



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA CAROLINA AMORIM SILVA

**UMA ANÁLISE DA SÚMULA 447 DO STJ ACERCA DA
LEGITIMIDADE PASSIVA EM AÇÕES DE RESTITUIÇÃO DE
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE POR ESTADOS
MEMBROS SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SEUS
SERVIDORES**

Salvador
2018

ANA CAROLINA AMORIM SILVA

**UMA ANÁLISE DA SÚMULA 447 DO STJ ACERCA DA
LEGITIMIDADE PASSIVA EM AÇÕES DE RESTITUIÇÃO DE
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE POR ESTADOS
MEMBROS SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SEUS
SERVIDORES**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Salvador
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

ANA CAROLINA AMORIM SILVA

UMA ANÁLISE DA SÚMULA 447 DO STJ ACERCA DA LEGITIMIDADE PASSIVA EM AÇÕES DE RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE POR ESTADOS MEMBROS SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SEUS SERVIDORES

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

"Nada é mais certo nesta vida do que a morte e os impostos."

(Benjamin Franklin)

AGRADECIMENTOS

À minha família, por estar sempre ao meu lado em todos momentos, sejam eles de alegria ou de dificuldade, agradecerei sempre pelo apoio e compreensão.

A André por haver por diversas vezes me escutado nos momentos de dúvidas e pacientemente lido este trabalho tantas vezes fosse solicitado.

À professora e orientadora Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi agradeço imensamente. Suas opiniões no curso de Direito Financeiro sempre me faziam refletir após as aulas. Suas orientações e sugestões neste trabalho foram essenciais para o desenvolvimento do tema.

RESUMO

O imposto de renda é um tributo previsto constitucionalmente no rol daqueles cuja competência tributária é da União. Trata-se de uma importante fonte de arrecadação deste ente, embora não seja este o único destinatário da sua arrecadação. Em virtude de fundos previstos constitucionalmente, parcela desta arrecadação é destinada aos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios. Além desta repartição do imposto de renda em razão dos fundos constitucionalmente previstos, dispositivo específico destina o imposto de renda retido na fonte quando incidente sobre rendimentos ou proventos pagos a servidores públicos estaduais ou municipais ao próprio ente responsável pela retenção. Em função deste dispositivo, existiu durante um bom tempo controvérsia nos tribunais acerca da legitimidade passiva nas ações em que os servidores públicos estaduais e municipais buscassem a restituição do imposto retido quando entenderem não ser devida esta retenção. Com fim de uniformizar o entendimento acerca da matéria, o Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento por meio da Súmula 447: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores. Propõe-se então examinar os fundamentos da decisão proferida em cotejo com os conceitos de Direito Tributário, como competência tributária, capacidade tributária ativa, sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária, Direito Processual Civil, como legitimidade processual *ad causam*, Direito Constitucional, ao se verificar a relação da forma de Estado, federação, com autonomia financeira dos membros da federação e Direito Financeiro, ao se analisar as repartições tributárias previstas no texto constitucional. O estudo se desenvolveu através de pesquisa bibliográfica nos ramos mencionados do Direito, bem como também foram examinadas a legislação vigente e os julgados precedentes que levaram o STJ à publicação desta Súmula.

Palavras-chave: Imposto de Renda; Restituição; Competência Tributária, Repartição Tributária, Legitimidade Ativa.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CPC/1973	Código de Processo Civil de 1973
p.	Página
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
REsp	Recurso Especial

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
2 NOÇÕES PRELIMINARES	12
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA	12
2.2 FATO GERADOR	17
2.3 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA	20
2.4 SUJEITO ATIVO	24
2.5 SUJEITO PASSIVO	26
3 IMPOSTO DE RENDA	34
3.1 CONCEITOS DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADOS AO IMPOSTO DE RENDA	34
3.1.1 Hipótese de incidência e fato gerador do imposto de renda	34
3.1.2 Sujeito passivo do imposto de renda	40
3.1.3 Sujeito ativo do imposto de renda	43
3.1.4 Obrigação principal e obrigação acessória do imposto de renda	44
3.2 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO	45
4 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA	47
4.1 PRINCÍPIO FEDERATIVO E AUTONOMIA FINANCEIRA	49
4.2 REPARTIÇÃO DIRETA	53
5 ASPECTOS PROCESSUAIS DAS DEMANDAS JUDICIAIS QUE VERSEM SOBRE IMPOSTO DE RENDA	57
5.1 DEMANDAS EXACIONAIS E ANTIEXACIONAIS	57
5.2 LEGITIMIDADE <i>AD CAUSAM</i> E COMPETÊNCIA JURISDICIONAL	61
6 ANÁLISE DOS PRECEDENTES QUE ENSEJARAM A PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 447 DO STJ	65
6.1 AUSÊNCIA DE INTERESSE DA UNIÃO - RECURSO ESPECIAL 818.709/RO	65
6.2 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO TRIBUTO ESTADUAL - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 10.044/RJ E RECURSO ESPECIAL 874.759/SE	69
6.3 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 17/65 - RECURSO ESPECIAL 989.419/RS	71

7 CONCLUSÃO

73

REFERÊNCIAS

77

INTRODUÇÃO

Tendo em vista a relevância da arrecadação tributária como financiamento da atividade estatal, a ordem tributária foi prevista no texto constitucional, assim como também a distribuição desta arrecadação entre os membros que formam a federação.

O imposto de renda é um dos tributos previstos na CF/88 no rol cuja competência para instituição é da União. Como se trata de um tributo responsável por uma das maiores arrecadações deste ente, previu também o texto constitucional que parcela do produto arrecadado deveria ser repartido com os demais membros da federação.

Dentre outras formas de repartição do imposto de renda, dispositivo específico da CF/88 prevê que pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza quando incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.

Em função desse preceito constitucional que versa o estudo apresentado. Diversas ações judiciais nas quais os servidores públicos dos Estados ou do Distrito questionam a incidência do imposto de renda quando retido na fonte tramitaram até o STJ na discussão de quem seria a legitimidade passiva nesse tipo de demanda.

O conflito gira em torno da tese que afirma ser essa legitimidade da União, em função de se tratar de um tributo de competência federal, face a legitimidade do membro da federação que seja responsável pela retenção do imposto na fonte, Estado, Distrito Federal ou Município, visto o dispositivo constitucional que trata do tema dispor que pertencem a estes entes o produto dessa arrecadação.

De forma a pacificar a controvérsia, o STJ editou a Súmula 447 com o seguinte enunciado: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição do imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

O foco do presente estudo está na análise dos dispositivos constitucionais que ensejaram a discussão, competência constitucional frente à repartição tributária, e exame dos julgamentos precedentes à Súmula mencionada.

A importância desta pesquisa vai além da repercussão financeira. A definição do polo passivo de tal demanda influencia, dentre outros aspectos, a competência jurisdicional para este tipo de ação; a depender da resposta encontrada deverá ser a matéria tratada pela justiça federal ou estadual.

Outra consequência a ser analisada em função da determinação da competência para legitimação do polo passivo de tais demandas diz respeito à coisa julgada. Ao ser julgada uma matéria entre duas partes, a decisão final transitada em julgado impede tratamento de forma divergente do decidido entre as partes que discutiram a questão judicialmente, mas não atinge terceiros que não participaram da lide. Desta forma, um eventual litígio acerca do imposto de renda, que é tributo de competência da União, entre ente diverso deste figurando no polo passivo da ação e contribuinte provocaria efeitos em terceiros, no caso, a própria União. A União, que não teria figurado, interferido ou opinado na ação judicial, poderia estar impedida de efetuar um eventual lançamento em função de uma decisão judicial em que foram partes apenas o Estado-Membro ou Distrito Federal e o contribuinte.

À vista do exposto, o entendimento esposado pelo STJ instiga a uma análise aprofundada de diversos conceitos doutrinários, dispositivos legais e decisões judiciais acerca do tema.

Primeiramente, busca-se discorrer sobre conceitos introdutórios da obrigação tributária, como sujeitos ativo e passivo, hipótese de incidência, fato gerador e obrigações principal e acessória. Em seguida, são esses conceitos analisados especificamente em relação ao imposto de renda.

Posteriormente são abordados os aspectos constitucionais da autonomia financeira necessária para a efetiva autonomia administrativa e política pretendida ao ser adotado como forma de Estado a federação.

São analisados ainda os aspectos processuais nas demandas que versem sobre o imposto de renda e a consequência da legitimidade *ad causam* na competência jurisdicional.

Por fim, busca-se explorar os julgamentos precedentes à edição da Súmula tratada em cotejo com todos os conceitos apresentados referentes ao Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Financeiro e Direito Processual.

O presente estudo desenvolveu-se através de pesquisas bibliográficas nos ramos citados do Direito, bem como a partir da análise de conteúdos jurisprudencial dos precedentes da Súmula 447 do STJ, e ainda da legislação constitucional e infraconstitucional pertinentes à questão sob exame.

2 NOÇÕES PRELIMINARES

Para uma melhor compreensão do tema a ser analisado neste trabalho se faz necessário a análise, *a priori*, de conceitos introdutórios do direito tributário, como competência tributária e capacidade tributária. Esses termos por vezes são tratados como sinônimos, quando se referem a institutos jurídicos diversos.

Serão tratados também os conceitos de obrigação tributária. Esta deriva do direito civil. Flavio Tartuce¹ conceitua obrigação como a relação jurídica entre um sujeito ativo, credor, um sujeito passivo, devedor, e cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais. No caso de inadimplemento, poderá o credor satisfazer-se no patrimônio do devedor.

O conceito de obrigação aplicado ao direito tributário é definido por Hugo de Brito Machado² como sendo a relação jurídica em virtude da qual o particular, sujeito passivo, tem o dever de prestar dinheiro ao Estado, sujeito ativo, ou de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

A CF/88, ao dispor em seu art. 1º que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, estabeleceu a forma federativa de Estado. No mesmo texto normativo, mas em artigos posteriores, foram listadas uma série de matérias que não poderiam ser objeto de emenda constitucional tendente a abolir, dentre as quais este ponto foi incluído.

A partir desta opção do legislador constituinte originário, foram distribuídas competências, ou atribuições, para as unidades da federação, de forma que o que os diferencia não é a hierarquia entre eles, mas sim as competências que lhes foram atribuídas pela própria CF/88. Desta forma, observa-se um campo de ação

¹ TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 5.ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.301.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 124.

autônomo e exclusivo para cada ente político estritamente definido pela Carta Magna.³

Gilmar Mendes⁴ diferencia essas competências em legislativas e materiais, ou seja, competências para legislar sobre determinadas matérias e competência de ordem administrativa.

Com fim de exercer estas competências de forma autônoma, foram então distribuídas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios também competências tributárias, de forma que cada um obtivesse uma receita mínima independentemente dos demais, tanto os Estados e Distrito Federal em relação à União, como os Municípios em relação aos Estados e à União, pois apenas quem tem autonomia financeira pode ter efetivamente autonomia política. A repartição de receitas é o que possibilita a autonomia dos entes políticos.⁵

As competências tributárias, em relação aos impostos, foram distribuídas entre os membros da federação por um critério material. O legislador constituinte originário descreveu objetivamente fatos que podem ser previstos em leis federais, estaduais ou municipais como hipótese de incidência dos impostos destas pessoas políticas.⁶

Sobre a matéria, o CTN dispõe:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Regina Helena Costa⁷ define a competência tributária como a aptidão para criar tributos mediante a edição do necessário vínculo legislativo, indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência.

Roque Antônio Carrazza⁸ afirma tratar-se de uma moldura dentro da qual o comportamento dos entes políticos deve conformar-se, sendo o destinatário imediato o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis fora deste limite imposto constitucionalmente.

³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 129 *et seq.*

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 863.

⁵ *Ibidem*, p.1.425.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit*, p. 588.

⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição de Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p.68.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit*, p. 564.

Para Paulo de Barros Carvalho⁹, "a competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos".

Desta forma, se o ente político irá ou não criar o tributo, isso não é determinado pela Lei Maior, o que é uma das características desse instituto, conforme se verá adiante: facultatividade. São as unidades da federação livres para criar ou não o tributo, não havendo prazo para o exercício desta competência¹⁰.

Dentre os diversos atributos da competência tributária listados por Roque Antônio Carraza¹¹, como privatividade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade, indelegabilidade e facultatividade do exercício, merecem destaque para o objeto deste estudo apenas as duas últimas.

Carraza¹², ao comentar a característica da facultatividade da competência tributária, expõe limitação imposta pela Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesta norma há dispositivo específico, art. 11¹³, prevendo como requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Segundo este autor, não poderia uma lei complementar obrigar algo a um ente político, ainda que sob o pretexto de estabelecer normas gerais de finanças públicas, razão pela qual reputa este dispositivo inconstitucional. Estaria esta norma contra o princípio federativo ao limitar a autonomia da União, bem como a municipal, estadual e distrital por ser esta matéria lhes facultado pela Constituição deliberar.

Pode ser citado com exemplo da facultatividade da competência tributária o imposto previsto no art. 153, VII da CF/88, de competência da União. Esta norma prevê a

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.218.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 418 *et seq.*

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 463.

¹² *Ibidem*, p. 619.

¹³ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

instituição do imposto sobre grandes fortunas pela União, tributo que até então não foi criado.

Pelo exposto, conclui-se então que a norma constitucional confere ao ente a competência tributária, mas não o obriga a exercitá-la: apenas permite que o faça.

Ainda que não seja exercida a competência tributária prevista no texto constitucional, por ser esta facultativa, não pode haver delegação a terceiros. Não se pode abstrair a vontade do legislador constituinte originário e delegar a competência tributária para quem não a tenha por determinação constitucional.

No mesmo sentido, o art. 7º do CTN dispõe:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Se pudessem os entes políticos delegar competência a eles concedida pelo texto constitucional, a vontade do constituinte originário seria totalmente inócua por poder ser alterada mediante a conveniência das pessoas políticas envolvidas. Seria admitir como meras recomendações o texto previsto na Lei Maior.

Luciano Amaro¹⁴ afirma que "ao destinatário da competência é dado não exercê-la, ou fazê-lo parcialmente (atingindo apenas parte do campo passível de sofrer a incidência), mas não lhe é permitido transferir (ou delegar) a competência".

A CF/88 é extremamente analítica ao relacionar as competências tributárias dos membros da federação em relação aos impostos. As situações suscetíveis de integrar o critério material deste tipo de tributo, quando de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estão previstas nos arts. 153, 155 e 156. É aberta apenas uma parte da competência para União instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos neste rol, mesmo assim, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo do demais discriminados.

Já a capacidade tributária ativa, segundo Paulo de Barros Carvalho¹⁵, só pode ser analisada em momento posterior ao da criação do tributo, após o exercício da competência atribuída pela Constituição Federal.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.122.

A capacidade tributária ativa consiste na aptidão para arrecadar e fiscalizar a arrecadação de tributos¹⁶. Segundo Hugo de Brito Machado¹⁷, a capacidade tributária ativa:

É a capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária, obrigação que nasce com a incidência da norma tributária e que é, assim, necessariamente posterior ao exercício da competência tributária. Tem a capacidade tributária ativa aquele que reúne as credenciais para integrar a relação jurídica obrigacional em um dos pólos, no caso tributário denominado sujeito ativo.

Desta forma, primeiramente o ente político, no uso de sua competência tributária estabelecida pela CF/88, cria o tributo por meio de lei. Posteriormente a esta criação, pode este ente exercer sua capacidade tributária ativa plenamente ou delegar a um terceiro para que a exerça.

