar tributo devido originalmente por um terceiro.

No **Capítulo I**, serão assumidas as premissas referentes aos conceitos de relação jurídica e de relação jurídica tributária e às noções de antecedente e consequente da regra matriz e de fato gerador que, nas lições colhidas de AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO[12], é o ponto de partida para o desencadeamento de diversas outras figuras do Direito Tributário. Mais ainda, o doutrinador assevera que, dentre os efeitos irradiados a partir da ocorrência do fato gerador definido em lei, deflagra-se a determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária.

Assim é que conhecer as premissas e as razões que motivaram as decisões, bem como o entendimento e a compreensão sobre um determinado assunto permitem uma melhor assimilação e aceitação muito mais sólida sobre o tema.

Prosseguindo, já imergindo nos fios condutores de nossas análises, antes de procurar preencher o conteúdo dos institutos e conceitos centrais deste trabalho, é fundamental que se alerte que qualquer estudo, obra ou pesquisa que se propõe a identificar a natureza de alguma coisa, estará, em síntese, procurando identificar em que cenário uma determinada

[12] Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976. P. 31 e ss.

coisa, objeto ou ser se encaixa, se enquadra ou se classifica e quais as consequências que essa classificação implica.

Na ciência do Direito, identificar a natureza jurídica de algo é precisar qual o regime jurídico que lhe será aplicável.

PONTES DE MIRANDA[13] já ensinava que os sistemas jurídicos são sistemas lógicos, compostos de proposições, ou melhor, de regras jurídicas que se referem a situações da vida, criadas pelos mais diversos interesses. Essas regras jurídicas é que dizem o que é jurídico ou não e permitem diminuir os efeitos arbitrários da vida em sociedade, a desordem dos interesses e dos movimentos do homem e do Estado conforme razões de mera conveniência ou oportunidade.

As regras jurídicas não são diferentes de outras proposições da vida; empregam-se conceitos para indicar que, incidindo [A], ter-se-á [A'] como consequência. Para a identificação ou definição de qual regra jurídica incidiu é preciso saber o que diz cada uma dessas regras, função que não cabe a outra pessoa que não ao intérprete.

Analisar essas regras jurídicas passa, dentre outras coisas, pela verificação dos conceitos com que aquelas regras jurídicas se formularam e como esses conceitos se relacionam com outros conceitos formuladores de outras regras jurídicas, formados a partir dos processos de interpretação e integração.

Pensando no âmbito do Direito Tributário, seara na qual se debruça a presente dissertação, e previamente ao estudo da interpretação, aplicação e/ou integração da legislação tributária, *i.e.*, da análise focada nas regras jurídicas contidas no texto de lei, mais especificamente a lei tributária, há, em grau de maior relevância, necessária e cronologicamente, a análise fática.

Por sua vez, da apreciação dos fatos ocorridos na vida social, opera-se o que LUIS EDUARDO SCHOUERI (**in** *Direito Tributário*. Op. cit. (nota 04). P. 608/610) chamou de

---

[13] Cf. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral*. Tomo 1. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999. Prefácio.

"processo de qualificação", por meio do qual também são identificados conceitos. As características relevantes identificadas nestes conceitos serão comparadas, em grau de subordinação, com os conceitos identificados nas normas jurídicas, desencadeando o fenômeno da subsunção.

O Direito Tributário tributa fatos econômicos; a nossa função, como intérpretes e aplicadores do Direito, é lidar com fatos. Não é suficiente a interpretação dos fatos à luz da norma tributária, é imprescindível interpretar o próprio fato e, desse processo de interpretação, identificar as características ou os elementos que mais sobressaltam, autorizando, com isso, a aplicação da regra jurídica construída por meio dos processos de interpretação e integração.

> "*Por onde se vê que não é de admitir-se, em ciência, que se comece a exposição, a falar-se dos efeitos, da eficácia (direitos, deveres ou dívidas; pretensões, obrigações; ações e exceções), antes de se descrever como os elementos do mundo fático penetram no mundo jurídico.*"[14]

Mais à frente, ao analisarmos o nascimento da relação jurídica pelo fenômeno da subsunção, voltaremos a abordar a relevância desses processos de identificação dos conceitos inseridos nos fatos da vida social e na própria regra jurídica.

Para MARIA HELENA DINIZ[15], natureza jurídica é a "*afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação*". Portanto, determinar a natureza jurídica de um instituto consiste em determinar sua essência para classificá-lo dentro do universo de figuras existentes no Direito. Trata-se, em verdade, de um exercício de topologia, como se um instituto quisesse saber a qual gênero ele pertence, é a espécie procurando o gênero; é a subespécie procurando a espécie.

A palavra natureza designa tanto o conjunto de seres e coisas (mares, montanhas, árvores, animais etc.) existentes no universo ou no mundo natural, como também o caráter, o tipo

---

[14] Cf. MIRANDA, Pontes de. Op. cit. (nota 13), Prefácio, P. 21.
[15] Cf. DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico Universitário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ou a espécie de uma determinada coisa (tangível ou intangível) ou mesmo de um ser. No universo jurídico, natureza assinala a essência ou substância de um objeto, de um ato, de um instituto ou até mesmo de um ramo da ciência jurídica.

Assim, encontrar a natureza jurídica de um ramo do Direito consiste em determinar sua essência para classificá-lo dentro do universo de figuras existentes no Direito. Tradicionalmente, e como exemplo básico dessa exposição, o Direito tem sido dividido em dois grandes grupos: Público e Privado. Por conseguinte, fixar a natureza de um dos ramos da ciência jurídica é estabelecer de qual dos grandes grupos clássicos se aproxima.

Fixada a natureza jurídica a que pertence um determinado instituto ou regra jurídica, simultaneamente, e como noção dos efeitos e consequências então aplicáveis, tem-se o regime jurídico no qual são definidos o plexo de direitos, deveres e demais parâmetros que devem regular aquele(s) instituto(s) ou regra(s) jurídica(s).

