

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ANDRÉ HENRIQUE FERREIRA VICENTE

A LEGITIMIDADE PASSIVA DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E  
DOS MUNICÍPIOS PARA FIGURAREM NAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DO  
INDÉBITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE

São Paulo – SP

2015

ANDRÉ HENRIQUE FERREIRA VICENTE

A LEGITIMIDADE PASSIVA DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E  
DOS MUNICÍPIOS PARA FIGURAREM NAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DO  
INDÉBITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da COGEAE PUC-SP como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Prof<sup>ª</sup>. Orientadora Dra. Aurora Tomazini de Carvalho.

São Paulo – SP

2015

ANDRÉ HENRIQUE FERREIRA VICENTE

A LEGITIMIDADE PASSIVA DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E  
DOS MUNICÍPIOS PARA FIGURAREM NAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DO  
INDÉBITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário da COGEAE PUC-  
SP como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

---

Profª. Orientadora Dra. Aurora Tomazini de Carvalho

BANCA EXAMINADORA:

---

---

---

São Paulo, 31 de Outubro de 2015.

Aos meus pais, *in memoriam*.  
A Deus, à minha família, professores e  
amigos.

## AGRADECIMENTOS

Alguém já disse que para toda grande caminhada é necessário um primeiro passo, sem o qual não se chegará aos objetivos traçados.

No entanto, caminhar sozinho torna a conquista mais dura e solitária. Dividir a sensação de vitória é tão gratificante quanto a própria e reforça o espírito gregário do homem, mencionado por Aristóteles.

Concluir o curso de Especialização em Direito Tributário é uma vitória pessoal e a confecção do Trabalho de Conclusão de Curso, a sua formalização! Mas, concluí-lo exigiu muita persistência e paciência. Muitos foram os obstáculos que, se não fosse à sólida base adquirida nos assentos acadêmicos da PUC-SP COGEAE, não seriam superados.

Portanto, chegou o momento de agradecer!

Aos meus professores, por, altruisticamente dividir seus conhecimentos!

Meus amigos, por tornarem o áspero ambiente de aula em momentos únicos!

Ao grande amigo Paulo Sérgio Garcia, com quem pude sempre abordar aspectos dogmáticos jurídicos.

Meus familiares, por confiarem em minha capacidade de realizar, especialmente minha noiva Susana! Incentivando-me a prosseguir quando a vontade de esmorecer despontava sorrateiramente!

Em especial, meus agradecimentos a Dr<sup>a</sup>. Aurora Tomazini de Carvalho, minha orientadora e docente que, com comprometido espírito voluntário, enveredou comigo neste trabalho, melhor dizendo, missão! Sua experiência e conhecimentos jurídicos, reproduzidos em utilíssimos conselhos, foram luzes na escuridão das dúvidas que me assolaram desde os primeiros passos.

A todos, muito obrigado!

*O verdadeiro lugar de nascimento é aquele em que  
lançamos pela primeira vez um olhar inteligente  
sobre nós mesmos.*

*Marguerite Yourcenar*

## RESUMO

O presente trabalho tem como tema o imposto sobre a renda retido na fonte, mais especificamente a possibilidade da pessoa jurídica de direito público, na qualidade de substituto tributário e, conseqüentemente, retentor, figurar no polo passivo da demanda de repetição de indébito. Para concluir pela possibilidade e pertinência dessa topografia processual subjetiva, ele foi dividido em quatro partes. Na primeira foi esboçado um breve histórico dos tributos, com ênfase no imposto sobre a renda. Na segunda é feita uma análise das peculiaridades do direito tributário positivo e suas reflexões doutrinárias. Na terceira abordou especificamente o imposto sobre a renda, com ênfase na forma de arrecadação por retenção na fonte. Por fim, na quarta parte debruçou sobre a ação de repetição de indébito e as circunstâncias que induzem à conclusão de que a pessoa jurídica de direito público, retentora do tributo, por ser a titular do produto da arrecadação, é a parte legítima para figurar no polo passivo. A metodologia utilizada foi a qualitativa, por meio de pesquisa bibliográfica, em insígnies doutrinadores no ramo do direito e do direito tributário nacional, legislativa e jurisprudencial.