Como não está vinculada à vontade do legislador constituinte originário, a capacidade tributária ativa não tem a indelegabilidade como característica, razão pela qual pode ser transferida a outro ente de direito público, conforme a literalidade do art. 119 do CTN.¹⁸

Com a delegação da capacidade tributária ativa, ou seja, das atribuições de arrecadar, fiscalizar e administrar o tributo, a competência tributária permanece com o ente designado pela Constituição Federal, cabendo apenas a este, que continua com o poder de legislar sobre a matéria, as alterações dos elementos essenciais do tributo, como base de cálculo e alíquotas. Nesse caso ocorre a denominada parafiscalidade.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.218 *et. seq.*

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p.173.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2007, v.2, p. 153.

¹⁸ Há discussão na doutrina acerca da delegação de capacidade tributária ativa apenas para pessoa jurídica de direito público. Hugo de Brito Machado afirma que às pessoas jurídicas de direito privado podem ser atribuídas funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência tributária. Já Sacha Calmon Navarro Coêlho cita situações, SESI, SESC, SENAI, como exemplo de sujeitos ativos de relações tributárias sem serem estas pessoas de direito público, de forma que a realidade briga com a norma em desfavor desta última. Essa discussão será analisada em capítulo específico sobre sujeito ativo. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 224; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 572.)

Regina Helena Costa¹⁹ conceitua a parafiscalidade como a delegação, pela pessoa política, mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa - de direito público ou privado - para que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins.²⁰

Em síntese, a competência tributária não pode ser confundida com a capacidade tributária ativa. A competência tributária está prevista na Lei Maior, é indelegável e possui natureza legislativa, podendo ser competentes apenas as pessoas políticas. Já a capacidade tributária ativa tem natureza administrativa, razão pela qual é permitida a sua delegação, podendo ser exercida pelas pessoas políticas, diretamente, ou por delegatários estabelecidos em lei.

2.2 FATO GERADOR

Todo direito subjetivo nasce do binômio norma e fato: do acontecimento do fato descrito na norma como capaz e suficiente para produzir tal efeito.²¹ Na seara tributária, fato gerador é o fato que resulta em uma obrigação tributária.

Este termo já foi objeto de diversas discussões doutrinárias acerca de sua melhor aceção. Alguns doutrinadores diferenciam a expressão fato gerador a partir de duas realidades: a) descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. Competência Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.61.

²⁰ Um exemplo de delegação de capacidade tributária ativa, vigente até 2005, é da União ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), autarquia federal, para arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições previdenciárias. O artigo 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, definiu que caberi a ao INSS arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais das empresas incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, as dos empregadores domésticos e as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição. Um típico exemplo de delegação de capacidade tributária ativa, pois a competência tributária para criação das contribuições citadas é da União, mas quem as exigiam, após a criação por lei federal, era o INSS, uma autarquia federal. Esta delegação durou até o advento da Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005, lei que devolveu à União a capacidade tributária ativa, estabelecendo que, por meio da, atualmente extinta, Secretaria da Receita Previdenciária, caberiam as atividades antes delegadas ao INSS. Atualmente essas atribuições são exercidas pela Secretaria da Receita Federal.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2007, p. 305.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²² segue esta linha e diferencia o fato gerador nestes dois momentos: distingue fato gerador abstrato de fato gerador concreto. Aquele seria a descrição de uma situação jurídica feita pelo legislador; este seria a situação jurídica que ocorre no mundo real, seria o fato gerador em concreto.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho²³ adota o termo "hipótese tributária" como expressão que caracteriza a construção prescritiva geral e abstrata.

Geraldo Ataliba²⁴ também sustenta a necessidade de utilização de expressões distintas. O autor discorreu sobre a expressão "hipótese de incidência" em livro com este mesmo título ao denominar como sendo esta a descrição abstrata prevista em lei como representativa da ocorrência dos fatos ocorridos no mundo dos fenômenos físicos que satisfaz os pressupostos requeridos na norma jurídica. Já este fato descrito em lei, quando ocorrido no mundo seria este denominado "fato imponible".

Regina Helena Costa²⁵ observa que o legislador emprega a mesma expressão tanto para a situação hipotética estampada na norma legal, cita como exemplo o art. 146, III, a²⁶, como para a situação fática, hábil a fazer surgir a obrigação tributária.

No entanto, se faz necessária a distinção da prescrição formulada pela norma da situação que se, e quando, ocorrer fará nascer a obrigação tributária. Cabe delinear a nomenclatura mais adequada para cada um. De forma a seguir posicionamento da maior parte da doutrina, será adotado neste estudo para a descrição abstrata da situação prevista em lei o termo hipótese de incidência; já para o acontecimento concreto do fato previsto na norma, a expressão fato gerador será a utilizada.

Pela leitura do art. 114²⁷ do CTN, observa-se que o fato descrito como gerador de uma obrigação tributária principal deve estar descrito em lei. Este dispositivo está

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.590.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.256.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, p.54.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p.204.

²⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

²⁷ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

alinhado com o prescrito no art. 150, I da CF/88²⁸. Seria inócua a previsão da Constituição de ser vedado exigir tributo sem lei que o estabelecesse, se os critérios fixados para incidência do tributo fossem descritos em ato infralegal.

Deve ser destacado que a prescrição constitucional se refere à necessidade de Lei para exigência de tributo, sendo que, pela leitura do CTN, os fatos geradores tanto podem ser de obrigações principais quanto de acessórias.

Luciano Amaro²⁹ afirma que a noção de fato gerador de obrigação principal é mais ampla do que simplesmente fato gerador de tributo. O fato gerador da obrigação principal corresponde à situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de pagar tributo, assim como também penalidade pecuniária.

Já o conceito de fato gerador da obrigação acessória é dado por exclusão, seria, segundo o mesmo autor, "toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), por exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, emitir notas fiscais etc".

Observa-se que, dentre os vários aspectos do fato gerador analisados pela doutrina, a análise temporal de quando este se completa se mostra relevante. A obrigação resultado da ocorrência do fato gerador rege-se de acordo com o regime jurídico existente na data de sua ocorrência. Em razão deste aspecto, Geraldo Ataliba³⁰ classifica-os em instantâneos e periódicos.

Segundo este autor, instantâneo seria o fato consumável definitivamente no tempo, aquele realizado num momento determinado, de forma a esgotar a previsão constante na norma legal que prevê a hipótese de incidência.

Já outros fatos não teriam, por sua própria natureza, nenhuma situação temporal definida, seriam fatos persistentes, como a propriedade de um imóvel ou de um veículo. Essas situações estáticas não poderiam ser definidas, relativamente ao tempo do fato gerador, senão pelo legislador. Nesses casos o fato impondível, denominação do autor para fato gerador, só é reputado consumado em momento fixado na lei.

²⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.283.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.96.

Leandro Paulsen³¹ classifica os fatos geradores, quanto ao momento da sua ocorrência, em instantâneos, periódicos e continuados.

O fato gerador continuado, segundo Paulsen, teria o mesmo conceito adotado por Ataliba para periódico: ocorre na situação jurídica que se perpetua no tempo, como a propriedade de imóvel rural. Já o fato gerador periódico ou complexo seria a situação composta por diversos fatos considerados em conjunto, como os rendimentos anuais de uma pessoa física.

Sobre o fato gerador periódico Luciano Amaro³² afirma "não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam 'n' fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo". Já o fato gerador continuado, consoante este autor, seria representado por uma situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais.

Paulo de Barros Carvalho³³ critica essa classificação do fato gerador em função do tempo de sua ocorrência, sustentando que todos os fatos geradores são instantâneos. Segundo este autor, os fatos geradores ditos complexivos, ao serem destrinchados em componentes fáticos, nenhum deles isoladamente tem a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária. O fato só ganha proporção para gerar efeitos tributários no instante que estiver estipulado legalmente e isso acontece num determinado momento, num marco especial de tempo definido pelo legislador, antes disso, nada jurídico existe.

A discussão acerca de ser o fato gerador instantâneo, complexo ou periódico demonstra-se importante em função da legislação aplicável, que pode ser distinta em função do momento da ocorrência do fato que faz nascer a obrigação, assim como aplicável ao fato gerador do imposto de renda da pessoa física, conforme se verá adiante.

2.3 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012, p. 99.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.294.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.271.

A partir do estudo até então apresentado, tem-se que a obrigação é resultado da ocorrência, no mundo dos fatos, de hipótese prevista em norma. O CTN conceituou dois tipos de obrigação em seu art. 113³⁴: principal e acessória.

Segundo deste dispositivo, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Já a norma do art. 114 prevê que o fato gerador da obrigação principal é a situação prevista em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

Pela combinação dos dois artigos, conclui-se que a obrigação principal, que terá sempre como objeto o pagamento de tributo ou penalidade, só pode decorrer de uma hipótese de incidência prevista em lei. A denominação de obrigação principal deve-se ao fato de que se cuida da relação jurídica mais importante do direito tributário, que é uma prestação de cunho patrimonial³⁵.

Muito embora estejam previstos como obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, esses dois institutos não se confundem. Não se faz necessário buscar em outra norma, que não o próprio CTN, para se identificar a divergência desses conceitos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Pelo próprio conceito de tributo se exclui o conceito de penalidade, pois aquele não constitui sanção de ato ilícito. A penalidade pecuniária prevista como obrigação principal também pode decorrer da inobservância de uma obrigação acessória, conforme parágrafo 3º do mesmo dispositivo:

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Apesar de os dois institutos serem uma obrigação principal, o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária, não se trata de conversão da penalidade em tributo.

³⁴ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p.198.

Tributo e penalidade pecuniária devem ser equiparados apenas para efeitos de exigência e cobrança.

Este dispositivo é severamente criticado por parte da doutrina. Paulo de Barros Carvalho³⁶ afirma ser um manifesto equívoco legislativo a inclusão da penalidade como objeto de possível obrigação tributária. Argumenta para tal a definição de tributo, precisamente este não constituir sanção de ato ilícito.

No mesmo sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁷ assevera que "em não sendo paga a multa, o dinheiro dela decorrente se integra ao dinheiro decorrente do tributo. É isso o que se quer dizer com a redação do §3º, predicando uma conversão (absurda) de multa em tributo".

Hugo de Brito Machado³⁸, embora também afirme haver impropriedade terminológica nessa norma, defende não estar prejudicada sua compreensão. Segundo este autor, há na verdade um nascimento, e não conversão, de uma obrigação principal. Como a penalidade pecuniária é a consequência lógico-jurídica do inadimplemento, afirma este autor que a inobservância da obrigação acessória faz, na verdade, nascer uma obrigação principal relativamente à respectiva penalidade pecuniária.

Caso não existisse esta equiparação, a penalidade seria exigível de maneira distinta do tributo, este gozando de prerrogativas, garantias e privilégios próprios, o que poderia gerar uma ausência de sintonia no cumprimento das obrigações, prejudicando a arrecadação e até podendo inibir o caráter repressor da penalidade.³⁹

Quando se fala de obrigação principal, se pressupõe a existência de uma obrigação tributária que não o seja. O adjetivo acessório ao termo obrigação não traduz o conceito aplicado ao direito civil, segundo o qual o acessório segue o principal. A obrigação acessória tem existência autônoma, subsistindo ainda que ausente a obrigação principal.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 288.

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 260.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2008, p. 299.

³⁹ FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

A denominação acessório deriva do fato de ser esta obrigação estatuída para propiciar efetivas fiscalizações e arrecadações dos tributos, objeto da obrigação principal. Não se faz necessária a existência da obrigação principal, mas a mera possibilidade de sua existência legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo este o sentido de acessoriedade no contexto dos vínculos obrigacionais tributários.

A obrigação acessória tem como objeto um fazer, não fazer ou tolerar que se faça alguma coisa. O objetivo final com essas dessas obrigações impostas é levar dinheiro aos cofres públicos, globalmente falando, não em relação à obrigação de pagar determinado tributo, de forma que esta obrigação tem caráter não pecuniário⁴⁰.

Segundo Sacha Calmon⁴¹, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Tem este como objeto um fazer, um não fazer ou um tolerar que se faça alguma coisa.

Nos termos do art. 96⁴² do CTN, dispositivo em harmonia com a CF/88, a legislação tributária compreende as leis, tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Desta forma, identifica-se outra divergência entre obrigação principal e acessória. Aquela deve estar prevista em lei, enquanto para esta, a legislação é suficiente para impor a obrigação.

A relação jurídica obrigacional que se estabelece pela inobservância da obrigação acessória, embora se trate de uma obrigação principal, quando a penalidade é pecuniária, não é uma relação jurídica obrigacional tributária. Seu regime jurídico é diverso do regime jurídico do tributo, especialmente no que concerne ao direito intertemporal, o que é muito importante e há de ser levado em conta na atividade de

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2008, p. 288.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.587.

⁴² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

apuração do valor do crédito que o ente público tem contra o infrator da norma, afirma Hugo de Brito Machado⁴³.

Pelo exposto, conclui-se que o termo obrigação é utilizado pelo CTN como gênero, que pode assumir um caráter patrimonial ou não, de acordo com a natureza da prestação correspondente: ser a obrigação o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária ou ser um comportamento positivo ou negativo do sujeito passivo para com o sujeito ativo, conceitos a serem analisados adiante.

2.4 SUJEITO ATIVO

Nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é o titular da competência para exigir o adimplemento dessa obrigação.

No ramo tributário, uma vez criado o tributo, por meio de lei, no uso da competência tributária atribuída a pessoa jurídica de direito público dotada de poder legislativo, tem-se definida a obrigação tributária e, assim, os sujeitos dessa relação: ativo e passivo.

O art. 119 do CTN conceituou sujeito ativo da relação obrigacional:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Este sujeito tanto pode ser aquele a quem a CF/88 estabeleceu a competência para a criação do tributo, como um terceiro delegado por este para exercer as funções de arrecadar e fiscalizar este tributo. Sua determinação se faz mediante a identificação da pessoa que pode exigir o cumprimento da obrigação.

Dessa forma, um terceiro, que não o ente político competente para criação do tributo, poderá estar na posição de credor com as prerrogativas que lhe são inerentes de fiscalizar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes, lançar e cobrar os respectivos créditos tributários em função de uma delegação.

Se observa então que sujeito ativo não é quem usufrui os recursos, assim como não é o destinatário legal do montante recolhido – mesmo que, possivelmente, também revele esta característica. Não é também o sujeito ativo o mero agente de

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2008, p. 287.

arrecadação, ou seja, a instituição bancária responsável pelo recolhimento; sujeito ativo é quem tem o poder de exigir e o direito de cobrar em juízo para haver a prestação pecuniária tributária.⁴⁴

Nem sempre o sujeito ativo da relação tributária será a União, um Estado-Membro, Distrito Federal ou um Município, pois poderá ter ocorrido a delegação da capacidade tributária ativa, conforme visto em capítulo anterior.

Regina Helena Costa⁴⁵ afirma que a norma do art. 119 do CTN se encontra defasada, pois esta prevê como sujeito ativo da obrigação apenas pessoa jurídica de direito público. No entanto, observa-se a delegação da capacidade tributária ativa também para pessoas jurídicas de direito privado que desempenham atividades de interesse público, como SESC, SEBRAE e SESI.

Luciano Amaro⁴⁶ também critica este artigo do CTN:

Esse dispositivo peca, porém, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa de direito público, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias. Não vemos outro rótulo a dar a elas a não ser o de sujeito ativo de obrigação tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁷, assim como Regina Helena Costa ao citar os mesmo exemplos de delegação de capacidade tributária ativa, afirma a realidade briga com a norma em desfavor desta última.

Eduardo Sabbag⁴⁸, sem adentrar na polêmica de ser delegável a sujeição ativa apenas a pessoa jurídica de direito público, divide os sujeitos ativos das obrigações em direto e indireto. No caso em que a unidade da federação que tem a competência tributária não delega a capacidade tributária ativa a terceiros, denomina o autor que seria este ente um sujeito ativo direto. Estariam acumuladas a competência tributária e a sujeição ativa.