O regime jurídico é o conjunto de direitos, deveres, garantias, vantagens, proibições e penalidades aplicáveis a determinadas relações sociais qualificadas pelo Direito, *i.e.*, definidas pelas regras jurídicas que marcam tais situações, coisas ou objetos como sendo jurídicos. Sendo assim, o regramento conferido pelos diversos diplomas jurídicos instaura uma linha de conduta a ser seguida e raciocinada dentro de certos parâmetros, premissas, conceitos, ideias e valores (SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico Conciso*. Atualizadores Nagib Salibi Filho e Gláucia Carvalho. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 645).

Falar em natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda é, em primeira instância, identificar os regimes jurídicos em que essa sistemática de pagamento do imposto se opera[16]. Mais ainda, identificado esse primeiro conjunto de regimes jurídicos que amoldam o IRF, que, como veremos, são dois, resta perquirir os regimes jurídicos aplicáveis não à forma como essa retenção ocorre, mas, em outra perspectiva, ao sujeito que realiza essa retenção, daí se invocando os efeitos jurídicos aplicáveis ao responsável tributário *stricto sensu*, ao substituto tributário e ao agente de retenção.

---

[16] RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA explica que o IRF não é um tipo específico de imposto de renda, mas, sim, apenas uma técnica de arrecadação, sem alteração da natureza jurídica do imposto. (Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartien Latin, 2008. P. 499).

Discorrerá a primeira parte deste trabalho dobre os regimes jurídicos em que se opera a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, após profícua busca dos conceitos relevantes que permeiam os aspectos material, temporal e quantitativo do fato gerador do IR. Estes regimes, conforme veremos, são dois: (i) regime de retenção por antecipação e (ii) regime de retenção isolada e exclusiva na fonte. Na segunda parte, pautada nos aspectos subjetivos da regra matriz e com foco na figura do sujeito passivo, cuidaremos de precisar os conceitos dos regimes jurídicos concernentes à pessoa que promove aquela retenção.

Sob a ótica da legislação tributária constitucional e, principalmente, infraconstitucional, através do CTN e também das valiosas construções doutrinárias e jurisprudenciais, é que será analisado o aspecto pessoal ou subjetivo dessa relação jurídica tributária, com ênfase no processo de conformação e configuração legal da sujeição passiva indireta.

O **Capítulo II** será dedicado à análise do IR, onde teremos a oportunidade de indicar qual a natureza jurídica associada ao papel exercido pela fonte pagadora, com a identificação do conjunto conceitual e da base legal que emoldura aqueles dois regimes jurídicos próprios da sistemática de retenção na fonte do IR. Nossa abordagem será focada na análise dos elementos e princípios que perfazem o fato gerador do IR e os diferentes regimes de retenção na fonte.

Partindo das premissas desenvolvidas e assumidas no primeiro capítulo e com foco na disciplina contida nos artigos 121 e 128, ambos do CTN, procuraremos avaliar no **Capítulo III**, de forma bastante objetiva, as nuances entre responsabilidade tributária e substituição tributária, bem como as principais características que identificam e diferenciam cada um desses institutos jurídicos e cada uma das situações em que se aplicam. O exame segue com a identificação do perfil legal próprio da figura do agente de retenção, a partir da qual, em comparação aos perfis traçados de responsável e substituto tributário, será possível desenhar os regimes jurídicos pertinentes a cada situação. Os contornos conceituais dessas figuras serão analisados sobretudo à luz da sistemática de retenção na fonte aplicável ao IR, conforme se depreende do artigo 45, também do CTN.

No **Capítulo IV** serão abordados alguns casos especiais e problemáticas em que se vislumbram as figuras do responsável tributário *stricto sensu*, do substituto tributário e do agente de retenção, tanto a partir da análise literal da redação da lei, como também por meio dos conceitos teóricos e do ferramental prático construídos no presente trabalho.

O último Capítulo será dedicado à apresentação das conclusões obtidas a partir dos conceitos definidos no presente estudo e das regras práticas que permitem identificar um ou outro instituto jurídico atrelado à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda.

CONCLUSÕES

1. A identificação dos fatos econômicos juridicizados pela norma tributária, traduzindo-se, portanto, como fatos jurídicos, que geram a renda tributável e dos fatos que, isoladamente, revelam meros signos-presuntivos de renda, mas que indicam índice de capacidade contributivo-econômica e financeira, ilustra que o legislador escolheu diferentes momentos (aspecto temporal) determinantes para que o IR seja pago. O IRF, definido em lei como sistemática de recolhimento do IR de forma antecipada, antes do término do período de apuração, altera o aspecto temporal principal da regra matriz do IR, revelando, contudo, maior preocupação com um conjunto de princípios, expressos e implícitos, da Constituição Federal em comparação com a subsunção de um fato concreto à hipótese abstrata definida em lei.

A eleição desses momentos distintos, todavia, indica que o legislador priorizou aspectos econômicos em relação a determinações e conceitos jurídicos impregnados ao nosso ordenamento jurídico-tributário constitucional. Não chega a caracterizar uma função estritamente arrecadatória, na medida em que há uma forte preocupação com os princípios e valores constitucionais, em especial a segurança jurídica e a proteção da confiança que devem reger a relação entre Estado-Fisco, contribuinte e terceiros obrigados ao pagamento do imposto, e o princípio da praticabilidade, imprescindível para a boa execução das leis tributárias e do bom cumprimento das obrigações fiscais impostas aos contribuintes e responsáveis tributários.

2. A identificação da natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto Sobre a Renda está intimamente associada às diferentes hipóteses em que essa retenção ocorre, quais sejam: a retenção como antecipação do imposto devido e a retenção exclusiva na fonte. Em cada uma dessas classificações há características suficientemente abrangentes e particulares que permitem identificar o regime jurídico que lhes é pertinente.

3. Para tanto, qualquer análise nesse sentido deve partir dos princípios constitucionais que guardam maior contato e mais se identificam à hipótese tributária do IR e aos propósitos para os quais acreditamos que direcionam, ou devem direcionar, as políticas atreladas à tributação da renda das pessoas físicas e jurídicas, a saber: a legalidade, a igualdade, por meio de seu vetor a capacidade contributiva, a vedação de instituição de imposto com efeito de confisco e a segurança jurídica, ao realizar a noção do

mínimo existencial. Além da gama de princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional, o IR demanda, ainda, a presença, simultânea, de outros princípios específicos para sua formulação: a universalidade, a generalidade e a progressividade.