**Palavras-Chaves:** Imposto. Renda. Retenção. Indébito. Legitimidade.

## **ABSTRACT**

This work is subject to income tax withholding, more specifically the possibility of the legal entity of public law, as a tax substitution and hence retainer included in the defendant's overpayment of demand. To complete the feasibility and relevance of this subjective procedural topography, it was divided into four parts. The first was sketched a brief history of taxes, with an emphasis on income tax. The second is an analysis of the peculiarities of the positive tax law and their doctrinal reflections. In the third specifically addressed the income tax with emphasis on the form of collection of withholding tax. Finally, the fourth part dealt with the overpayment of action and the circumstances that lead to the conclusion that the legal entity of public law, the tax retainer, being the holder of the storage product is the legitimate party to appear in defendant. The methodology was qualitative, through bibliographic research in many important scholars in the field of law and national tax law, legislative and judicial.

**Key Words:** Tax. Income. Retention. Overpayment. Legitimacy.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....  | 09 |
| <b>1. UMA BREVE HISTÓRIA DOS TRIBUTOS</b> .....  | 12 |
| 1.1. NA ANTIGUIDADE .....  | 12 |
| 1.2. NA IDADE MÉDIA .....  | 13 |
| 1.3. NA IDADE MODERNA .....  | 14 |
| 1.4. A HISTÓRIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....  | 15 |
| 1.5. O ESCORÇO HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE A RENA .....                                       | 17 |
| 1.5.1. O SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NO MUNDO .....                                       | 18 |
| 1.5.2. O SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL .....                                      | 19 |
| <b>2. O DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO</b> .....  | 21 |
| 2.1. ASPECTOS GERAIS .....   | 21 |
| 2.2. O PODER DE TRIBUTAR .....   | 21 |
| 2.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....  | 22 |
| 2.4. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA .....   | 24 |
| 2.5. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....   | 25 |
| 2.5.1. ASPECTOS GERAIS .....   | 25 |
| 2.5.1. ASPECTOS ESPECÍFICOS .....  | 27 |
| <b>3. O IMPOSTO SOBRE A RENDA</b> .....  | 28 |
| 3.1. GENERALIDADES .....   | 28 |
| 3.2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE .....   | 29 |
| <b>4. A AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA<br/>RETIDO NA FONTE</b> ..... | 32 |
| 4.1. PERSPECTIVA GERAL .....   | 32 |
| 4.2. REGRA MATRIZ DA DEVOLUÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....                                  | 33 |
| 4.2.1. O PRESSUPOSTO FÁTICO DO PAGAMENTO INDEVIDO .....                                      | 35 |
| 4.2.2. OBRIGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....                                   | 36 |
| 4.3. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO .....   | 37 |
| 4.3.1. A AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO GERAL .....   | 37 |
| 4.3.2. A AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO ESPECIAL .....  | 37 |
| <b>CONCLUSÃO</b> .....   | 41 |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....   | 43 |

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a repetição do indébito tributário do imposto sobre a renda retido na fonte, mais especificamente nas hipóteses de substituição tributária, em que a fonte pagadora, retentora do tributo, configura ente de direito público, como os Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como suas autarquias e fundações.

Sua inquietação decorreu do fato de que não obstante a Constituição da República delimitar minuciosamente as competências para a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos pelos entes políticos estatais, desde a União, passando pelos Estados e o Distrito Federal até os Municípios e trazer inúmeras garantias aos sujeitos passivos da relação tributária, tal como os princípios da legalidade, anterioridade e outros, não é incomum o Fisco, em seu anseio arrecadatário solapar a Lei Maior.

Acrescentada a esta situação pode-se também constatar a ausência de rigor técnico jurídico nas inadvertidas decisões e acórdãos exarados pelo Poder Judiciário quanto aos aspectos de direito material e processual envolvidos em determinadas demandas judiciais.

É certo que o Estado, com o propósito de desempenhar suas funções, necessita de recursos financeiros, os quais, obtém por meio de instituição e arrecadação de tributos, contudo isso não o autoriza a desrespeitar os direitos fundamentais dos contribuintes e regras lógico-jurídicas que se prestam a harmonizar todo o ordenamento.

Porém, entre a expectativa do Legislador Constitucional primário e a realidade vigente, propagam-se inúmeras arbitrariedades do Estado Fiscal, confluindo para soluções do Poder Judiciário que nem sempre são dotadas de adequação ao amplo conjunto de normas que se relacionam no Direito.