⁴⁴ CAUREO, Elisangela Simon. O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária: Aspectos Atuais. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/viewFile/44945/35170>>. Acesso em 01 maio 2017, p.10.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p.214.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.278.

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 572.

⁴⁸ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional com interpretação jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 732.

Já no caso de ser o detentor da capacidade tributária um terceiro, diverso do ente que instituiu o tributo, em função de uma delegação outorgada por lei, conceitua o autor este como sujeito ativo indireto.

Desta forma, após os conceitos analisados de capacidade tributária ativa, competência tributária e sujeito ativo, observa-se que a competência tributária, isto é, a capacidade para criar o tributo por meio de lei, é atribuição exclusiva e indelegável dos entes políticos. Podem esses entes, no entanto, delegar a capacidade tributária ativa a terceiro, que pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou privado, mas, neste caso, com fim público, segundo a doutrina analisada, apesar de dispor a literalidade do art. 119 do CTN em sentido diverso. Havendo esta delegação de capacidade tributária ativa, quem exerce a função de sujeito ativo na relação obrigacional tributária é este sujeito delegado, não mais o ente delegante.⁴⁹

2.5 SUJEITO PASSIVO

A doutrina civilista afirma que todos os sujeitos de direito estão aptos a se vincular com outros por uma obrigação, mesmo aqueles que não sejam pessoas físicas ou jurídicas, e, por consequência, assumirem a posição de sujeito passivo numa relação obrigacional.⁵⁰

No âmbito do Direito Tributário, sujeito passivo é a pessoa, que pode ser física ou jurídica, de quem se exige o cumprimento da prestação, seja ela uma obrigação pecuniária ou insuscetível de avaliação patrimonial.

⁴⁹ Nesse sentido, julgou o STJ a legalidade de lançamento e cobrança efetuados pelo INSS, autarquia federal, de contribuição social a título de salário educação. Sendo o INSS uma autarquia, tem, portanto, personalidade jurídica distinta da União. Alegou o contribuinte não ser o INSS o sujeito ativo devido da obrigação tributária, mas sim a União. STJ firmou entendimento em sentido contrário: Em se tratando de contribuição para o salário-educação, compete ao INSS, agente arrecadador e, portanto, sujeito ativo da obrigação tributária nos termos do art. 119 do CTN, integrar o pólo passivo da ação. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 445.485/PR. Recorrente: Marmoraria Vardanega Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. João Otávio de Noronha. Brasília, DJ 28 jun. 2006. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=445485&b=ACOR&p=true&l=10&i=2>>. Acesso em 06 nov. 2017.

⁵⁰ COÊLHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 25.

Desta forma, quando ocorrido no mundo dos fatos a hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei, instaura-se a relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a obrigação.

Sendo uma relação na qual a obrigação é principal, a depender do vínculo com o fato gerador da obrigação, o CTN prevê duas possibilidades de sujeito passivo: contribuinte ou responsável. Ambos podem ser exigidos pela quantia devedora, visto que o objeto da obrigação principal é sempre uma prestação pecuniária.

O conceito de contribuinte está previsto didaticamente no CTN no inciso I do parágrafo único do art. 121: aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Para sua identificação, se deve buscar o núcleo do fato gerador. Terá relação pessoal e direta aquele que realizar a conduta prevista neste núcleo ou se encontrar na situação que constitui esse núcleo. O contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias. Segundo Luciano Amaro⁵¹:

O contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos. Se o fato gerador do imposto de renda, por exemplo, é a aquisição de renda, terá relação direta com esse fato a pessoa que auferir renda.

Ser este personagem principal do acontecimento independe da capacidade jurídica. Mesmo aqueles não contemplados com personalidade jurídica, nos termos do direito privado, tem possibilidade de promover acontecimentos hipoteticamente previstos em lei, reputando-os válidos e eficazes para desencadear os efeitos jurídicos característicos.⁵²

Assim como fez em relação ao conceito de contribuinte, no art. 121, parágrafo único, II do CTN também ficou definido o conceito de responsável tributário: aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei.

Portanto, a lei que institui o tributo pode prever que um sujeito que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador seja o sujeito passivo da relação obrigacional. A mesma norma exige que haja algum vínculo deste sujeito com a situação tipificada

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 328.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 219.

como fato gerador, não pode ser atribuído a um terceiro estranho à relação obrigacional a condição de sujeito passivo como responsável.

Na lição de Aliomar Baleeiro⁵³, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável, por conveniência da administração tributária, como comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão.

Neste caso, a presença do responsável como devedor na obrigação tributária revela uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, posição que, naturalmente, seria ocupada pelo contribuinte.

Regina Helena Costa⁵⁴ cita duas limitações constitucionais em relação à responsabilidade tributária: exigência de lei complementar, tendo em vista o disposto no art. 146, III, b⁵⁵, e a razoabilidade na escolha de terceiro que virá a responder pelo ônus tributário, uma vez que deve estar vinculado ao fato gerador, ainda que não diretamente, como é o caso do contribuinte.

Ao dispor sobre o tema, o capítulo específico do CTN que trata da responsabilidade tributária, arts. 128 a 138, divide-se em seções que classificam as hipóteses deste encargo em três: Responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. Embora haja doutrinadores que classifiquem as responsabilidades em por transferência ou por substituição, a linha a ser analisada neste estudo será a adotada pelo Código.

A primeira delas tratada, responsabilidade por sucessão, se dá em função de algum evento que transfere a sujeição passiva do contribuinte para um responsável. Nesse caso, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. A obrigação possui como sujeito passivo um contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, mas, em função de um evento previsto em lei, ocorre a transferência dessa responsabilidade a um terceiro também legalmente definido. Este tipo de responsabilidade pode se dar em alguns casos, como do adquirente de bens imóveis ou do adquirente ou remetente de bens móveis, pelos tributos relativos aos

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 737.

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 223.

⁵⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

bens adquiridos ou remidos; bem como na sucessão empresarial ou por *causa mortis*.

Cabe destacar que todos os artigos que disciplinam responsabilidade dos sucessores, arts. 129 a 133, referem-se, expressamente, apenas a tributos, não existindo para essa espécie de responsabilidade nenhuma alusão a penalidades.

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Contudo, há precedentes jurisprudenciais em sentido contrário, entendendo que a responsabilidade não abrange apenas os tributos, mas também as penalidades moratórias e punitivas.

O STJ já firmou entendimento para a situação de sucessão empresarial na Súmula 554: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Embora a Súmula citada trate apenas da responsabilidade por sucessão em função de sucessão empresarial, é também esse entendimento adotado pela jurisprudência para os demais tipos de responsabilidade por sucessão tratados.

Outra modalidade de responsabilidade prevista no CTN é a de terceiros. Neste caso, arts. 134 e 135, a previsão de transferência da responsabilidade se dá no caso de as pessoas listadas haverem falhado no cumprimento de algum dever legal de gestão ou vigilância do patrimônio do contribuinte.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Muito embora haja no caput do referido artigo a previsão literal de responsabilização solidária, a doutrina entende esta responsabilidade como subsidiária, ou seja, com benefício de ordem.

Desta forma, tendo as pessoas listadas nos incisos do dispositivo transcrito agido regularmente, ou seja, sem agressão à lei, ao contrato social ou aos estatutos, responderão esses subsidiariamente em função dos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Esta conclusão adotada majoritariamente pela doutrina e jurisprudência se dá em função do próprio texto do caput do dispositivo que dispõe: Na impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

O STJ se posicionou em diversos julgados afirmando a ausência de tecnicidade do legislador ao indicar neste dispositivo a responsabilidade como solidária, afirmando tratar o aludido preceito normativo de responsabilidade subsidiária.⁵⁶

Já se a atuação dos mesmos sujeitos mencionados, assim como também dos mandatários, prepostos e empregados, bem como dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, for em desconformidade com o direito, resultado de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, a literalidade do art. 135 do CTN prevê a responsabilidade desses sujeitos pela obrigação tributária como pessoal.

Conquanto seja essa a previsão literal do dispositivo citado, não é esse o posicionamento da doutrina e da jurisprudência. Hugo de Brito Machado⁵⁷ afirma que a presença do responsável, no caso do art. 135, não exclui a presença do contribuinte.

A diferença do dispositivo previsto no art. 134 para o previsto no art. 135 está na relação com o fato gerador das pessoas listadas no art. 134 como possíveis terceiros responsáveis pela obrigação.

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.446.955. Recorrente: Instituto Nacional da Seguridade Social. Recorrido: Marcia Pinheiro Amantea e outros. Relator: Min. Franciulli Netto. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19303740/recurso-especial-resp-446955-sc-2002-0084924-2-stj/relatorio-e-voto-19303742#>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2008, p. 596.

Pelo dispositivo do art. 134, as pessoas lá listadas só serão chamadas a responder se intervirem ou se omitirem de alguma forma, acrescido a isso a impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte⁵⁸. É desnecessária, para configurar esta hipótese, a demonstração do dolo, ou seja, basta a culpa para caracterizar a responsabilidade, com benefício de ordem, conforme posicionamento do STJ mencionado.

No entanto, se pelas mesmas pessoas for configurado o dolo, conciliado ao excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, a responsabilidade aplicável é a do art. 135 do CTN, que, apesar de o texto literal do dispositivo dispor ser pessoal, se entende ser solidária. Neste caso, a responsabilidade ocorre independentemente de ter ou não o contribuinte condições de cumprir a obrigação tributária principal. Trata-se, na verdade, de responsabilidade solidária.⁵⁹

Continuando na análise do capítulo do CTN que dispõe sobre responsabilidade tributária, os arts. 136 a 138 prevêm a responsabilidade por infrações. Considera-se infração tributária qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

De acordo com a literalidade do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária é do tipo objetiva, ou seja, independe de dolo ou culpa, salvo disposição de lei em contrário. Não é necessário, entretanto, sair dos limites da própria norma para encontrar exceções à regra desse dispositivo. O artigo seguinte apresenta hipóteses de responsabilização que levam em conta o elemento volitivo e que são, essencialmente, casos em que a verificação da intenção do agente tem papel essencial:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2008, p. 597.

⁵⁹ *Ibidem, loc. cit.*

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Observa-se que, ao tratar da responsabilidade dos sucessores e da responsabilidade de terceiros, o CTN está, efetivamente, cuidando de situações em que aparece a figura do responsável tributário, ou seja, pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação, mas não diretamente relacionada à situação que constitui esse fato gerador.

Já na responsabilidade por infrações, o CTN está disciplinando situações em que o agente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, que é o conceito de contribuinte, não se tratando da figura do responsável tributário. Nesse caso, a obrigação tratada é a obrigação de pagar a multa decorrente da infração à legislação tributária.

O art. 137 trata dos casos em que, embora agindo em nome e por conta de terceiros, a responsabilidade pelas multas é imputada ao próprio agente ou executor material. Trata-se de hipóteses nas quais se utilizou a pessoa jurídica para a obtenção de vantagem pessoal. Neste caso, a obrigação de pagar o tributo que deixou de ser pago pode ser de outra pessoa, mas as consequências da infração são pessoalmente imputadas ao agente.

Por fim, o art. 138 trata do afastamento da responsabilidade por infrações, quando o sujeito passivo, espontaneamente, procura a Administração Fazendária, reconhece o cometimento da infração e paga o tributo devido. Nesse caso a responsabilidade será excluída pela chamada denúncia espontânea da infração.

Deve ser observado ainda que, pelo disposto no inciso II do parágrafo único do art. 121⁶⁰, assim como também o previsto no artigo 128⁶¹, ambos do CTN, apenas a Lei

⁶⁰ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁶¹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva

pode atribuir a condição de responsável àquele que não tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Da mesma forma que a lei pode atribuir a um terceiro a condição sujeito passivo como responsável, dispôs o CTN que essa sujeição passiva pode excluir totalmente a responsabilidade do contribuinte ou atribuir ao responsável em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Desta forma, ao prever a obrigação tributária a um responsável, além do contribuinte, o que a norma buscou foi "preparar o intérprete para assimilar um princípio genérico, que o ajude a compreender as mensagens subsequentes, reguladoras da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações", segundo Paulo de Barros Carvalho.⁶²

Todo o exposto até então se refere ao sujeito passivo da obrigação principal, aquela que tem por objeto a o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Já o sujeito passivo da obrigação acessória, dispôs o CTN ser a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto⁶³.

A legislação que irá determinar o sujeito passivo de uma obrigação acessória, tendo em vista este tipo de obrigação também poder ser imposto por ato infra legal. O sujeito passivo é a pessoa indicada como obrigada a fazer ou deixar de fazer algo, normalmente em prol da administração ou da fiscalização tributária.

A análise do encargo da responsabilidade, por vezes atribuída ao contribuinte, outras ao responsável, se faz necessário por ser aplicado na análise do sujeito passivo do imposto de renda, conceito a ser aprofundado a seguir.

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Vol I. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 311.

⁶³ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

3 IMPOSTO DE RENDA

Previsto na legislação brasileira desde 1922, em função da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922⁶⁴, esse imposto é atualmente uma das principais fontes de arrecadação da União⁶⁵. A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988⁶⁶ revogou diversas normas anteriores que legislavam sobre o assunto e, juntamente com outras leis esparsas a atos infra legais, como Decreto 3.000, de 26 de março de 1999⁶⁷, dispõe sobre os aspectos mais relevantes desse tributo.

3.1 CONCEITOS DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADOS AO IMPOSTO DE RENDA

Não se pretende esgotar o estudo do imposto de renda neste capítulo. Procura-se destacar apenas os elementos necessários para a posterior análise aprofundada da Súmula 447 do STJ: Hipótese de incidência e fato gerador, sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária, obrigações principal e acessória e formas de tributação.

3.1.1 Hipótese de incidência e fato gerador do imposto de renda

Tendo em vista o sistema tributário estar previsto nos dispositivos constitucionais, ainda que a Lei Maior não esgote a matéria, estão nessa norma desenhados os limites que devem ser seguidos pelo legislador ordinário ao instituir o tributo por meio de lei⁶⁸.

Desta forma, a CF/88, ao prever em seu art. 153, III, que compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, implicitamente está trazendo uma regra matriz que deve ser observada pela lei que irá criar a hipótese de

⁶⁴ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

⁶⁵ Fonte: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em 22 nov. 2017

⁶⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

⁶⁷ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.166.

incidência do tributo. Trata-se da materialidade possível desse imposto: auferir renda.⁶⁹

Nesse sentido, o CTN, como instrumento que rege as normas gerais tributárias, estabeleceu, como fato gerador deste tributo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.⁷⁰

Apesar de haver o Código previsto essa descrição como fato gerador do imposto, ao ser analisado o disposto sobre fato gerador da obrigação tributária no capítulo que tratou de noções preliminares, observou-se a diferenciação adotada por diversos doutrinadores no que se refere a este termo.

Desta forma, como no CTN há uma descrição legal, abstrata e hipotética de um fato, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, se está diante, na verdade, de uma hipótese de incidência, fato gerador abstrato ou hipótese tributária, a depender do doutrinador ao qual se filie.

Nessa perspectiva, ao se analisar o caput do art. 43 do CTN, observa-se a previsão de hipótese de incidência do imposto sobre a disponibilidade econômica ou jurídica. Não são estes termos sinônimos, mas alternativos, uma ou outra pode ensejar a incidência do imposto.