A generalidade é tomada como um vetor da realização do primado da igualdade, de forma que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer contribuinte que tenha obtido um aumento patrimonial sujeito à tributação pelo IR, independentemente de quaisquer outras circunstâncias externas ao contexto da hipótese tributária. A universalidade refere-se ao alcance do conjunto de todas as espécies de rendas e de todas as espécies de proventos, independentemente de sua origem e de sua fonte de produção. O princípio da progressividade, por sua vez, está vinculado quase que exclusivamente a um dos aspectos quantitativos da regra matriz: a alíquota. Desde que associada aos princípios da generalidade e da universalidade, a progressividade se mostrará como um vetor eficiente, permitindo a realização da capacidade contributiva na hipótese tributária do IR.

4. A tributação na fonte opõe-se a alguns desses princípios, ora com maior intensidade contra a capacidade contributiva, ora contra a universalidade, ora contra a generalidade. Todavia, tendo em vista que esse conjunto de regras deve ser considerado englobadamente, o que se vê, na sistemática de pagamento do IRF, são exceções condicionadas e justificadas à verificação desses e outros princípios em maior ou menor grau de importância, relativizando-se uns entre os outros, por meio da técnica do sopesamento, própria dos princípios.

Com isso, tanto a universalidade poderá permitir a existência de diferentes tipos de tributação em razão do tipo de renda, como a praticabilidade poderá estabelecer uma zona de prioridade, na medida em que a exigência de recolhimentos antecipados ou a aplicação de alíquotas preferenciais (i) permitirá a simplificação dos processos de arrecadação e fiscalização, nessa ordem, (ii) promoverá um ambiente de comodidade e segurança às pessoas envolvidas (contribuinte e fonte pagadora), (iii) bem como resguardará a manutenção da máquina estatal de forma salutar e, na maioria das vezes, não agressiva àquelas mesmas pessoas, seja por meio de recolhimentos antecipados, seja por meio do cumprimento de obrigações acessórias.

5. Nesse sentido, em busca de um conceito de renda, vital para os propósitos percorridos na presente dissertação, vale apontar que a Constituição Federal, através dos princípios ali enraizados, traz apenas uma noção de renda (aproximação tipológica), evidenciando que a palavra “renda” carece de uma maior amplitude.

Renda é um tipo para o qual a Constituição Federal mantém um núcleo mínimo semântico, do qual o legislador infraconstitucional não poderá se afastar, sem, contudo, a existência de travas ou limites, salvo com relação àquele núcleo, que é a exata medida que impede que a definição do conceito de renda possa ficar à mercê do legislador infraconstitucional, de forma livre ou sem a existência de contornos mínimos. Referido núcleo é composto pelo conjunto de significação proposto e informado pelos princípios constitucionais, específicos e não específicos do IR, que impedem que se chame de renda aquilo que, em linguagem e senso comuns, não é. Apoiado na redação do artigo 43, do CTN, o conceito de renda vale-se das teorias da renda-produto e da renda acréscimo patrimonial, em que o legislador ordinário dá uma maior preferência aos casos de acréscimo patrimonial, conforme se depreende da leitura dos incisos I e II daquele mesmo artigo 43.

6. A complexidade do IR se deve, em grande parte, à circunstância de que seu fato gerador deve atender a três condições: realização da renda, acréscimo patrimonial medido em um determinado período de tempo e aquisição de disponibilidade econômica e/ou jurídica, esta última indissociável da primeira (realização). Somente quando atendidas essas características de forma conjunta é que o IR se torna devido. Tais condições correspondem aos próprios aspectos material, temporal e quantitativo de sua regra matriz.

7. Como fato gerador instantâneo que é, o fato gerador do IR somente se materializa quando todos os seus aspectos ali estiverem presentes. Significa dizer que não basta apurar se existe uma renda tributável ou o *quantum* dessa renda tributável representa em termos de aquisição de um acréscimo patrimonial, sem que tais expedientes estejam dentro de um contexto temporal. O tal confronto de fatos-acréscimos e fatos-decréscimos perde qualquer significado jurídico comparativo sem a noção de um período de tempo. A indissociabilidade desses aspectos deve ser dura de tal forma que, não identificada a presença de um deles, não estaremos diante do fato gerador do IR, ainda que, como é sabido, existam autorizações constitucionais para tributar em momentos distintos do marco final daquele lapso temporal, como são os casos do IRF.

8. A relação entre a aquisição desse acréscimo patrimonial e o aspecto temporal do fato gerador do IR nos conduz a concluir que este exato momento poderá ser qualquer um, desde que após verificada a materialidade que lhe dá ensejo, qual seja, a aquisição de uma disponibilidade econômica ou jurídica que se traduza na realização de um acréscimo patrimonial. De fato, o que se vê é o deslocamento desse momento para uma data futura,

permitindo, com isso, a mensuração da evolução ou mutação patrimonial, computada em prazos predefinidos que a lei estabelece, mediante a comparação de um mesmo patrimônio mensurado em momentos diferentes.

Por se tratar de um conceito eminente e essencialmente dinâmico, a noção de patrimônio sempre estará vinculada à sua variabilidade no tempo, *i.e.*, a algum parâmetro temporal de comparação. Vale dizer que essa variabilidade atingirá exatamente o aspecto quantitativo do fato gerador do IR, permitindo afirmar que, em que pese tratar-se de um fato gerador instantâneo, a formação de sua base de cálculo é bastante complexa. É durante aquele intervalo de tempo que se apura a base de cálculo, valendo-se, para isso, de complexas fórmulas com adições, exclusões, deduções, presunções, cálculos de valores adicionais etc.

9. Os casos de IRF, especificamente com relação ao regime de antecipação, revelam hipóteses em que o pagamento do imposto é antecipado em comparação à data em que ocorre o aperfeiçoamento do fato gerador. Excetuando-se assim à regra geral pertinente ao aspecto temporal do IRPF, deve(m) ser identificada(s) a(s) justificativa(s) de ordem constitucional que autoriza(m) o Estado-Fisco a constranger o patrimônio do contribuinte antes do término do período de apuração.