Hugo de Brito Machado⁷¹ conceitua disponibilidade econômica como a possibilidade de direito e de fato de dispor da riqueza. Seria o efetivo recebimento da renda ou do provento. Já a disponibilidade jurídica, ainda segundo este autor, seria o direito sobre uma renda ou provento que pode ser realizada economicamente, em dinheiro. Neste caso o indivíduo possuiria um título jurídico que lhe permitiria obter a realização em dinheiro.

Já nos incisos I e II do mesmo dispositivo, o legislador procurou definir os conceitos de renda e proventos previstos pela CF/88 em seu art. 153 como aspecto material do tributo a ser criado pela União.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 460

⁷⁰ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 437 *et seq.*

Restou definido pela norma como renda o produto do capital, a exemplo de rendimentos de juros por montante aplicado em investimento financeiro; do trabalho, como salários recebidos; ou da combinação de ambos, a exemplo de uma atividade empresarial. Todavia, é importante verificar que alguns doutrinadores afirmam que o legislador não possui liberdade irrestrita para conceituar renda ou proventos. Para Roque Antônio Carrazza⁷², renda não é tudo aquilo que a lei considera renda, pois poderia se estar tributando não a renda, mas o patrimônio, cuja hipótese de incidência é reservada a outros impostos.

Mesmo que controverso entre os estudiosos do direito o conceito de renda, alguns doutrinadores defendem ser este diretamente ligado a acréscimo patrimonial. Tal tese é suportada por Hugo de Brito Machado⁷³, segundo o qual “não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois, o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo”.

Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi⁷⁴ afirma que, por limitação constitucional, somente são alcançados pela tributação resultados do capital e do trabalho se positivos e líquidos. Afirma ainda ser necessário que a renda represente uma *riqueza nova* para que possa ser alcançada pela incidência do imposto.

Já proventos foi conceituado pelo CTN como qualquer acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda. Essa interpretação não pode se dar extensivamente de forma a ignorar o texto constitucional sobre a matéria.

Muito embora na CF/88 não haja o conceito expresso de proventos, em diversos dispositivos está disposto sobre o termo na acepção de rendimentos do aposentado, como no art. 40, §1º, segundo o qual os servidores públicos de cargo efetivo da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios se aposentarão compulsoriamente aos 70 ou 75 anos, a depender de lei complementar, com proventos proporcionais ao tempo de contribuição.

⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 362

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 447.

⁷⁴ GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. **Tributação dos Investimentos em Previdência Complementar Privada - Fundos de Pensão PGBL, VGBl, FAPI e outros**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.135.

No mesmo sentido o art. 121, II, que veda a União tributar a remuneração e proventos dos servidores públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Ao ser previsto pela norma a necessidade de acréscimo patrimonial tanto para renda como para provento, se conclui que deve haver um montante despendido com o mínimo existencial a ser estabelecido como não tributável, pois, caso contrário, não haveria a ocorrência do fato gerador exigido: acréscimo patrimonial. É considerado acréscimo patrimonial, teoricamente, aquilo que pode ser poupado, sendo que o indivíduo tem gastos mínimos necessários para sua sobrevivência.

Como acréscimo, Hugo de Brito Machado⁷⁵ entende ser este o que foi auferido deduzido das parcelas previstas em lei, como despesas essenciais, a exemplo de saúde e educação.

Essa limitação do conceito de renda e provento a acréscimo patrimonial está de acordo com o princípio constitucional da capacidade contributiva previsto no §1º do art. 145 da CF/88⁷⁶, de forma que se deve deixar intocável a porção de riqueza que garante ao cidadão e a seus dependentes o mínimo vital.⁷⁷

Até então foram examinados aspectos materiais da prescrição geral e abstrata do imposto de renda, no entanto, o estudo do aspecto temporal, uma análise do momento em que se considera realizado o comportamento que dá ensejo à obrigação tributária, também se mostra relevante para o tema em estudo.

Ao se analisar o instante em que acontece o fato descrito em norma como capaz de fazer nascer a obrigação tributária do imposto de renda, observa-se que a legislação não faz referência apenas ao momento de seu acontecimento, mas, em

⁷⁵ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 219.

⁷⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.140.

determinados casos, também a momentos atribuídos por lei como se concretamente realizado⁷⁸.

Sobre essa matéria, dispõe o CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável

Observa-se que, ao tratar do momento do fato gerador, o CTN regulamenta em que instante ele se considera ocorrido, tanto para situações de fato como situações jurídicas, no entanto, ressalva que a Lei pode dispor em sentido diverso.

Nesse sentido, verifica-se em relação ao imposto de renda que o momento em que ocorre o comportamento tributável não é o exato momento do seu acontecimento físico, mas àquele atribuído por lei como concretamente realizado⁷⁹. Para as pessoas físicas, esse período é o ano civil, iniciando-se em 01 de janeiro e encerrando-se em 31 de dezembro.

No entanto, em alguns casos é prevista pela legislação em vigor a obrigação de se efetuar o recolhimento de antecipações durante o ano civil. Desta forma, antes mesmo de se concluir o intervalo temporal de apuração da disponibilidade da renda e do imposto devido, deve o sujeito passivo efetuar recolhimento a título de imposto a ser definitivamente apurado ao final do exercício.

Essas antecipações podem se dar de duas formas: tanto por retenção na fonte e posterior recolhimento (pelo responsável) do tributo apurado ao ser disponibilizada a renda ou provento ao contribuinte, como recolhimento obrigatório por parte do contribuinte, denominado popularmente como "carnê-leão".

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte principalmente os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas, os rendimentos do

⁷⁸ GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. **Tributação dos Investimentos em Previdência Complementar Privada - Fundos de Pensão PGBL, VGBL, FAPI e outros**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.140.

⁷⁹ *Ibidem, loc. cit.*

trabalho não assalariado pagos por pessoa jurídicas, os rendimentos de aluguéis e royalties pagos por pessoa jurídica.⁸⁰

Já para o denominado "carnê-leão", a legislação determina que o próprio contribuinte deve efetuar o pagamento do imposto no momento do auferimento da renda⁸¹. Essa situação foi prevista pela legislação para corrigir a desigualdade identificada nas situações em que rendimentos estavam sujeitos ao imposto descontado na fonte, como os rendimentos de trabalho assalariado, e outros rendimentos semelhantes seriam tributados apenas após o término do exercício.

Mas nem todos os pagamentos a título de imposto de renda realizados antes do final do exercício, seja por retenção na fonte ou por recolhimento mensal obrigatório, são a título de antecipação. Em alguns casos o imposto apurado antes do final do exercício já é definitivo.

Nesses casos, a incidência do imposto é denominada "definitiva" ou "exclusiva na fonte", pois o valor tributado não se compensa com o apurado definitivamente, assim como a renda não é somada às demais rendas auferidas para definitiva apuração do imposto.

São esses os casos dos rendimentos decorrentes de aplicação financeira, rendimento do 13º salário, assim como também o imposto sobre ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

De acordo com os conceitos genéricos de fato gerador apresentados anteriormente, este seria o caso do denominado pela doutrina como fato gerador instantâneo. Já as antecipações devidas ao longo do ano se referem a fatos geradores complexivos ou periódicos.

Se discutirá nos capítulos seguintes que não apenas o contribuinte é responsável pelo recolhimento dessas antecipações, mas por vezes o sujeito passivo na qualidade de responsável.

⁸⁰ Art. 7º, I e II da Lei nº 7.713. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em 22 nov. 2017.

⁸¹ Art. 106 a 110 do Decreto nº 3.000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

3.1.2 Sujeito passivo do imposto de renda

Conforme visto anteriormente, o sujeito passivo da obrigação principal pode ser tanto o contribuinte como um responsável. O conceito de contribuinte está diretamente ligado àquele que pratica o fato previsto em lei como hipótese de incidência do tributo. Já o responsável seria aquele que, embora não pratique o fato gerador, tem a obrigação em função de dispositivo expresso em lei. Estes conceitos estão previstos de forma genérica pelo CTN, sendo aplicáveis a qualquer tributo.

Mesmo já tendo disposto de forma genérica acerca da sujeição passiva, ao tratar sobre o imposto de renda, o CTN apontou expressamente as pessoas que devem figurar no polo passivo da relação tributária principal:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Neste dispositivo restou definido expressamente quem seria o contribuinte, assim como também foi previsto o responsável tributário. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda, o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. No entanto, a fonte pagadora, denominação àquele incumbido pelo pagamento da renda ao contribuinte, por expressa determinação deste dispositivo, pode substituí-lo em relação ao recolhimento do tributo.

Desta forma, em alguns casos a lei dispõe que está a fonte pagadora obrigada a fazer a retenção do valor do imposto no momento do pagamento e efetuar o posterior recolhimento aos cofres públicos, caracterizando-se como responsável tributário.

Ainda sobre a responsabilidade, dispôs o CTN⁸² que a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato

⁸² Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

Pelo exposto, se observa que o contribuinte não é o exclusivo responsável pelo recolhimento do imposto, pode este ter sua responsabilidade excluída ou ser chamado a responder supletivamente

Essa diferença vai depender do tipo de renda para a qual haja a obrigatoriedade de retenção, se sujeita à tributação definitiva e exclusiva ou se sujeita à antecipação, conforme conceitos vistos no capítulo acerca do fato gerador.

Sobre esta matéria, a Receita Federal do Brasil dispôs de forma detalhada no Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002.⁸³

De acordo com este ato, se houver retenção na fonte sobre um rendimento que esteja sujeito à tributação definitiva ou exclusiva, ou seja, aqueles rendimentos que não são somados aos demais rendimentos auferidos no ano pelo contribuinte, bem como o imposto pago ou retido também não é compensado com o imposto apurado ao final do exercício, a exemplo do 13º salário, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário

Nesse caso, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde o momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

Já no caso de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina a apuração definitiva do imposto de renda pelo contribuinte após o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado.

Como o dever do contribuinte em oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente ao final do período de apuração, caso não tenha sido efetuada a retenção devida pelo responsável, para se verificar de quem seria esse encargo, se do contribuinte ou do responsável, deve ser analisado o momento em que se identifique

⁸³ BRASIL. Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30876&visao=anotado>. Acesso em 22 nov. 2017.

esta ausência, se antes ou após ser devido o oferecimento do rendimento à tributação.

Assim, se for constatado pelo fisco, antes do prazo fixado para oferecimento da renda à tributação pelo contribuinte, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, fonte pagadora e responsável tributária, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do Decreto nº 3.000:

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

Por outro lado, ainda de acordo com o mencionado Parecer, se somente após a data prevista para a apuração do imposto devido for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir da data referida não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Um bom exemplo desta situação é o caso de rendimentos pagos por empregador ao seu empregado. O trabalhador, ao receber o salário mensal, incorreu no fato previsto na norma como gerador do imposto de renda: rendimentos auferidos em função do trabalho assalariado⁸⁴.

Pela regra geral do imposto de renda o sujeito passivo é o contribuinte, aquele que auferiu renda, mas, nesse caso, o empregador atua como sujeito passivo na condição de responsável ao ter que efetuar a retenção do imposto apurado, que seria pago sobre o rendimento auferido pelo contribuinte, e efetuar o posterior recolhimento aos cofres públicos.

O contribuinte é quem recebe o salário, aquele que auferir a renda, ou seja, está diretamente ligado ao fato gerador do imposto, mas nesse caso, a lei prevê que o sujeito passivo é o responsável tributário. Tem este a atribuição de efetuar a apuração e o recolhimento aos cofres públicos do imposto devido.

O mesmo se aplica ao servidor público estadual ou distrital. Este, ao auferir renda ou provento, estaria inserido no conceito de contribuinte previsto pelo CTN: titular da

⁸⁴ Art. 7º, I e II da Lei nº 7.713. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em 22 nov. 2017.

disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No entanto, segundo este dispositivo, a fonte pagadora substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

3.1.3 Sujeito ativo do imposto de renda

A CF/88 dispôs competir à União instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Desta norma extraímos que a competência tributária para criação deste tributo é da União. O CTN, como norma complementar, estabeleceu que o sujeito ativo, nos termos do art. 119⁸⁵, seria aquele titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação principal. Como acontece nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é titular da competência para exigir o seu adimplemento.

O dispositivo do CTN citado define como sujeito ativo aquele que possui capacidade para figurar no polo ativo da relação tributária como credor e, assim, fiscalizar, lançar, exigir, se necessário em juízo, a satisfação do crédito tributário.

Segundo Hugo de Brito Machado⁸⁶, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do citado artigo, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode haver sido concedida delegação de quem tenha essa competência, o que colocaria um terceiro na condição de sujeito ativo da obrigação. Mas não é o que ocorre com o imposto de renda, não houve norma delegando a capacidade tributária ativa a terceiros.

Desse modo, ao pagar seus servidores ou aposentados, tratando especificamente da situação abarcada pela Súmula objeto deste estudo, os Estados e o Distrito Federal devem efetuar a retenção do imposto de renda, de acordo com os preceitos do art. 7º da Lei nº 7.713/1988⁸⁷, atuando como responsável tributário, nos termos

⁸⁵ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, v.2, 2007, p. 402.

⁸⁷ Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

do parágrafo único do art. 45 do CTN. Não há coincidência destes com a sujeição ativa, pois, por nenhuma norma foi delegada esta atribuição a outro ente.

Desta forma, tem-se que a sujeição ativa do imposto de renda é da União, não importa a forma de arrecadação. Na ausência da arrecadação, só o sujeito ativo, União, está autorizado a efetuar a cobrança devida

3.1.4 Obrigação principal e obrigação acessória do imposto de renda

Conforme visto nos conceitos gerais sobre obrigação principal e acessória, o atendimento à legislação tributária não se esgota no pagamento do tributo, obrigação principal, há também a exigência do cumprimento de obrigações de fazer ou não fazer, denominadas acessórias.

Além da obrigação principal prevista em lei, a legislação do imposto de renda impõe obrigações acessórias, tanto ao contribuinte como ao responsável.

Ao contribuinte a legislação impõe como uma das obrigações acessórias a entrega da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física. É neste momento apurado o imposto devido em função da renda ou provento auferidos no ano anterior. A exigência dessa obrigação acessória não está relacionada necessariamente à ocorrência do fato gerador.

Anualmente é publicada uma norma infralegal listando os contribuintes que estão obrigados a cumprir esta imposição. Dentre as exigências previstas nesta norma, há a previsão de cumprimento desta obrigação por aquelas pessoas físicas que tenham a posse ou a propriedade de bens ou direitos em valor superior determinado montante no encerramento do exercício. Ou seja, mesmo que a pessoa física não tenha auferido renda ao longo do ano, não tenha havido o fato gerador previsto em lei que faria nascer a obrigação principal, pagar tributo, a obrigação acessória é exigida.⁸⁸

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas.

⁸⁸ BRASIL. Instrução Normativa nº 1.690, de 20 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80700&visao=anotado>>. Acesso em 23 nov. 2017.

Já ao sujeito passivo na qualidade de responsável, a legislação prevê outra obrigação acessória, que é a entrega da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte. Nesta declaração, o responsável tributário informa à Receita Federal os rendimentos pagos à pessoa física domiciliada no país, o imposto de renda retido na fonte deste rendimento pago, bem como o pagamento, crédito, entrega ou remessa a residentes no exterior.⁸⁹

Aqui se observa também a distinção entre a obrigação acessória e a obrigação principal. Pode até mesmo o sujeito obrigado a cumprir esta obrigação ser imune ao imposto de renda, como templos e igrejas, que a obrigação acessória subsiste. Estes, ao pagarem rendimentos a empregados contratados, por exemplo, são obrigados a reter do pagamento efetuado valor correspondente ao imposto que seria devido pelo contribuinte, efetuar o recolhimento como sujeito passivo na qualidade de responsável tributário, obrigação principal, e informar na declaração o pagamento da renda efetuada e a consequente retenção do imposto.

Como dito anteriormente, a não observância da obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária imposta. Neste caso, a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória recebe o tratamento de uma obrigação principal, não se confundindo com tributo.

3.2 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

Há duas formas de tributação do imposto incidente sobre a renda ou proventos de pessoa física: renda sujeita ao ajuste anual e renda sujeita à tributação exclusiva.

Independentemente da forma de tributação a ser aplicada, conforme dispuser a legislação, deve toda a renda ou provento auferidos durante o ano ser informados na declaração de imposto de renda a ser entregue após o encerramento do exercício, obrigação acessória comentada anteriormente.

A renda ou provento auferido pelo contribuinte estar ou não sujeita ao ajuste anual é dispor que, ao longo o do ano calendário, o contribuinte auferiu renda ou proventos

⁸⁹ BRASIL. Instrução Normativa nº 1.671, 22 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=78815>>. Acesso em 23 nov. 2017.

em que pode haver incorrido retenção pela fonte pagadora de valores a título de imposto de renda ou haver sido pago o imposto durante o ano calendário pelo próprio contribuinte calculado sobre os rendimentos auferidos, mas o *quantum* devido definitivo será definido apenas na declaração anual de rendimentos.

Nesses casos, o momento da ocorrência do fato gerador é o último instante do ano de apuração, e não o momento do auferimento da renda ou provento. Como o período necessário para a ocorrência do fato gerador é de 01 de janeiro a 31 de dezembro, a partir de então é que o contribuinte deve apurar o imposto devido, que até este momento teve seu recolhimento antecipado por parte do sujeito passivo - responsável, fonte pagadora dos rendimentos, ou pelo próprio contribuinte, por meio do recolhimento mensal obrigatório ("carnê-leão"), a depender da previsão legal, conforme visto anteriormente quando da análise do fato gerador.

No momento da quantificação do imposto devido, o contribuinte pode apresentar despesas que a legislação previu como dedutíveis da base de cálculo, como despesas de instrução, valores específicos de dedução por dependente e despesas médicas, todas seguindo regras previstas em lei.⁹⁰

Em razão dessa quantificação, é colocado em comparação o valor apurado em definitivo do imposto devido, após as deduções previstas na legislação, com as antecipações do imposto de renda efetuadas pelo próprio contribuinte, por meio de pagamento, ou pelo responsável tributário, em função das retenções na fonte.

Caso o *quantum* devido do imposto seja em valor superior às antecipações efetuadas, o contribuinte deverá pagar a diferença do valor apurado.

Já na situação de ser o *quantum* devido do imposto em valor inferior às antecipações efetuadas, terá o contribuinte direito a restituição do imposto antecipado ao longo do ano em retenções ou pagamentos.

No caso de ser o contribuinte servidor público estadual ou distrital, interessante observar que, por conta da destinação constitucional do imposto de renda retido na fonte prevista nos arts. 157, I e 158, I, o próprio ente, Estado, Distrito Federal ou Município, foi o destinatário do imposto de renda retido na fonte sobre o rendimento pago, mas, caso esse servidor ou aposentado tenha direito à restituição no momento desse ajuste anual, quem é o devedor desta restituição é a União.

⁹⁰ Despesas dedutíveis previstas no art. 4º da Lei nº 9.250.

A União, mesmo sem ter recebido o valor retido na fonte a título de imposto de renda dos servidores municipais, distritais e estaduais em função da destinação constitucional do produto dessa arrecadação, é responsável por restituir ao contribuinte, em virtude do ajuste anual, a antecipação efetuada ao longo do ano calendário em valor superior ao calculado como imposto devido.

No entanto, para outras situações tributáveis a legislação dispõe que a renda auferida não estará sujeita ao ajuste na declaração de rendimentos. Muito embora haja a obrigação acessória do contribuinte em informar esse tipo de renda, o valor do tributo devido é definitivo e calculado quando ocorrido o fato gerador.

São exemplos desse tipo de renda o ganho em concursos e sorteios de qualquer espécie⁹¹, os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio⁹² e o rendimento de 13º salário⁹³. A regra geral é que o rendimento ou provento esteja sujeito ao ajuste anual, a exceção ocorre nos casos de renda ou proventos sujeitos a tributação exclusiva ou definitiva.

4 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

Embora seja quase unanimidade entre os doutrinadores a posição quanto à unicidade do direito, para a melhor didática ainda se faz necessário a divisão em ramos. Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹⁴ afirma ser essa divisão apenas funcional e didática, e nada mais, confirmando a teoria majoritária de ser o Direito uno e todo interligado a reger a vida social.

Em virtude desta unidade, não há como tratar de Direito Tributário sem adentrar também na análise do Direito Financeiro ao analisarmos a repartição do produto da arrecadação tributária.

⁹¹ Art. 63 da Lei nº8.981, de 20 de janeiro de 1995.

⁹² Art. 9º, §2º da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995.

⁹³ Art. 16, III da Lei nº8.134, de 27 de dezembro de 1990.

⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, p.30.

Todos os conceitos tratados até então são objeto de estudo no ramo do Direito Tributário. Segundo Roque Antônio Carrazza⁹⁵, a relação jurídica financeira surge apenas posteriormente à relação tributária:

O que a Constituição faz é estipular que, na hipótese de ser criado o tributo, pela pessoa politicamente competente, o produto de sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política. Evidentemente, se não houver o nascimento da relação jurídica tributária (*prius*), não poderá surgir a relação jurídica financeira (*posterius*). Esta é logicamente posterior à relação jurídica tributária (cujo nascimento depende do exercício da competência tributária).

Kiyoshi Harada⁹⁶ sustenta o Direito Financeiro como o estudo da atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico. Ricardo Lobo Torres⁹⁷, na mesma linha, define o Direito Financeiro como um conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira, sendo esta o conjunto de ações para a obtenção da receita e a realização dos gastos.

Tais conceitos vão ao encontro do disposto por Carrazza: inicialmente se tem a relação obrigacional tributária para posteriormente ser analisada a relação jurídica financeira.

Confirmando o afirmado por Sacha Calmon, observa-se que autonomia do Direito Financeiro é apenas didática, pois a matéria está relacionada com vários ramos do Direito. A ligação com o Direito Tributário é clara em função de ser nesta esfera analisados os aspectos dos tributos, que geram a receita a ser estudada no Direito Financeiro. Da mesma forma, há estreita ligação com o Direito Constitucional, pois na Lei Maior estão diversos dispositivos que tratam tanto das receitas como das despesas.

Sob este enfoque é que se analisa neste capítulo a questão da repartição tributária e da forma de Estado, temas previstos no texto constitucional e que influenciam a renda dos membros que compõem a federação.

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 565.

⁹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 17.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

4.1 PRINCÍPIO FEDERATIVO E AUTONOMIA FINANCEIRA

Desde os primeiros artigos da CF/88, observa-se o destaque ao que foi denominado de *princípios fundamentais*. Ficou demarcado, desta forma, o pensamento e as convicções da Assembleia Constituinte. Não se trata de diretrizes, mas de normas jurídicas dotadas de vinculação aos órgãos encarregados da atividade de aplicação e criação do direito.⁹⁸

Nesses dispositivos foram estabelecidas as decisões políticas essenciais quanto à forma de Estado e de Governo, como a Federação e a República, a separação dos poderes e o Estado Democrático de Direito.

Segundo Alexandre de Moraes⁹⁹, a adoção da espécie federal de Estado gravita em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente à sua configuração, mas também à sua manutenção e indissolubilidade.

A estrutura de Estado Federal adotado pelo Brasil é advinda de uma força centrífuga, ou seja, se desenvolve do centro para a periferia. Essa forma de Estado se caracteriza ainda pela união indissolúvel de organizações dotadas de autonomia.¹⁰⁰ Ao se reunirem, as unidades não perdem sua personalidade jurídica, mas apenas algumas prerrogativas em benefício do Estado Federal. A perda mais relevante é da soberania, pois apenas o Estado Federal terá legitimidade no plano internacional. Internamente é mantida a autonomia desses entes. Desta forma, todos exercem o poder político internamente em condições de igualdade.¹⁰¹

A autonomia importa, necessariamente, descentralização de poder e se caracteriza pelo autogoverno, uma vez que o próprio povo do Estado e do Município escolhe seus representantes, tanto no poder executivo quanto no legislativo, sem que haja vínculo de subordinação ou tutela por parte da União.¹⁰²

⁹⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPODIVM, 2017, p.289.

⁹⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 290.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 103.

¹⁰¹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Op. cit*, p.302.

¹⁰² MORAES, Alexandre de. *Op. cit*, p. 291.

Da mesma forma, os membros da federação podem tanto executar leis como elaborá-las. Isso resulta em que se perceba no Estado Federal uma tríplice esfera de poder normativo sobre as pessoas que nele se encontram, que é a incidência das normas legais da União, do Estado-Membro e do Município.¹⁰³

Além da descentralização política, fala-se na também descentralização administrativa. Esta se estabelece por meio de uma repartição de competências materiais, ou administrativas, entre o governo central e os locais.

Para que tal autonomia de concretize na prática, se faz necessário uma rígida divisão de competências entre os entes formadores da Federação. Como no Estado Federal há mais de uma ordem jurídica incidente sobre o mesmo território e sobre as mesmas pessoas, impõe-se a adoção de mecanismos que favoreçam a eficácia da ação estatal, evitando conflitos e desperdício de esforços e recursos.¹⁰⁴ Assim, as competências devem estar bem delimitadas, pois cada um só pode legislar e administrar matéria de sua competência, de forma a não sujeitar o cidadão a três normas versando sobre a mesma matéria.

Com esse objetivo, o próprio texto constitucional delineou o que a doutrina denomina de federalismo cooperativo, dispondo os entes de competências privativas listadas, mas também comuns e concorrentes, de forma compartilhada.¹⁰⁵ Assim, em função da autonomia, os entes da federação tem competência para administrar e legislar, embora previamente delimitados pelo que a Lei Maior estabeleceu como matéria de sua alçada.

A adoção desse modelo de Estado gerou a necessidade também da distribuição de competências tributárias entre seus membros formadores. Essa competência tributária é o que viabiliza a autonomia financeira, levando a uma real autonomia, seja administrativa, política ou legislativa.

Regis Fernandes de Oliveira¹⁰⁶ denominou como federalismo fiscal a divisão do sistema tributário dividido entre os membros da federação: Se a Constituição

¹⁰³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 840.

¹⁰⁴ *Ibidem*. p. 844.

¹⁰⁵ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPODIVM, 2017, p.876.

¹⁰⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 108.

distribui as competências político-administrativas de cada qual, forçosamente deve atribuir os recursos necessários para que possam cumprir suas finalidades.

Uma parte da renda prevista ao ente político pelo texto constitucional para que este exerça a autonomia pretendida é oriunda dos tributos arrecadados. Essa captação de recursos pode se dar tanto pela tributação direta, no uso de sua competência tributária, como pela denominada repartição tributária, que se dá quando um ente arrecada um determinado tributo, mas, por definição constitucional, parcela dessa renda é repartida com outro ou outros entes. Gilmar Mendes¹⁰⁷ afirma que a repartição de rendas é o que torna possível a autonomia dos Estados-Membros e Municípios em relação à União e os habilita a desempenhar as suas competências.

Desta forma, qualquer reforma no texto constitucional ou exercício de competência por um ente que extrapole os limites estabelecidos pela Lei Maior afetaria o núcleo essencial da forma de Estado adotada, pois esta repousa na autonomia dos membros.¹⁰⁸ Essa autonomia se dá tanto pelo exercício de competência estabelecida no texto constitucional como no orçamento disponível para exercício de tal competência. Esvaziado o ente estatal de sua fonte de renda, está atingida também sua autonomia.

A distribuição de rendas entre os membros da federação é crucial para a vida harmônica entre eles. Qualquer desequilíbrio põe em risco a autonomia pretendida pelo legislador constituinte originário, indo de encontro ao disposto no inciso I do §4º do art. 60 da CF/88:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado.

Neste dispositivo constitucional foram listadas matérias que não poderiam ser objeto de emenda tendente a abolir, são estas denominadas pela doutrina como cláusulas pétreas. Segundo Gilmar Mendes¹⁰⁹, as cláusulas pétreas preservam a identidade do projeto do constituinte originário, desta forma, eliminar uma cláusula pétrea é enfraquecer este projeto. A finalidade desse dispositivo é prevenir um processo de erosão da Constituição.

¹⁰⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 841.

¹⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 171.

¹⁰⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.*, p. 121.

Não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da federação a outra, desde que resguardado certo grau de autonomia. No entanto, ao se violar a autonomia financeira de um dos membros, se agride a cláusula pétrea de forma federal de Estado.

Em razão desse fundamento, o STF considerou haver violação à autonomia estadual e municipal em dispositivo de Emenda Constitucional que submeteu estes entes à obrigação de pagamento de um tributo federal, Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira, IPMF.

Tal tributo iria de encontro à disposição do texto constitucional sobre a vedação de cobrança de impostos sobre patrimônio ou renda uns dos outros, uma das garantias da autonomia financeira dos membros da federação previstas para viabilizar a opção original da CF/88 da forma de Estado, estando esta matéria definida no art. 60 da CF/88 como não possível de ser extinta. Segundo o julgado¹¹⁰:

A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, que, quanto à tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):

[...]

2º - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, §4º, inciso I e art. 150, VI, "a", da C.F.);

Entendeu o STF que a União, ao criar um novo imposto e fazê-lo incidir sobre Estados e Municípios, atingiria a autonomia financeira e, por consequência, a garantia da Federação.

Portanto, ao estabelecer como forma de Estado a federação, a CF/88 determina uma diretriz hermenêutica dupla: ora para os aplicadores do direito e ora para o legislador no curso da elaboração das leis. Isso faz com que as regras estabelecidas quanto à repartição tributária e autonomia financeira devam ser atentamente observadas. Seu descumprimento afronta um princípio fundamental da CF/88 por ir

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 939-7. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DJ 18 mar. 1994. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_939_DF-_15.12.1993.pdf?Signature=lwKU0ImkVbgkFgh6fic7dFBibKs%3D&Expires=1510661393&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=134b3740118946f4aaa779bb4660fc61>. Acesso em 14 nov. 2017.

de encontro ao cerne do federalismo, que é a autonomia das entidades que compõem o Estado Federal.¹¹¹

4.2 REPARTIÇÃO DIRETA

Conforme visto, além da arrecadação do tributo pelo próprio ente em função da sua competência tributária estabelecida pelo texto constitucional, outra forma de renda de um membro da federação se dá pela repartição tributária.

A repartição tributária trata-se de operação cujo objetivo final é o de proporcionar a divisão das receitas decorrentes dos tributos, implicando, assim, a distribuição da receita entre as pessoas políticas de maior representatividade para a menor, ou seja, a União repartindo com Estados, Distrito Federal e Municípios e os Estados repartindo com Municípios, nunca no sentido inverso.

Pela distribuição de competências prevista no art. 153 da CF/88 observa-se que a União detém a maior parte dos tributos previsto na Lei Maior. A transferência de competência para instituição destes tributos da União para os demais membros, Estados e Municípios, redundaria no agravamento das disparidades entre estes membros, beneficiando a muito poucos, especialmente aqueles situados em áreas prósperas e industrializadas, permanecendo a grande maioria à margem das vantagens financeiras.

Nesse sentido, a técnica de repartição do produto da arrecadação contribui para a efetiva autonomia dos entes federativos, na medida em que complementa o insuficiente mecanismo de repartição de competências tributárias.