10. O IRF não corresponde a uma espécie tributária autônoma, com hipótese tributária própria e distinta do IR das pessoas físicas e jurídicas. O IRF é mera técnica de pagamento antecipado do IR devido pelas pessoas físicas e jurídicas e atende, na maior medida possível, aos moldes definidos pelo fato gerador do IR.

11. Em estudos de Direito Comparado, a evolução do IRF, desde suas formas mais primitivas, costuma ser analisada sob dois conceitos: a) o primeiro desses conceitos é chamado de "*taxation at the source*", que pode ser entendido, em tradução livre, como a "tributação na origem" ou "tributação na fonte (pagadora)"; b) a segunda forma de manifestação de tributação sobre a renda foi identificada como sendo o "*withholding tax*" – imposto retido na fonte –, que corresponde, na verdade, a uma modalidade mais globalmente conhecida e de mais fácil identificação, tanto nas operações internas de cada país, como nas relações jurídico-tributárias entre os países, regularmente normatizadas, em muitos casos, pelos acordos internacionais para evitar a dupla tributação.

12. Em um contexto global, tanto a sistemática de retenção na fonte do IR como a tributação de determinados rendimentos em separado de outros são ferramentas largamente

utilizadas pelos países desenvolvidos e pelos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil.

13. A tributação diferenciada para tipos de rendas ou de rendimentos de naturezas distintas caracteriza um sistema de tributação em cédulas, seja através da aplicação de alíquotas menores ou de isenções, seja através da autorização de certas deduções, proporcionando a redução das bases tributáveis. A cedularização nada mais é do que a escolha de determinadas realidades pinçadas pelo legislador que, por revestirem características próprias, demandam tratamento separado das demais hipóteses ou da regra geral. Assim é que os ganhos de capital são tributados à parte, da mesma forma como as pessoas jurídicas possuem tratamento em separado de seus acionistas pessoas físicas. O "regresso" à cedularização constitui uma tendência mundial, misturado aos ingredientes da proporcionalidade e da progressividade e corresponde a uma prática cujo ideal é buscar a tributação mais próxima possível da realidade, sem, contudo, descuidar da capacidade contributiva e do princípio da "renda líquida" que, necessariamente, devem informar a tributação do imposto de renda.

14. Partindo para as conclusões sobre a classificação proposta entre os sujeitos (terceiros) eleitos como responsáveis pelo pagamento de tributo alheio, já que nem todos assumem a natureza de um legítimo ou genuíno sujeito passivo, vale destacar que se procurou assentar a ideia de que ao referir-se à expressão "fato gerador", parece mais adequado entender que seu uso objetivou, em verdade, reportar-se à sua materialidade e não aos demais aspectos da hipótese tributária. Esta é a leitura que deve ser feita a partir do artigo 128, do CTN.

15. O substituto tributário é espécie de sujeito passivo indireto, que tem no artigo 128, do CTN, seu fundamento legal de validade e que, necessariamente, deverá estar em contato indireto com o aspecto material (núcleo do fato gerador) e, em virtude de lei, sua origem deriva ou antes ou no exato momento em que o contribuinte realiza o verbo desencadeador da obrigação tributária, participando, desta forma, do aperfeiçoamento do fato gerador.

Ainda, como características marcantes de seu regime jurídico, o legislador prevê, na própria lei de onde derivou sua condição de substituto tributário, as formas e/ou instrumentos por meio dos quais será ressarcido pelo contribuinte, como, por exemplo, nos casos de retenção na fonte – é justamente este instrumento técnico que permite, juridicamente, que o substituto suporte o ônus tributário gerado por um ato do contribuinte. Na substituição tributária, a responsabilidade do contribuinte é excluída por completo, *i.e.*,

somente o substituto responde pelo pagamento do tributo e pelas consequências de seu inadimplemento ou descumprimento de deveres instrumentais. O substituto tributário assume, "na largada", o lugar que teria sido do contribuinte, de modo que o Estado não pode voltar-se contra o substituído.

16. O agente de retenção, figura analisada genuína e essencialmente a partir dos casos que envolvam retenção na fonte, é identificado sob duas formas:

a) Em um primeiro caso, por exemplo, podemos citar uma instituição financeira privada que procede aos pagamentos referentes à remuneração de servidores públicos, hipótese em que sequer participa, ainda que indiretamente, do nascimento da obrigação tributária, amoldando-se como um mero ente intermediário que possibilita a realização de uma série de pagamentos, valendo-se, para isso, de recursos financeiros disponibilizados pelo agente empregador, no caso o próprio Estado. Com isso, sob a perspectiva da instituição financeira privada, a relação jurídica tributária não chega a existir entre ela, instituição financeira, e o Estado, prevalecendo apenas relações operacionais entre ela e a fonte pagadora e entre ela e os beneficiários dos dinheiros (contribuintes). A instituição financeira privada exerce, assim, uma das possíveis forma de qualificação do agente de retenção, cumprindo, neste caso, uma relação mecânico-obrigacional, de natureza estritamente administrativa.

b) Idêntica expressão é utilizada pelo tributarista BRANDÃO MACHADO[17], que, categoricamente, valendo-se dos ensinamentos de Ernst Blumenstein, quando da análise do Direito Tributário suíço e alemão, chama a fonte pagadora, notadamente nos casos de retenção do imposto de renda na fonte, de mero agente de retenção, sequer assumindo a condição de sujeito passivo.

17. A fonte pagadora, na qualidade de agente de retenção é, a nosso ver, uma extensão (*longa manus*) da função tributante do Estado, correspondendo a função residualmente administrativa.

O agente de retenção distancia-se do substituto tributário na medida em que, dentre outras razões, a relação do contribuinte com o Estado subsiste (parte final do artigo 128, do CTN), tendo em vista que só ao final do período de apuração é que se aperfeiçoará o fato gerador do IR. O agente de retenção não "substitui" o contribuinte na relação jurídica tributária, em que pese responsabilizar-se pelo recolhimento antecipado do imposto. Quando ocorre a retenção, nos casos em que se fala em agente de retenção

[17] Cf. MACHADO, Brandão. Op. cit. (nota 489), P. 296/297.