A CF/88 destinou uma seção específica do capítulo referente ao sistema tributário para tratar da repartição das receitas tributárias. A previsão constitucional da repartição de receitas, segundo Alexandre de Moraes¹¹², "não altera a distribuição de competências, pois não influi na privatividade do ente federativo em instituir e cobrar seus próprios impostos, influenciando, tão somente, na distribuição da receita arrecadada".

¹¹¹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPODIVM, 2017, p.292.

¹¹² MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 910.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹³ classifica a repartição das receitas tributárias em duas formas: direta e indireta. Segundo este autor, a forma indireta é aquela segundo a qual primeiramente o valor arrecadado a ser repartido é encaminhado a um fundo para, em seguida, este fundo ser rateado entre os partícipes beneficiários segundo critérios legais preestabelecidos. Já a repartição direta, ainda conforme o mesmo autor, são aquelas receitas repartidas aos demais membros da federação sem a interferência de qualquer fundo.

Como o objetivo deste trabalho é analisar questões ligadas ao imposto de renda retido na fonte por Estados e Distrito Federal e este tributo, segundo parte da doutrina, seria repartido de forma direta pela União para os demais membros da federação, apenas esse tipo de repartição será objeto de análise detalhada.

Dentre os diversos tipos de tributos a serem repartidos de forma direta previstos no texto constitucional, determinou o legislador constituinte originário que o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, quando retidos por Estados, Distrito Federal e Municípios, pertencem ao próprio ente responsável pela retenção.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

[...]

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

[...]

A inteligência deste artigo dispõe que, daquele tributo que compete à União a criação, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, quando a sistemática de arrecadação se der por retenção na fonte, o produto desta arrecadação pertence ao ente político responsável pela retenção.

¹¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 350.

Kiyoshi Harada diferencia esta forma de repartição direta das demais formas de repartição direta previstas na CF/88 pelo verbo adotado pelo legislador constituinte originário. Segundo este autor, no caso dos arts. 157, I e 158, I, as receitas pertencem às entidades contempladas nos exatos limites da determinação constitucional. Já nas demais repartições diretas, diferentemente, as entidades políticas tributantes devolvem o *quantum* respectivo às entidades beneficiadas porque a elas pertence de direito.

Faz a mesma diferenciação Aliomar Baleeiro¹¹⁴ ao também considerar se tratar de repartição direta da renda da União, mas não se confundir com as demais formas de repartição direta previstas no texto constitucional.

Divergem Aliomar Baleeiro e Kiyoshi Harada de Sacha Calmon apenas na questão da especificidade da repartição direta, tratando-se a destinação do imposto de renda retido na fonte uma espécie diferenciada de repartição direta, mas ainda repartição direta.

Todavia, alguns doutrinadores entendem essa destinação do imposto de renda retido na fonte pelos Estados, Distrito Federal e Municípios não como uma repartição direta, mas como um tributo pertencente ao próprio ente. Assim é o entendimento de Marco Aurélio Greco¹¹⁵:

Os artigos 157, I e 158, I da CF/88 atribuem titularidade direta e própria aos Estados e aos Municípios sobre o montante do imposto sobre a renda que incidir relativamente a rendimentos que pagarem a qualquer título.

Ainda segundo o autor, não se trata de valor recebido a título de antecipação, nem de valor cobrado por conta e em nome da União. Trata-se de receita própria por expressa determinação constitucional.

Conforme exposto em capítulos anteriores, a retenção na fonte do imposto de renda trata-se de uma sistemática de arrecadação. Os dispositivos constitucionais citados, arts. 157, I e 158, I dispõem que o produto desta arrecadação é destinado ao ente político responsável pela retenção na fonte e, conforme doutrina apresentada, se trata de uma das formas de repartição tributária direta.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 914.

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **A Titularidade de Estados e Municípios sobre o I.R. Fonte - Os art. 157, I e 158, I da CF/88**. Disponível em: <<http://revista.pg.df.gov.br/index.php/RJPGDF/issue/view/1>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

De forma a corroborar tal entendimento, deve ser analisado o dispositivo constitucional que trata das receitas que formam os fundos denominados Fundo de Participação dos Estados, Fundo de Participação dos Municípios e a distribuição do imposto de renda para programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, art. 159 .¹¹⁶

O parágrafo primeiro do dispositivo citado prevê que, da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, para se chegar ao produto a ser vertido a estes fundos, excluir-se-á a parcela de arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que já tenha sido distribuído aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em função dos arts. 157, I e 158, I, ou seja, pela repartição direta.

Portanto, se o legislador constituinte originário houvesse previsto o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos aos servidores e aposentados dos Estados e Municípios como um tributo cuja competência seria destes entes, e não da União, não teria previsto em outro artigo que este tributo não faria parte da base de cálculo dos fundos previstos no art. 159 da CF/88, pois a estes são destinados parcela do imposto de renda, tributo de competência da União.

Desta forma, a repartição tributária é uma das fontes de renda previstas pela CF/88 aos membros integrantes da federação de forma a garantir a autonomia para exercício das demais competências dispostas no texto constitucional. Autonomia

¹¹⁶ Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
- e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano.

[...]

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

para legislar, governar e administrar está estreitamente relacionada a autonomia financeira do ente federal.

Sendo a forma de Estado federal uma das cláusulas pétreas previstas pelo legislador constituinte originário, um ato que vá de encontro a esta autonomia financeira, vai, por consequência, de encontro também à forma federativa de Estado.

5 ASPECTOS PROCESSUAIS DAS DEMANDAS JUDICIAIS QUE VERSEM SOBRE IMPOSTO DE RENDA

Reafirmando a unicidade do Direito, não há como a matéria objeto deste trabalho ser analisada com foco exclusivamente nos Direitos Tributário e Financeiro. A partir do momento em que um processo judicial cria normas jurídicas entre as partes, se faz necessária a análise de quem poderia/deveria estar em um dos polos numa relação processual na qual se discuta a exigibilidade de um tributo, bem como a alteração do juízo competente a partir dessa legitimidade.

5.1 DEMANDAS EXACIONAIS E ANTIEXACIONAIS

Nas ações judiciais tributárias, compõem a relação jurídica processual como partes, de um lado a Fazenda Pública e do outro o contribuinte. Sob este enfoque, James Marins¹¹⁷ classificou as demandas a partir da posição das partes na ação judicial, ou seja, a posição ativa ou passiva dos sujeitos, Fisco ou contribuinte, em ações exacionais ou antiexacionais.

Estabelecida formalmente a pretensão do Estado sobre a esfera jurídica do contribuinte, tendo em vista a ocorrência de um evento no mundo dos fenômenos cujo conceito se encaixe na descrição hipotética presente na norma jurídica tributária, pode o contribuinte discordar da existência jurídica do crédito tributário ou do *quantum* lhe é exigido, bem como da penalidade imposta¹¹⁸. Tem-se

¹¹⁷ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p.485.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 86.

estabelecida, dessa forma, um conflito entre o Estado e o cidadão, dando início a uma lide tributária. Esta tipo de lide é denominada por James Marins como ação exacional.

As ações exacionais que dispõe a Fazenda Pública para obter o cumprimento de determinada obrigação tributária são as ações de execução fiscal, assim como também, a ação para assegurar, cautelarmente, a reserva de bens do contribuinte para cumprimento dessa obrigação, a denominada ação cautelar. Além destas, Marins lista ainda como ações exacionais aquelas destinadas a dirimir controvérsias sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária e a ação popular¹¹⁹.

Das ações exacionais, serão objeto de análise neste trabalho apenas as de execução fiscal. Estas são fundadas em um título executivo extrajudicial por meio do qual não se busca o acertamento da relação conflituosa entre sujeito ativo e passivo da relação tributária, mas sim a satisfação do direito não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa¹²⁰.

Para verificação da pertinência de uma ação exacional de execução fiscal devem ser verificadas a ocorrência de seguintes fatos: competência constitucional tributária; instituição do tributo por meio de lei; observância da ocorrência em concreto de hipótese de incidência descrita em lei; constituição do crédito tributário; não pagamento, integral ou parcial, do tributo no vencimento, ou improcedência de impugnação apresentada; inscrição em Dívida Ativa; emissão de Certidão de Dívida Ativa; e, por fim, ajuizamento da ação de execução fiscal.

Ao se fazer um retrospecto dos capítulos em que foram introduzidas as noções preliminares, assim como àquele em que se analisou aspectos do imposto de renda, resume-se: a competência constitucional do imposto de renda foi definida como sendo da União, conforme art. 153, III da CF/88; foi publicada a Lei nº 7.713/1988 criando este tributo, bem como não houve delegação da sujeição ativa a terceiro por esta lei ou por qualquer outra posteriormente publicada, é a União o sujeito ativo da relação obrigacional tributária em que envolva o imposto de renda; e a retenção na

¹¹⁹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 486.

¹²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 226.

fonte desse imposto se trata de uma forma de arrecadação, e não de uma espécie diversa de imposto.

Tendo ocorrido o fato em concreto descrito hipoteticamente em lei como gerador do imposto de renda, o legitimado para constituição do crédito tributário é o sujeito ativo da relação tributária, ou seja, a União.

Todos estes conceitos independem da destinação da arrecadação do tributo. Segundo lição de Roque Antônio Carrazza já citada, a relação jurídica financeira surge apenas posteriormente à relação tributária.

No caso de ausência de retenção do imposto a título de antecipação, só quem tem competência para efetuar o lançamento do tributo devido é o sujeito ativo, e não o responsável tributário, que é sujeito passivo na relação obrigacional. Desta forma, com essa ausência de retenção na fonte, deve ser efetuado o lançamento do imposto, nos termos do art. 142 do CTN.

Um exemplo de ação exacional promovida pela União ocorre devido à ausência da retenção por parte dos demais membros da federação. Neste caso, como a estes demais membros pertencem o imposto apenas quando retido na fonte, nos termos dos arts. 157, I e 158, I da CF/88, qualquer outra forma de arrecadação do tributo, que não a retenção na fonte, é de titularidade da União.

Pode ser examinada sob esta perspectiva a situação ocorrida na Bahia em função de pagamentos realizados a membros da Assembleia Legislativa sem a devida retenção na fonte do imposto de renda. A União, entendendo serem estas verbas tributáveis, efetuou o lançamento, pois não havia sido efetuada a retenção devida do imposto de renda pela fonte pagadora sobre os rendimentos pagos, assim como havia o contribuinte declarado a respectiva renda como isenta ou não tributável.

Em virtude do não pagamento do tributo lançado de ofício, posteriormente foi ajuizada uma ação exacional pela União para satisfação deste crédito. O STJ¹²¹ validou parcialmente esta cobrança, mesmo sendo o caso de uma ação exacional promovida por ente diferente, União, daquele que é destinatário do imposto de renda

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.210.571-BA, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Julgado em: 23 nov. 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17996171/recurso-especial-resp-1210571-ba-2009-0246478-9/inteiro-teor-17996172?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 08 maio 2017.

não retido, Estado da Bahia. A União foi vencida na questão da natureza tributável da ajuda de custo, mas não quanto à sua legitimidade ativa na demanda exaciona.

O julgamento citado não vai de encontro à Súmula 447 do STJ, pois esta dispõe apenas sobre ações de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores, ou seja, ações antiexacionais.

As ações antiexacionais ocorrem quando o contribuinte atua no polo ativo da relação jurídica processual, e não a Fazenda Pública. O objetivo desse tipo de demanda é proteger o contribuinte de dano decorrente da atividade tributária do Fisco, como são as hipóteses de mandado de segurança e ação cautelar, assim como também obstar a execução forçada dos bens do contribuinte e desconstituir ou impedir a formalização de uma relação obrigacional tributária, como embargos à execução fiscal, ação anulatória de débito fiscal e ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária.

São denominadas antiexacionais por terem o contribuinte como autor da ação com objetivo de obter o controle judicial da atividade do Estado ou em face de quem exerça as atividades parafiscais com a finalidade de ver reconhecida judicialmente a existência, a forma ou a inexistência de determinado vínculo jurídico obrigacional¹²².

É possível também, via judicial, se obter do Estado a devolução de tributo indevidamente recolhido. É deste tipo de demanda que trata a Súmula 447 do STJ: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

Neste tipo de ação, do ponto de vista do sujeito ativo da relação processual, contribuinte, não é difícil ser identificada a utilidade da demanda, tendo em vista ser o meio hábil para a superação de incerteza pela demonstração do autor da inocorrência de fatos típicos tributários. Da mesma forma, é possível a demonstração da necessidade, pois, caso contrário, estaria o contribuinte indefinidamente exposto ao pagamento de tributos indevidos. Já quanto ao ponto de vista da Fazenda Pública, se faz necessário um aprofundamento na análise desses conceitos.

¹²² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 496.

5.2 LEGITIMIDADE AD CAUSAM E COMPETÊNCIA JURISDICIONAL

No que se refere à análise do sujeito passivo da obrigação tributária, não há discussão na doutrina ou jurisprudência de que o contribuinte do imposto de renda deve estar presente na relação processual judicial.

Já o sujeito ativo da relação tributária que deve estar presente na ação judicial é o que suscita divergência a ser analisada, independentemente de ser o polo ativo ou passivo da ação judicial.

Sobre o assunto, o art. 17 do CPC dispõe que "para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade". Pelo dispositivo legal se observa serem necessários dois requisitos: interesse e legitimidade. A ideia de interesse de agir, ou interesse processual, segundo Daniel Amorim Assumpção Neves¹²³ :

Está intimamente associada à utilidade da prestação jurisdicional que se pretende obter com a movimentação da máquina jurisdicional. Cabe ao autor demonstrar que o provimento jurisdicional pretendido será capaz de lhe proporcionar uma melhora em sua situação fática, o que será suficiente para justificar o tempo, a energia e o dinheiro que serão gastos pelo poder judiciário na resolução da demanda.

Desta forma, terá interesse numa demanda judicial aquele que tem necessidade da tutela reclamada, ou seja, sempre que não se puder obter o bem da vida pretendido sem a intervenção do Poder Judiciário. Além de necessária, a demanda pretendida deve também ser adequada, devendo ser o pedido formulado apto a resolver o conflito de interesse que resultou na lide. Se a medida não for adequada à resolução da lide, a tutela pretendida acaba por ser inútil, faltando interesse de agir do autor.

Já a legitimidade para agir, ou *ad causam*, segundo o mesmo autor¹²⁴:

É a pertinência subjetiva da demanda ou, em outras palavras, é a situação prevista em lei que permite a um determinado sujeito propor a demanda judicial e a um determinado sujeito formar o polo passivo dessa demanda.

Pelo conceito doutrinário por Assumpção Neves, se observa que a pertinência subjetiva de uma demanda judicial deve ser analisada a partir da situação prevista em lei que permita o sujeito propor a ação. Desta forma, a *legitimatío ad causam* é definida em função dos elementos fornecidos pelo direito material, é ela que determina quem deve figurar como autor ou réu na demanda.

¹²³ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 9. ed. rev. São Paulo: JusPodivm, 2017, p. 43.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 44.

Se a legitimidade *ad causam* é definida a partir de quem tem interesse pelos elementos fornecidos pelo direito material, e o elemento material em ações exacionais ou antiexacionais está pautado pela obrigação tributária, se faz necessário, novamente, um retorno aos elementos da obrigação tributária analisados nos capítulos iniciais deste trabalho sobre imposto de renda: Competência tributária da União, capacidade tributária ativa não delegada a terceiro e exercício pleno da sujeição ativa.

Desta forma, como o sujeito ativo da obrigação tributária é aquele titular da competência para exigir o cumprimento do tributo, poderia se concluir que o interesse material, do qual o conceito de legitimidade *ad causam* trata, estaria plenamente atendido nas ações que versem sobre imposto de renda.