(próprio dos casos de retenção por antecipação), não há se falar em relação jurídica tributária, pois, como se viu, o fato gerador do IR ainda não se aperfeiçoou e os pagamentos realizados com base nos valores retidos constituem meras antecipações. O agente de retenção exerce uma função jurídico-administrativa, *i.e.*, sua responsabilidade não é de natureza tributária, mas, sim, administrativa, na medida em que corresponde a uma função auxiliadora da máquina estatal e, por se tratar de uma obrigação legal, seu descumprimento encerra a aplicação de penalidades.

18. O agente de retenção é, em suma, um terceiro, necessariamente em contato com o aspecto material da regra matriz, obrigado ao recolhimento de tributo devido por outrem, cujo vínculo com o núcleo objetivo da tributação lhe autoriza, legalmente, a reembolsar-se do ônus financeiro do encargo tributário, através do instituto da retenção na fonte. O agente de retenção surge em situações em que não houve o nascimento da obrigação tributária, exercendo, assim, uma função estritamente administrativa de auxílio ao Estado, sem que, com isso, fique afastada a responsabilidade tributária do contribuinte, que permanece, nestes casos, como o único sujeito passivo da relação jurídica tributária.

19. A retenção do tributo na fonte traduz-se como ferramenta utilizada para transferência do ônus tributário/financeiro para o contribuinte, evitando que aquele terceiro sacrifique patrimônio próprio para fins de pagar tributo devido por outrem. O recolhimento do tributo mediante a sua prévia retenção não é outra coisa senão a re-afirmação e ratificação do princípio da capacidade contributiva, cujo corolário é a igualdade, que devem funcionar não apenas como balizas norteadoras da tributação, mas, também, como limites constitucionais ao poder de tributar.

20. Por fim, em busca da identificação dos regimes jurídicos próprios às hipóteses de retenção na fonte do IR, no regime de retenção na fonte por antecipação toma-se como premissa a verificação da quase todos os elementos necessários à ocorrência do fato gerador do IR, à exceção de apenas um, que é exatamente o aspecto que separa o IRF retido por antecipação do imposto pago na qualidade de imposto devido. Trata-se do aspecto temporal, eleito pelo legislador como marco final para fins de mensuração do acréscimo patrimonial verificado até aquela data, o que não significa dizer que até aquele exato momento não houve acréscimo patrimonial.

O beneficiário, alvo da retenção, na fonte, recebe rendimento, a partir do qual é possível aferir parte dos elementos suficientes para permitir averiguar se aquele rendimento atende aos pressupostos de (i) aquisição de sua disponibilidade e (ii) aquisição

de acréscimo patrimonial, ao menos de sua presunção, revelando signo presuntivo de renda.

O aspecto temporal, eleito pelo legislador, parte indissociável do fato gerador do IR, exerce importância dupla, em função das prévias retenções na fonte:

(i) primeiramente, ao atender aos ideais de eficácia e eficiência da Administração no tocante à fiscalização e à arrecadação tributária, permite que sejam recolhidas antecipações aos cofres públicos, ferramenta indispensável na gestão da máquina pública e no combate à evasão;

(ii) precisamente em função daquelas antecipações e de forma a apurar a evolução patrimonial do contribuinte em um lapso temporal mais uniforme, abrindo espaço para a mensuração de eventual perda incorrida nesse período, vislumbra-se uma sistemática que autoriza a compensação das antecipações realizadas e eventual restituição, se assim for o caso, assim como permite a derradeira mensuração do acréscimo patrimonial (se houver) culminando com o aperfeiçoamento do fato gerador do Imposto sobre a Renda – ferramenta de ajuste –, ao mesmo tempo que mitiga os efeitos maléficos em caso de rendimentos sazonais.

21. Suportados pelo PN COSIT nº 01/2002 e por ampla rede de decisões administrativas e judiciais nesse sentido, temos que, no regime jurídico do IRF como "antecipação do devido", diante do fato de que as antecipações não assumem a natureza de imposto, já que não se aperfeiçoou o ciclo de formação do fato gerador, é de se concluir que a obrigação tributária não surgiu, não se falando, pois, em relação jurídica tributária. A fonte pagadora, como vimos, não assume a condição de sujeito passivo, mas de um mero agente de retenção, obrigada, contudo, a proceder a tais recolhimentos antecipados sob a condição de um dever de natureza administrativa, auxiliar às funções fiscalizatória e arrecadatória por parte do Estado-Fisco.

Vale destacar que, mesmo que sua responsabilidade tributária (acepção lata) seja supletiva, nos termos da parte final do artigo 128, do CTN, a fonte pagadora, sob o figurino do agente de retenção, não terá essa responsabilidade afastada antes da data final para entrega da DIRPF, ainda que, no período compreendido entre a data final do exercício fiscal e a entrega da declaração anual de ajuste o fato gerador do IR já tenha ocorrido e se aperfeiçoado. Isto porque, antes daquela data, entrega da DIRPF, ao contribuinte não são disponibilizadas condições operativas suficientes para apuração e declaração, com precisão e rigor, do *quantum* do imposto devido.

A definição daqueles períodos de tempo onde se destacam parcelas de responsabilidade do agente de retenção e do contribuinte, em estrita conexão com a DIRPF, atende substancialmente aos ditames do princípio da praticabilidade, como uma sistemática prática que permite uma fácil execução da lei tributária. Concomitantemente, são respeitados os princípios da capacidade contributivo-econômica e da segurança jurídica, não exigindo, do contribuinte, algo que ele não teria condições de entregar ou fazer, já que o próprio Estado-Fisco definiu, como procedimento hábil e único, que a apuração definitiva do IR seja realizada através do programa gerador virtual denominado DIRPF.

22. O regime do IRF como "antecipação do devido" corresponde a sistemática mais largamente utilizada e responde pela maior fatia de arrecadação de receitas federais a título de IRF. Nesta sistemática, a tributação, em "bases correntes", ocorre à medida que os rendimentos vão sendo auferidos.

23. No regime de retenção exclusiva (e definitiva) do IRF o legislador destaca um determinado tipo de rendimento para que ele seja tributado separadamente das demais rendas (ou rendimentos) do contribuinte. Assim é que, valendo-se de metodologia que atenda ao efeito da cedularização das rendas e dos rendimentos, por se tratar de situações que, geralmente, demandam tratamento separado, o legislador escolhe, discricionariamente, as espécies de rendimentos que passarão a pertencer a esse grupo especial.

24. A característica mais marcante desse regime é o fato de que tanto o montante retido como o rendimento submetido a essa sistemática não se comunicam com a disponibilidade da renda e o acréscimo patrimonial, se houver, adquirido ao final do ano, quando da apuração conclusiva do IR por meio da DIRPF. Outrossim, sobre o regime de retenção exclusiva na fonte, é possível apontar as seguintes conclusões:

25. Na retenção exclusiva de fonte há um aperfeiçoamento completo do fato gerador do IR, na medida em que a tributação, antecipada, não depende de qualquer evento futuro para confirmar ou infirmar se, no final do período haverá imposto a recolher ou a restituir. O fato gerador do IR é instantâneo e a mensuração de sua base de cálculo também, já que os momentos definidos pelo legislador para retenção do imposto e sua apuração definitiva são coincidentes, logo, atendendo-se ao pressuposto do aspecto temporal. A natureza definitiva do imposto retido revela não uma mera antecipação mas, sim, uma natureza tipicamente tributária (o imposto é definitivo). Com a concretização do fato gerador, há a

formação da relação jurídica tributária, com a fonte pagadora transportada para a posição de sujeito passivo, substituindo o contribuinte e excluindo definitivamente sua responsabilidade.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMARO, Luciano. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. *in* **O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986. P. 388 e ss.

AMARO, Luciano. *Questões Sobre a Periodicidade da Apuração do Imposto de Renda. in* **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: 2000. Edições SINAFRESP. Nobel. 326 p.

ANDRADE, André Martins. *Efeitos Jurídicos da Inconstitucionalidade do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido – ILL. in* **Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

ANDRADE, Paulo Roberto. *O ISS e a Responsabilidade Tributária Prevista no art. 6º, §2º, II, da Lei Complementar nº 116/03*. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 104**. São Paulo: Dialética, 2004.

ANDRADE, Valentino Aparecido. *O Agente de Retenção no Imposto de Renda Incidente sobre Rendimentos Pagos em Cumprimento de Decisão Judicial*. **Revista Dialética de Direito tributário nº 106**. São Paulo: Dialética, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Sujeição Passiva. Sujeição direta e indireta – Responsabilidade tributária – Destinatário legal tributário – Aspecto Pessoal da Hipótese de incidência*. **Revista de Direito Público nº 29**. Editora Revista dos Tribunais, Maio/Junho de 1974.

ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires Fernandino. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. RDT 49.

Aula Magna – Exposição de VILLEGAS, Hector. *Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária*. **Revista de Direito Público**. Julho/Agosto de 1974. Editora revista dos Tribunais – nº 30

AULT, Hugh J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. The Netherlands: 1997. Kluwer Law International.

ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. in* **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 4, julho, 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br. Acesso em: 14.11.2011.

ÁVILA, Humberto. *A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. in* **Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 125**. São Paulo: Dialética, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Regra Matriz* versus *Princípios. in* **Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Prof. Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

AYALA, Jose Luis Perez de. *Derecho Tributário I*. Serie IV – Tratados de Derecho Financeiro y de Hacienda Publica. Vol. XIII. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Ed. Popular anotada. Rio de Janeiro, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1980.

BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 2. 3ª ed. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2002

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2000.

BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Trad. Italiana. Milão: Ed. Giuffrè, 1954.

BOITEUX, Fernando Netto. *A Tributação na Fonte dos Dividendos Recebidos – o Conselho de Contribuintes e o Judiciário*. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 132**. São Paulo: Dialética, 2006.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *A Aquisição da Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda*. *in* **Imposto de Renda – Conceitos, Princípios e Comentários**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; SOUZA, Antônio Carlos Garcia; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. *in* **O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária. São Paulo: 1986.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Obrigação Tributária: seus pressupostos e elementos*. Conferência publicada pelo I.B.D.F. Rio de janeiro: 1958.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário – Imposto de Renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 a Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. in* **Revista Dialética de Direito Tributário nº 154**. São Paulo: Dialética, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4º ed. Buenos Aires: Editora Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP. São Paulo: Max Limonad, 1995.

CHANCELLOR, Thomas. *Imputed Income and the Ideal Income Tax*. 67 Or. L. Ver. 561 (1998). *in* **Federal Income Tax Anthology**. CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.

CHASTAGNARET, Manuel. *De La Responsabilité Fiscale – Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*. Marseille: Presses Universitaires D'Aix-Marseille, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coordenação Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Sujeição Passiva Direta e Indireta – Substituição Tributária*. *in* **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 13. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2009. P. 357 e ss.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Imposto de renda* – Liber Amicorum in Honor *do Prof. Paulo de Barros Carvalho. in* **Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Evolução do Imposto de Renda no Brasil*. Rio de Janeiro: 1966. 25:5/6.

COMPARATO, Fábio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé*. Paris: Librairie Dalloz, 1964.

CONTI, José Maurício. *Princípios da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Dialética, 1996.

CORREA, Walter Barbosa. *Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil*. *in* **Imposto de Renda: conceitos, princípios, comentários**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins e Alcides Jorge Costa. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. Edição Especial para a Jornada de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. *Conceito de Renda Tributável*. *in* **Estudos sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, julho/1994.

COSTA, Alcides Jorge. *Noção de Tributo. Imposto. Taxa. Contribuição. Preços Públicos. Noção de Direito Tributário*. *in* **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: s.d. Editora FIESP.

COSTA, Alcides Jorge. *Imposto sobre a Renda: a Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador – Limite de sua Incidência*. Revista de Direito Tributário nº 40. Vol. 11. São Paulo: 1987.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007

DARZÉ Andréa M. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010

Debates no IV Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP, in *Destinatário Legal Tributário*. EDP 30:288.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. in* **Estudos de Direito Tributário em Homenagem á Memória de Gilberto Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *As Classificações no Sistema Tributário Brasileiro. in Justiça Brasileira*. São Paulo: Max Limonad, 1998,

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 2 – Teoria Geral das Obrigações*. 22ª ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico Universitário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010

EMORY, Meade. *The Early English Income Tax: A Heritage for the Comtemporary*. Philadelphia: 1965. **The American Journal of Legal History**. Volume 9. Temple University School of Law.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

FARIA, Renato Vilela. *Noções de Justiça Fiscal e o Planejamento Tributário. in* **Revista de Direito Tributário Atual**. Vol. 23. Coord. Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: Dialética-IBDT, 2009

FEIO, Diogo. *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*. Teses e Monografias I. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto: Coimbra Editora, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ, Tércio Sampaio. *Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição. in* **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em Homenagem ao Professor Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005

FILHO, Jorge Saadi. *Comentários Objetivos ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora LTr, 1984.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Trad. da 2ª edição argentina do livro "Derecho Financeiro" (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002

GONZÁLEZ, Luis M. Alonso. *El Sustituto: Primier Acercamiento a un Sujeto Pasivo Conflictivo*. Revista de Derecho Financeiros y de Hacienda Pública. Madrid: 1990. EDERSA – Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.