Mas não é esse o entendimento de parte da doutrina e do STJ. A posição adotada por este Superior Tribunal na Súmula 447 quanto à legitimidade *ad causam* nas ações de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por servidores estaduais, municipais e do Distrito Federal é de que estes entes políticos teriam interesse material na lide, razão pela qual a relação processual seria composta por estes em um dos polos e pelo contribuinte no polo oposto.

Quando da análise do sujeito passivo na qualidade de responsável, foi visto que a fonte pagadora de rendimentos pagos em função trabalho deve reter na fonte a parcela devida de imposto de renda. No caso de ser a fonte pagadora dos rendimentos um ente político, há a mesma responsabilidade imputada, deve o ente reter do servidor a parcela do imposto de renda a título de antecipação deste tributo.

O interesse material dos Estados, Distrito Federal e Municípios neste tipo de ação se daria em função da destinação do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos por estes membros da federação a seus servidores, nos termos dos arts. 157, I e 158, I. Conforme visto no capítulo que tratou de repartição tributária, em função dos dispositivos constitucionais citados, o ente responsável por esta retenção é destinatário do imposto retido, razão pela qual faltaria interesse neste tipo de ação por parte da União.

Esta discussão acerca de haver ou não legitimidade *ad causam* por parte da União nas demandas sobre imposto de renda quando retido na fonte por outros membros

da federação no pagamento a seus servidores tem repercussão também na competência do juízo responsável pelo julgamento.

O dispositivo do inciso I do art. 109 da CF/88 determina que as causas em que a União seja interessada, seja na condição de autora, ré, assistente ou oponente, são de competência da Justiça Federal. No entanto, se nessas funções estiver um Estado-Membro ou Município, a Justiça Estadual é o juízo competente para análise da lide.

Essa divergência pode fazer com que a Justiça Federal julgue causas semelhantes às da Justiça Estadual resultando em posições divergentes para situações similares de um mesmo contribuinte.

Essa situação pode ser ilustrada com o exemplo de um professor aposentado que acumula proventos percebidos tanto pela União como por um Estado-Membro e que seja portador de uma doença considerada grave, mas que não esteja na lista prevista na Lei nº 7.713 como aquelas que, caso o contribuinte seja portador, seus proventos de aposentadoria são isentos.¹²⁵

Em função de serem estes proventos tributáveis, é retido na fonte mensalmente o imposto de renda pelos responsáveis tributários, União e Estado, cada qual como responsável pelo seu pagamento realizado. Nesta situação, caso o contribuinte pretenda discutir o direito à interrupção da retenção na fonte do imposto de renda em função de presumir ser seu rendimento isento por ser portador de uma doença grave similar a algum presente no rol legalmente previsto, seguindo posição adotada pelo STJ na Súmula 447, este aposentado deveria ingressar com duas ações: uma na Justiça Federal e outra na Justiça Estadual. O entendimento jurisprudencial se dá em função de ser cada ente o destinatário do imposto de renda retido na fonte sobre o rendimento do servidor aposentado. Desta forma, nada vincula as duas ações,

¹²⁵ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

podendo ter resultados distintos, inclusive uma delas concluindo pela isenção dos proventos de aposentadoria e a outra não.

Portanto, seja pelos conceitos analisados de competência tributária, sujeito ativo da relação obrigacional tributária e repartição tributária ao longo da discussão, verifica-se que há interesse de ambos os entes nas situações de ação na qual o contribuinte, servidor estadual ou distrital questione a retenção do imposto incidente na fonte sobre sua renda: há interesse tanto do Estado, do Município ou do Distrito Federal, como da União.

O interesse da União nesse tipo de demanda resta demonstrado por ser deste a competência constitucional e a quem cabe legislar sobre a matéria. Tendo em vista a teoria dos precedentes judiciais pelo CPC, a União pode passar a ser vinculada a determinada jurisprudência sem no entanto ter feito parte da discussão.

Por outro lado, no caso de provimento favorável ao contribuinte nas ações de repetição de indébito em função de retenção na fonte indevida, quem será executado é quem participou da fase de conhecimento. Por esse motivo, cabe também a presença do responsável pela retenção, no caso, o Estado-Membro, Distrito Federal ou Município que atuou como destinatário do montante arrecadado, nos termos dos arts. 157, I e 158, I.

Desta forma, por todo o exposto, não há como se afirmar que apenas um dos membros da federação, União ou Estado-Membro, Distrito Federal ou Município, tem interesse nesse tipo de demanda. Ambos devem estar presentes, a União defendendo seu interesse em função da matéria ser de sua competência; assim como o responsável pela retenção do imposto, pois será aquele que terá que arcar com o efeito financeiro de uma eventual condenação.

A consequência dessa conclusão é que todas ações de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por servidores estaduais ou distritais seriam de competência da Justiça Federal, visto o art. 109, I da CF/88 dispor que, nas causas em que a União for interessada, seja na condição de autora, ré, assistente ou oponente, exceto as de falência ou de acidentes de trabalho, são de competência da Justiça Federal.

6 ANÁLISE DOS PRECEDENTES QUE ENSEJARAM A PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 447 DO STJ

Diversas ações judiciais nas quais havia o questionamento acerca da legitimidade judicial passiva em ações de restituição do imposto de renda retido na fonte por Estados, Distrito Federal ou Municípios tramitaram no STJ até a publicação da Súmula 447. Neste capítulo será analisada a *ratio decidendi* dos julgados deste Superior Tribunal precedentes à súmula em pesquisa.

6.1 AUSÊNCIA DE INTERESSE DA UNIÃO - RECURSO ESPECIAL 818.709/RO

O primeiro julgado listado como precedente da Súmula 447 pelo STJ trata de uma ação na qual os servidores públicos do Estado de Rondônia afirmam ser indevida a incidência do imposto de renda sobre diferenças salariais percebidas em função da conversão da URV. No bojo do questionamento da natureza dessa verba foi discutida a legitimidade passiva na ação, tendo em vista os servidores pretenderem a restituição do imposto retido na fonte pelo Estado sobre esse rendimento.

No caso julgado, o imposto foi retido por haver sido considerado pela fonte pagadora a renda como tributável. Não satisfeitos com a tributação incidente, os servidores ajuizaram ação contra o próprio Estado-Membro com fito de haver restituído o tributo retido na fonte. Este membro da federação recorreu ao STJ por dois pontos: afirma ser a renda questionada tributável e sustenta a incompetência da Justiça Estadual para o julgamento da ação originária, tendo em vista a necessidade de a União integrar a lide, pois o tributo em litígio é de competência federal.

O Recurso Especial foi provido no sentido de determinar a incidência do imposto sobre as diferenças salariais percebidas em função da conversão da URV. Quanto à legitimidade passiva na ação, o julgado dispôs:

Os valores recolhidos a título de imposto de renda na fonte, pelos Estados, de seus servidores, são de interesse daqueles, consoante determinam os preceitos constitucionais supraditos, e bem assim porque são os responsáveis pelos descontos e destinatários finais da verba retida; não há falar em interesse da União, porquanto a importância descontada não se destina aos seus cofres, cabendo a ela, tão-somente, instituir o tributo.

São apontados como argumentos para justificar ser devida a posição de legitimidade passiva neste tipo de demanda ao Estado-Membro ser este o destinatário da renda, razão pela qual faltaria interesse da União nesse tipo de demanda.

O conceito de legitimidade ativa da relação tributária adotado pelos doutrinadores e apresentado anteriormente é uníssono no sentido de ser este daquele que tem competência para exigir o cumprimento da obrigação principal. O art. 119 do CTN dispõe ser esta competência daquele que pode atuar como credor e, assim, fiscalizar, lançar, exigir, se necessário em juízo, a satisfação do crédito tributário. Já do estudo sobre legitimidade passiva da obrigação tributária, temos que o Estado atua, no caso da retenção na fonte sobre rendimentos pagos a seus servidores, como sujeito passivo na condição de responsável tributário. Este fato, aliado ao dispositivo da CF/88 que dispõe ser este ente o destinatário do imposto retido, o dispensa de efetuar o recolhimento aos cofres públicos federais, assim como os demais sujeitos passivos que atuam como responsáveis tributários devem proceder, mas não o coloca como sujeito ativo da relação tributária.

Há ainda a questão da argumentada ausência de interesse da União na demanda por esta não ser destinatária do imposto de renda retido na fonte. Ao ser analisado um exemplo numérico da tributação de um servidor, ver-se-á que não deve prosperar este fundamento.

Tome como exemplo José, professor da rede municipal de ensino que tenha como renda mensal em um determinado ano o valor de R\$2.500,00. Supondo para este ano a tabela de imposto de renda abaixo:

TABELA DE INCIDÊNCIA MENSAL			TABELA DE INCIDÊNCIA ANUAL		
Base de Cálculo	Alíquota	Parcela a Deduzir do IR	Base de Cálculo	Alíquota	Parcela a Deduzir do IR
Até R\$1.000,00	-	-	Até R\$12.000,00	-	-
De R\$1.000,01 até R\$3.000,00	10%	R\$ 100,00	De R\$12.000,01 até R\$36.000,00	10%	R\$ 1.200,00
Acima de R\$3.000,01	20%	R\$ 400,00	Acima de R\$36.000,01	20%	R\$ 4.800

O ente municipal deve então reter na fonte deste servidor o imposto, atuando como sujeito passivo - responsável tributário, assim como será o destinatário final deste valor retido em função da disposição constitucional sobre a repartição tributária.

Supondo essa não ser a única renda de José; por ser ele também servidor estadual e acumular os dois cargos legalmente, ser professor da rede de ensino do Estado e do Município, em função desta segunda atividade percebe mensalmente também uma renda de R\$2.500,00. Esta renda também está sujeita à retenção na fonte de imposto de renda a uma alíquota de 10%.

Ao apurar seu imposto devido ao final do exercício, deve o contribuinte somar todos os seus rendimentos percebidos ao longo do ano. Desta forma, o rendimento que, isoladamente, estaria submetido a uma alíquota de 10% de imposto de renda, ao serem somados para apuração definitiva atingem um novo patamar na tabela do imposto de renda, alíquota de 20%.

Caso o vínculo de José fosse apenas com o Município, por exemplo, sua renda sujeita ao ajuste anual seria de R\$30.000,00¹²⁶, sendo aplicável a alíquota de 10%. Mas como tem vínculos independentes com Estado-Membro e Município, sua renda total é de cerca de R\$60.000,00 ao ano, tendo atingido o patamar de incidência de imposto de renda cuja alíquota aplicável é de 20%.

Desta forma, deverá José apurar o imposto de renda suplementar em função da diferença de alíquota de 10% para 20%, e recolher aos cofres da União esta diferença.

Neste momento se identifica facilmente o interesse da União, assim como também dos demais entes da federação, na administração do imposto de renda retido na fonte. Deve ser observado que, neste caso, José deverá ainda recolher imposto de renda suplementar no momento de sua apuração anual. Este imposto a ser recolhido, em função dos dispositivos constitucionais de repartição tributária, será destinado aos Fundos de Participação dos Municípios, dos Estados e para programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Todos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, assim como a União, terão participação nesse recolhimento efetuado por José no momento de sua apuração anual do imposto de renda.

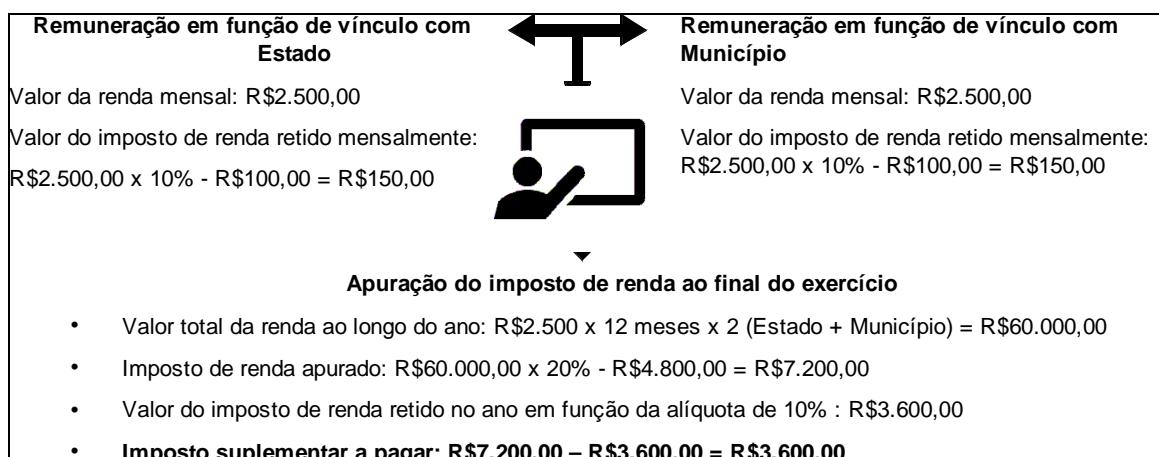
¹²⁶ Não é considerado nos cálculos a renda do 13º salário, pois, como visto anteriormente, é um rendimento sujeito à tributação definitiva, não está sujeita ao ajuste anual

Agora suponha que o ente estadual, por entender ser a função de professor de fundamental importância para o desenvolvimento do seu Estado, resolva, por meio de uma lei, dispor que os rendimentos pagos a professores serão isentos de retenção na fonte do imposto de renda. Como argumento para tal medida afirma que, já que este imposto a ser retido será destinado ao próprio ente, pode ele dispor sobre estes valores.

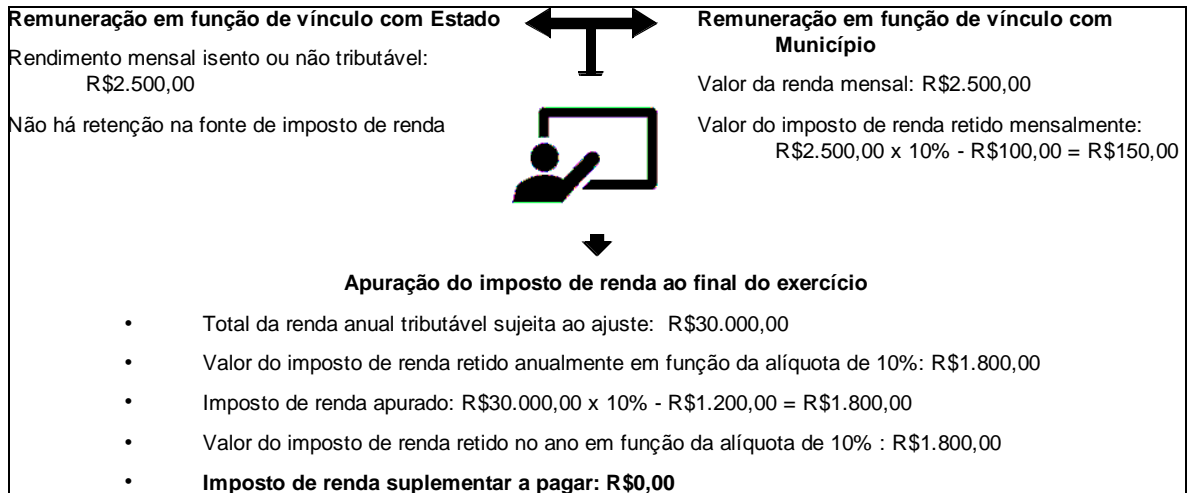
Uma análise superficial na medida adotada pode concluir que apenas o próprio ente destinatário do imposto de renda seria impactado com tal medida, mas, pelo exemplo numérico analisado, observa-se que não procede tal conclusão.

Nesse caso, supondo José continuar com os dois vínculos, sendo servidor público estadual e municipal, percebendo de cada ente o valor anual de cerca de R\$30.000,00, passará a ter uma renda anual tributável sujeita ao ajuste de R\$30.000,00, fruto de seu vínculo com Município, e uma renda isenta ou não tributável, em função da isenção concedida pelo Estado, de mais R\$30.000,00. Se toda a antecipação do imposto de renda foi retida na fonte na alíquota de 10%, não teria ele nenhum imposto mais a pagar.

A imagem abaixo demonstra a primeira situação, quando todo o rendimento auferido é renda tributável sujeita ao ajuste anual. Os cálculos foram efetuados sem considerar as deduções legais da base de cálculo previstas em lei.



Já a imagem seguinte demonstra a diferença na apuração do imposto de renda ao final do exercício quando um Estado-Membro resolve conceder uma isenção do imposto de renda retido na fonte:



Pelo exemplo demonstrado se observa que há interesse da União, bem como dos demais entes da federação, em causas que se discuta ser um rendimento tributável ou não, mesmo não sendo a União o destinatário do imposto retido na fonte.

Um Estado ou Município legislar sobre imposto de renda gera repercussões que vão além da relação entre este ente e o contribuinte, mas que afeta também os demais entes da federação, pois pode haver redução do imposto suplementar a ser recolhido, bem como a consequente redução no Fundo de Participação dos Estados e Municípios, em função dessa redução do imposto suplementar.

6.2 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO TRIBUTO ESTADUAL - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 10.044/RJ E RECURSO ESPECIAL 874.759/SE

Outra decisão listada pelo STJ como precedente para a súmula publicada é o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 10.044/RJ. Essa ação se deu em função de um contribuinte haver se insurgido contra ato do Secretário Estadual de Administração do Estado do Rio de Janeiro com fim de interromper os descontos de

imposto de renda sobre seus proventos de aposentadoria. A ação originária foi ajuizada na Justiça Estadual. Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça Estadual extinguiu o processo sem apreciação do mérito por entender que o imposto de renda se trata de um tributo federal, sendo a competência para conhecer a lide da Justiça Federal.

Insatisfeito com a extinção do processo, o contribuinte impetrou mandado de segurança contra o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, tendo então o Ministro Humberto Gomes de Barros proferido voto no sentido de ser o imposto de renda retido na fonte um tributo estadual:

"Adoto como razão de decidir, neste recurso, os fundamentos do voto que emiti no julgamento daquele conflito, nestas palavras:

...

É que o Art. 157 da Constituição Federal dispõe:

'Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;'

A teor deste preceito, o Imposto de renda seguro na fonte deixa de ser federal, passando a integrar o patrimônio do Estado arrecadador.

Nesta circunstância, quando efetua desconto, no ato do pagamento, de imposto sobre renda, o agente estadual atua no exercício de competência própria - não, delegada."

Pelo que se observa da decisão proferida, a *ratio decidendi* utilizada é ser o imposto de renda retido na fonte, quando retido por um ente estadual, um imposto de competência deste ente, e não federal, nos termos do julgado: o agente estadual atua no exercício de competência própria – não, delegada.

Pelos conceitos introdutórios analisados nos capítulos anteriores, se conclui serem totalmente divergentes os conceitos de competência tributária, legitimidade ativa na relação tributária, não estando estes conceitos ligados à destinação dos recursos repartidos em função de disposição constitucional.

Pela fundamentação adotada na decisão citada, por ser destinatário da totalidade da arrecadação do imposto de renda quando retido na fonte, o Estado-Membro teria competência tributária sobre o imposto de renda retido na fonte. O que soa estranho é a ausência deste tributo, imposto de renda retido na fonte, no rol dos impostos listados no art. 155 e 156, impostos dos Estados e Municípios. A única previsão que há no texto constitucional de imposto de renda é a presente no art. 153, III, imposto

da União, sendo a retenção na fonte uma forma de arrecadação deste imposto, conforme explanado em capítulo anterior.

A conclusão de ser este tributo de competência estadual se dá em função da destinação do produto da arrecadação. Entretanto, se fosse intenção do legislador constituinte originário dispor que o imposto de renda seria um tributo de competência originária do Estado-Membro, Distrito Federal ou Município responsável pela retenção, conforme o julgado tratado dispõe, não teria ordenado em dispositivo diverso, art. 159, §1º, que este montante retido na fonte fosse excluído da parcela do imposto de renda a ser destinada aos fundos previstos no art. 159, I, pois, se não é imposto de renda da União, não teria nunca feito parte desse montante a ser repartido com os demais membros da federação.

No mesmo sentido da decisão até então comentada é o acórdão proferido no Recurso Especial 874.759/SE. Nesta decisão o Ministro Teori Zavascki, relator do acórdão, cita o julgado até então analisado, corroborando o entendimento do Ministro Humberto Gomes de Matos exposto.

6.3 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 17/65 - RECURSO ESPECIAL 989.419/RS

A fundamentação desta decisão diverge das demais apresentadas. Segundo o relator, Ministro Luiz Fux, o cerne da questão está em se analisar o histórico das Cartas Magnas anteriores. A Emenda Constitucional nº 1 alterou o texto da Constituição de 1967. Este era o dispositivo antes da alteração promovida:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 1º O produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do artigo 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública pagos pelos Estados e pelo Distrito Federal, será distribuído a estes, na forma que a lei estabelecer, quando forem obrigados a reter o tributo.

Por esta norma, o imposto de renda incidente sobre rendimentos do trabalho e títulos da dívida pública, quando retidos na fonte pelos Estados e pelo Distrito Federal, seriam distribuídos a estes entes. Já a Emenda Constitucional nº 17, de 1980, deu nova redação a este dispositivo:

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos

do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo.

Segundo o relator, citando a doutrina de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a redação revogada determinava que a União distribuisse aos Estados e ao Distrito Federal o valor equivalente ao retido por estes entes; já a alteração promovida no texto constitucional passou a prever que o produto desta retenção pertenceria aos Estados e ao Distrito Federal, quando por eles retido.

Pelo entendimento esposado na decisão em análise, anteriormente à alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 17/1980 poderia se defender a tese de que o imposto de renda retido na fonte por Estados e Distrito Federal seria da União, mas essa alteração teria sido para modificar esta competência, passando a não haver mais distribuição, mas ser este tributo do próprio ente responsável pela retenção.

Na atual Carta Magna, o dispositivo que trata da repartição tributária do imposto de renda retido na fonte por entes da federação tem o mesmo texto desde sua promulgação. Desta forma, não se identifica a intenção do legislador originário em estabelecer que haveria um tributo denominado imposto de renda retido na fonte, divergente do tributo denominado imposto de renda, sendo o primeiro de competência dos Estados e Distrito Federal e o segundo de competência da União. Tal fosse essa a intenção, estaria aquele elencado no rol dos tributos a serem criados por Estados, Distrito Federal, art. 155, visto a competência originária da constituição ser soberana.

Embora a CF/88 tenha sido resultado de uma convocação de Assembleia Constituinte efetuada por meio de emenda à Constituição anterior, Gilmar Mendes¹²⁷ afirma que esse fato não retira o poder originário e inaugural da nova Lei Maior, tendo a norma anterior se exaurido. Desta forma, não se deve buscar em alterações à Carta anterior interpretações para a atual Constituição.

¹²⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.104.

7 CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico teve como objetivo a análise do posicionamento do STJ quanto à legitimidade passiva nas ações de restituição do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos efetuados por Estados e Distrito Federal a seus servidores e aposentados.

Após estudo a partir de uma abordagem constitucional e doutrinária no que concerne ao conceito de competência tributária, foi visto que, em relação ao imposto de renda, esta aptidão para criar o imposto é da União. No que se refere à possibilidade de delegação dessa competência, restou demonstrada sua impossibilidade, entender em sentido contrário seria admitir a vontade do constituinte originário como meras recomendações.

Restou demonstrado que a União, com a publicação da Lei nº 7.713/1988, exerceu esta competência e criou o imposto de renda. O tributo foi criado por lei sem, no entanto, haver delegação da capacidade tributária ativa a terceiros, que seria esta a aptidão para arrecadar e fiscalizar a arrecadação do tributo.

Desta forma, concluiu-se ser da União a competência tributária e a capacidade tributária ativa, sendo deste entre a posição de sujeição ativa na relação jurídica obrigacional tributária, o que o faz o único apto a cobrar e fiscalizar a cobrança deste imposto.

Ao se discorrer sobre sujeito passivo, observou-se que o CTN prevê que este, por vezes seja o contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, como também um terceiro designado por lei, denominado responsável tributário. No próprio CTN há disposição expressa sobre essa responsabilidade tributária atribuída à fonte pagadora no que se refere ao imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Desta forma, identificou-se que um membro da federação, ao efetuar pagamento a seus servidores ou aposentados, deve reter na fonte o imposto de renda e, ao efetuar essa retenção, atua como responsável tributário.

Posteriormente adentrou-se na análise da repartição tributária. No que se refere ao imposto de renda, observou-se que o texto da Lei Maior prevê a destinação deste

tributo em três dispositivos diferentes. Nos arts. 157, I e 158, I, dispõe a norma que o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, quando incidente na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título por Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios pertence ao próprio ente responsável pela retenção.

Já o art. 159, I prevê a destinação de parcela do imposto de renda a fundos constitucionalmente previstos, assim como também para programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. No entanto, o parágrafo primeiro deste dispositivo exclui dessa destinação o imposto de renda retido na fonte já distribuído aos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios. Em virtude do exposto, se concluiu que o imposto de renda retido na fonte destinado aos membros da federação em função de pagamentos por eles efetuados a seus servidores e aposentados é o mesmo tributo imposto de renda cuja competência constitucional é da União. Ao atuar como fonte pagadora, tem este ente a atribuição de sujeito passivo na qualidade de responsável tributário, assim como também, em função dos dispositivos 157, I e 158, I, são destinatários dos valores retidos.

Com um exemplo numérico, demonstrou-se que o ente responsável pela retenção do imposto de renda na fonte não é o único interessado no montante retido. Os valores de imposto de renda antecipados em função da retenção na fonte influenciam o montante apurado anualmente, que é de interesse da União, por ser este o destinatário de eventual imposto suplementar a ser apurado, bem como de todos os demais membros da federação, tendo em vista a repartição prevista no art. 159 da CF/88.

Em razão desse interesse da União no produto da retenção na fonte do imposto de renda, demonstrou-se haver legitimidade *ad causam* deste membro da federação nas ações de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por servidores estaduais e distritais, mesmo não sendo aquele o destinatário do produto do imposto retido.

Após a análise dos conceitos de competência tributária, capacidade tributária ativa, legitimidade ativa na relação obrigacional tributária, repartição tributária e legitimidade *ad causam*, foram então analisados os julgados precedentes à edição da Súmula 447 do STJ para verificação da *ratio decidendi*.

A partir da pesquisa efetuada, observou-se que se alternavam em três diferentes razões de decidir que fizeram este Superior Tribunal proferir a Súmula na qual restou definida a justiça estadual como o foro competente para julgar as ações de restituição do imposto de renda retido na fonte propostas por servidores estaduais e municipais.

A primeira *ratio decidendi* analisada se refere à falta de interesse da União neste tipo de lide, o que já havia sido demonstrado o contrário nos capítulos anteriores. Em seguida se analisou julgados que sustentavam ser o imposto de renda, quando retido na fonte por Estados e Municípios, um tributo deste próprio ente, o que também já havia sido demonstrado em sentido contrário ao serem apresentados os conceitos de competência tributária, sujeito ativo da relação obrigacional tributária e repartição tributária.

Por fim, se analisou julgado no qual a razão de decidir se baseia na comparativo do texto constitucional de 1967 antes e após a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº1. O texto anterior à alteração promovida previa que o imposto de renda, na mesma situação analisada na Súmula, seria distribuído ao ente político responsável pela retenção, posteriormente passou-se a prever que este imposto pertenceria ao ente responsável pela retenção. Desta forma, entendeu o STJ que esta Emenda Constitucional teria promovido uma alteração de competência, pois não previa mais a distribuição do imposto a ente diverso da União, o imposto retido na fonte já nasceria como deste ente diverso.

Concluiu-se que essa interpretação se baseia em texto constitucional revogado, tendo a CF/88 inaugurado todo um ordenamento jurídico, revogando as normas incompatíveis com seus dispositivos, razão pela qual também não deve prosperar. Os atuais dispositivos de repartição tributária devem ser interpretados à luz da Constituição unicamente vigente, e, nos capítulos anteriores, se demonstrou que o legislador constituinte originário determinou a exclusão do imposto de renda retido na fonte destinado aos demais membros da federação do valor a ser distribuído por meio dos fundos de participação dos Estados e Municípios, bem como aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Por todo o exposto, infere-se que a interpretação do STJ no que se refere à legitimidade nas ações de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta

por servidores dos Estados-Membros e do Distrito Federal não está consentânea com os conceitos legais e doutrinários apresentados.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 20 fev. 2017.

_____. **Decreto 3000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 07 maio 2017.

_____. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 30 abr. 2017.

_____. **Lei 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em 30 abr. 2017.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.690**, de 20 de fevereiro de 2017. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2017, ano-calendário de 2016, pela pessoa física residente no Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80700>>. Acesso em 17 set. 2017.

_____. **Instrução Normativa nº 1.671**, 22 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=78815>>. Acesso em 23 nov. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Parecer**. Parecer normativo coordenação geral de tributação nº 1. 24 set. 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30876&visao=anotado>>. Acesso em: 07 maio 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.210.571/Ba - Proc. 2009/0246478-9. Recorrente: Maria José Rocha Lima e Outro. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DJe 02 nov.

2010. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17996171/recurso-especial-resp-1210571-ba-2009-0246478-9>>. Acesso em 12 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 818.709/RO - Proc. 2006/0004711-3 Recorrente: Estado de Rondônia. Recorrido: Adilson Moreira de Medeiros e Outro. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DJe 04 set. 2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600047113&dt_publicacao=11/03/2009>. Acesso em 12 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 10.044/RJ. Recorrente: Ozair Crespo Ribeiro e Outros. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Humberto Gomes de Barros. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199800559817&dt_publicacao=17/04/2000>. Acesso em: 06 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 874.759/SE. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Gibaldo Souza Andrade. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200601799291&dt_publicacao=23/11/2006>. Acesso em: 06 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 939-7. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DJ 18 mar. 1994. Disponível em: < https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_939_DF-_15.12.1993.pdf?Signature=lwKU0ImkVbgkFgh6fic7dFBlbKs%3D&Expires=1510661393&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=134b3740118946f4aaa779bb4660fc61>. Acesso em 14 nov. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CAUREO, Elisangela Simon. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária: Aspectos Atuais**. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/viewFile/44945/35170>>. Acesso em 01 maio 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. 6.ed. São Paulo:Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição de Código Tributário Nacional**. 6.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Competência Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional.** 9. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPODIVM, 2017.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS.** 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. **Tributação dos Investimentos em Previdência Complementar Privada - Fundos de Pensão PGBL, VGBL, FAPI e outros.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GAMA, Tacio Lacerda. **Competência Tributária - Fundamentos para uma Teoria da Nulidade.** VER EDIÇÃO. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **A Titularidade de Estados e Municípios sobre o I.R. Fonte - Os art. 157, I e 158, I da CF/88.** Disponível em: <<http://revista.pg.df.gov.br/index.php/RJPGDF/issue/view/1>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, v.1, 2007.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, v.2, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 34.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro.** 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 28. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil.** 9. ed. rev. São Paulo: JusPodivm, 2017.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro.** 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional com interpretação jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 5.ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. Sistema Constitucional e Competências Tributárias. In Souza, Arivaldo de; Santos, Guilherme; Machado, Hugo de Brito; Martins, Ives Gandra da Silva (Coords.). **Direito Tributário - Estudos Avançados em Homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.