Grande Dicionário Larousse Cultural da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de Transferência – Arm's Lenght e Praticabilidade. in* **Série Doutrina Tributária Vol. V**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2011

GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. *A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany an the United States*.

HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*. 33ª ed. São Paulo: IR Publicações Ltda., 2008.

HINTSANEL, L. *Attribution of income to permanent establishment under EC Law*. In: European Taxation – Amsterdam – Vol. 43 (2003) nº 4.

HOLMES, Kevin. *The Concept of Income – A multidisciplinary analysis*. Doctoral Series 1 – Academic Council. Amsterdam, The Netherlands: IBFD Publications BV, February 2000.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Instituto Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Retenção na fonte como obrigação instrumental: aplicações no custeio previdenciário*. Niterói/RJ: Impetus, 2008.

IRS. *Internal Revenue Service Data Book, 2010*. October 1st, 2009 to September 30th, 2010. P. 3. Disponível em http://www.irs.gov/pub/irs-soi/10databk.pdf. Acesso em 02/11/2011.

JARACH, Dino. *Aspectos da hipótese de incidência tributária.* Revista de Direito Público nº 17. P. 287:304.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível. in* Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994.

KOCH, Alfred P. e MOORE, Carl L. *Income Taxes and Their Impact on the Individual since 1913*. TAXES – The Tax Magazine, by Benjamin M. Becker: 1954. Mahoning Law Library Associaton.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACHADO, Brandão. *Adicional do Imposto de Renda dos estados*. Repertório IOB de Jurisprudência nº 18: 1989.

MACHADO, Brandão. *Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN. in* **Imposto de Renda – Conceitos, Princípios e Comentários**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2002

MACHADO, Hugo de Brito. *O Contribuinte e o Responsável no Imposto de Renda na Fonte*. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 70**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 109-116.

MANDÊTTA, Savério. *Impostos, taxas e contribuições: resenha histórica do regime fiscal no Brasil*. São Paulo: s.d. Colíbras. P. 557 e ss.

Manual de Tributação no Mercado Financeiro. Coord. Paulo Marcelo de Oliveira Bento. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer: O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e a Aquisição de Disponibilidade Econômica ou Jurídica que implique Acréscimo Patrimonial – Inteligência do artigo 43 do Código Tributário Nacional – Ilegalidade de Pretendida Incidência sem Ocorrência de Acréscimo*. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 137**. São Paulo: 2007. Editora Dialética. P. 108:117.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2º volume. 3ª ed. São Paulo: 2002. Editora Saraiva.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Tributário 3*. Comentários ao Capítulo V – Título II – Livro II, do CTN (artigos 128 a 138). São Paulo: Editor José Bushatsky, 1975.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inconstitucionalidade do Artigo 35 da Lei 7.713/88. in* **Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

MELLO, Gustavo Miguez de. *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. Centro de Estudo de Extensão Universitária e Resenha Tributária. São Paulo: 1986.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I*. Campinas/SP: Editora Bookeseller, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. 1ª edição. 3ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*. São Paulo: Dialética, 1998.

MUSA, Simone Dias; PRADO, Marcos Vinícius Passarelli. *A Tributação dos Ganhos Auferidos por Não-residentes na Alienação de Bens Localizados no Brasil – Análise do artigo 26 da Lei nº 10.833/03*. *in* **Revista Dialética de Direito Tributário n° 156**. São Paulo: Dialética, 2008. P. 109/121

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, verão de 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Parecer: A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte*. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 49**. São Paulo: Dialética, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. *in* Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Tributação Internacional de "Goodwill" e Intangíveis. in* **Revista de Direito Tributário Atual**. Vol. 26. Coord. Ricardo Mariz de Oliveira, Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética-IBDT, 2011. P. 29/47

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; EMAFE.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto Sobre A Renda – Pessoas Jurídicas*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Justec-Editora Ltda., 1979.

PEREIRA JUNIOR, Moacyr. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume 5. Coordenadores Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978/1979.

PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. *Direito Fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2010

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda e sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas*. Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri, na subárea de Legislação Tributária, integrada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade*. São Paulo: Dialética, 2000

PONTES, Helenílson Cunha. *Revisitando o Tema da Obrigação Tributária*. *in* Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. 1. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, inverno de 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. *Sistema Tributário, Carga Tributária e Capacidade Contributiva*. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 8º Volume. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2004.

PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financeiro*. Trad. Espanhola. México: Editorial Porrúa, 1976.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro, Forense. 1996

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri/SP: Manole, 2004

Regulamento do Imposto de Renda 1999 – anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009. FERREIRA, Antonio Airton; ONO, Juliana M. O; VALERO, Luiz Martins; TAKATA, Marcos Shigueo; LIMA, Marcos Vinícius Neder de; CASTANHO, Victor Hugo I. de Mello. Vol. 2: Tributação na Fonte e Sobre Operações Financeiras e Administração do Imposto. 12ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2009.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Os Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva na Valoração Aduaneira. in* **Revista de Direito Tributário Atual. Vol. 22**. Coordenação: Prof. Alcides Jorge Costa, Prof. Luis Eduardo Schoueri e Prof. Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *A Proporcionalidade na Tributação por Fato Gerador Presumido (Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal).* Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri, na subárea de Legislação Tributária, integrada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: 2010. Acesso em 28.12.2011. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06072011-164915/).

Receita Federal do Brasil (sítio eletrônico)

_____Acesso em 23.10.2011. Disponível em: http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1923/4682.htm.

_____Acesso em 12/10/2011. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/Analisemensalago11.pdf.

_____Acesso em 02/11/2011. *Análise da Arrecadação - Janeiro a Setembro de 2010*. Brasília/DF. P. 8. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/ApresentacaoSet11.ppt#503,8,Slide%208..

_____Acesso em 15/11/2011. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/reparticoes/1822a1970/colet_federais/default.asp.

RODRIGUES, Silvio. *Curso de Direito Civil*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RODRIGUES, Walter Piva. *A Substituição tributária é Instituto Típico do Direito Tributário. in* **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, inverno de 2003.

ROLIM, João Dácio. *A Compensação de Prejuízos Fiscais – Condições de Juridicidade e Necessidade – O Direito Comparado e o Direito Brasileiro. in* **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

ROLIM, João Dácio. *O Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Alguns Casos Concreto – Adições e Exclusões ao Lucro Real. in* **Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995

ROTHMANN, Gerd Willi. *O Princípio da Legalidade Tributária. Temas Fundamentais do Direito Tributário*. Atual. Antonio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi Rothmann. Belém: CEJUP, 1983. P. 77-120.

ROTHMANN, Gerd Willi. Prefácio *In Planejamento Tributário: Análise de Casos*. Organizador Leonardo Freitas de Moraes e Castro. São Paulo: MP Ed., 2010

ROTHMANN, Gerd Willi. *O "Standard" Jurídico*. São Paulo: Revista dos Tribunais Vol. 371, 1966.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? in* **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 10. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2006.

RUSSO, Pasquale. *Os Princípios Fundamentais* (Título Original: I Principi Fondamentali – Capítulo do livro "Manuale di Duitto Tributario: parte generale", Milano: Giuffrè, 2002,

p. 39-73). Tradução de Dalton Dallazem. *in* **Princípios e Limites da Tributação**. Coord. Roberto Catalano Botelho Ferraz. São Paulo: Quartir Latin, 2005

SARTIN, Agostinho. *Sujeição Passiva e ICM*. Revista de Direito Tributário nº 25-26. 1983.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011

SCHOUERI, Luis Eduardo. *O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica*. *in* **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. Coord.s Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior*. *in* Grandes Questões Atuais de Direito Tributário – vol. 7. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. *in* **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. 1. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, inverno de 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese apresentada como parte dos requisitos para a inscrição em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Discriminação de competências e Competência Residual*. *in* **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão**. Coordenação Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Royalties e Assistência Técnica ao Exterior – Exigências da CIDE*. **Revista de Estudos Tributários**. Ano VI. Nº 37. Porto Alegre: 2004.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico Conciso*. Atualizadores Nagib Salibi Filho e Gláucia Carvalho. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SILVA, Mauro. *Direito ao Desenvolvimento e Fonte de Pagamento: em Busca dos Fundamentos Jurídicos para a Divisão Estatal do Poder de tributar a Renda*. **Direito Tributário Atual nº 19**. Coord. Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Direito Schoueri, Paulo Celso B. Bonilha. São Paulo: 2005. Dialética. 384 p.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. *Código Tributário Nacional – Comentado, Anotado e Atualizado*. Campinas/SP: 2002. Lex Editoras. 786 p.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O Princípio da Realização da Renda no Direito tributário Brasileiro*. **Revista de Direito Tributário Atual nº 21**. São Paulo: Editora Dialética / I.B.D.F., 2007.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência. in* **Série Doutrina Tributária Vol. IV**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2011.

SMITH, Adam. *Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms*. 1956. P. 239:240.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

SOOS, Piroska E. *The Origins of Taxation at Source in England*. Amsterdam, The Netherlands: 1997. IBFD Publications.

SOUSA, Rubens Gomes de. *A evolução do conceito de rendimento tributável*. *in* Revista de Direito Público, vol. 14.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

THURONYL, Victor. *The Concept of Income*. 46 Tax. L. Ver. 45 (1990). *in* Federal Income Tax Anthology. CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P.

TILBERY, Henry. *Comentários aos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional*, atualizados por José Ruben Marone. *in* **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Volume I. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002. P. 328 e ss.

TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital nas vendas de participações societárias pelas pessoas físicas*. São Paulo: 1978. Editora Resenha Tributária / I.B.D.F. 139 p. FD – Faculdade de Direito. Localização, em 31.10.2008: http://dedalus.usp.br:4500/ALEPH/POR/USP/USP/DEDALUS/FULL/0017395.

TILBERY, Henry. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (artigos 43, 44 e 45). in* **Comentários ao Código Tributário Nacional – Vol. 1**. Coords. Hamilton Dias de Souza; Henry Tilbery; Ives Gandra da Silva Martins. Editora Bushatsky, 1975

TIPKE, Klaus, e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª edição. Rio de Janeiro; São Paulo: Editora Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário*. **Direito Tributário Atual nº 18**. Coord. Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Direito Schoueri, Paulo Celso B. Bonilha. São Paulo: Dialética, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Anulação de Incentivos Fiscais – Efeitos no Tempo. in* **Revista Dialética de Direito Tributário**. Vol. 121. São Paulo: Dialética, 2005.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Tese de Doutorado defendida na Universidade de São Paulo – Faculdade de Direito. *O Regime Tributário Brasileiro do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes. A Fonte como Critério de Conexão*. São Paulo: 2006. FD – Faculdade de Direito. Localização, em 10.10.2007: http://dedalus.usp.br:4500/ALEPH/POR/USP/USP/TES/FIND-ACC/3087757.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. in* **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. Coordenação: Prof. Luis Eduardo Schoueri e Prof. Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *O Princípio da Realização da Renda. in* Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, inverno de 2003.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. in* **Revista Dialética de Direito Tributário n° 76**. São Paulo: Dialética, 2002

ZILVETI, Fernando Aurélio. Simplicius Simplicissismus – *os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. in* **Revista de Direito Tributário Atual nº 22**. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias* (Título Original: *Natura ed Interpretazione Delle Leggi Tributairie*) Tradução de Rubens Gomes de SOUSA. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1932.

VILLEGAS, Hector. *Retenção de Tributos – Agentes de Retenção e Agentes de Percepção*. **Revista de Direito Tributário nº 6**, 1978.

VILLEGAS, Hector B.. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

****