As inúmeras demandas que chegam à porta da Justiça travam a prestação célere da jurisdição. Desta forma, o cidadão para ter seu direito assegurado com presteza, como previsto no novel princípio da celeridade processual, deve estar atualizado com a compreensão jurisprudencial, principalmente no aspecto processual.

Dessa forma, em vez de orbitar as discussões judiciais em torno de pontos secundários como legitimidade processual, o autor poderia concentrar no seu direito material. Contudo, a realidade demonstra um cenário reverso, pois temas como legitimidade processual chegam até ao Tribunais Superiores, causando sérios prejuízos aos seus patrocinados e um panorama de insegurança jurídica.

Entre elas a legitimidade da União para estar no polo passivo da ação de repetição do indébito tributário do imposto sobre a renda retido na fonte, nas hipóteses de substituição

tributária, em que a fonte pagadora são as pessoas jurídicas de direito público que, por expressa disposição constitucional são titulares do produto da arrecadação.

Portanto, o estudo do tema justifica-se pela extrema importância para a preservação dos direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes e o harmônico funcionamento do sistema jurídico-tributário como um todo.

O problema a ser respondido é: pode a União figurar no polo passivo da ação de repetição de indébito do imposto sobre a renda retido na fonte, sendo os retentores entes públicos titulares do produto da arrecadação fiscal? A hipótese defendida é que considerando as orientações jurisprudenciais a resposta seria pela negativa, com uma ressalva crítica observada no desfecho da questão. Neste íterim o presente trabalho aponta para as hipóteses em que se coloca o processo de repetição do indébito tributário, mais precisamente do imposto sobre a renda retido na fonte, tendo como sujeito passivo da relação jurídica processual tributária, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e se seriam estes legitimados para figurarem nas respectivas ações ajuizadas pelos eventuais contribuintes.

Para prová-la o principal objetivo deste articulado é demonstrar a legitimidade passiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios, considerando os enunciados prescritivos do direito positivo e as interpretações jurisprudenciais. Como objetivos secundários tem-se delimitar conceitos de poder de tributar, competência, demonstrar os pressupostos da legitimidade passiva no contexto das ações de repetições de indébito; expor a sistemática do imposto sobre a renda retido na fonte: instituição, arrecadação e recolhimento, bem como demonstrar os fundamentos da legitimação passiva dos entes públicos nas ações de repetição de indébito.

Para o correto delineamento do tema ele está dividido em quatro partes. Na primeira parte são abordados os componentes históricos dos tributos com ênfase no Imposto sobre a Renda.

Em sequência, é estudado o direito tributário positivo, com os aspectos mais importantes dos tributos, o poder de tributar, competência e capacidade tributária e detida análise nas normas jurídicas tributárias.

A terceira parte configura uma abordagem específica do Imposto sobre a Renda com relevo na retenção na fonte.

Na quarta parte suscita-se perspectivas e ponderações acerca da repetição do indébito tributário, bem como, aspectos processuais e uma abordagem específica nas ações de repetição do indébito e a questão da legitimidade passiva *ad causam*.

Por fim, chega-se a conclusão onde são resgatados os principais aspectos do tema abordado, com ênfase na ação de repetição do indébito propugnada contra pessoa jurídica de direito público que, por expressa disposição constitucional, é a titular do produto da arrecadação e a legitimidade passiva destas para figurarem nas respectivas demandas nas hipóteses de substituição tributária empreendida nas exaço do imposto sobre a renda retido na fonte.

Para a consecução da finalidade proposta foi utilizada, a metodologia qualitativa, por meio de pesquisa bibliográfica, em insignes doutrinadores no ramo do direito e do direito tributário nacional, e ainda, exame de material legislativo – geral e específico, e análise jurisprudencial.

## 1 UMA BREVE HISTÓRIA DOS TRIBUTOS

A história dos tributos está intrinsecamente relacionada com o surgimento e evolução do Estado. Assim como hodiernamente ele, enquanto organização política, pode ser concebido como um corpo social com determinadas finalidades, tendo como manifestação de sua vontade a lei, os tributos são os necessários mantimentos para que cumpra os seus desideratos.

De forma que desde a Antiguidade, com a humanidade reunida em nações ou tribos, ligados por aspectos etnológicos, até o surgimento do Estado moderno, os tributos incorporaram a complexidade da organização social sendo, portanto, a compreensão dessa evolução um pressuposto para o seu recorte histórico-ontológico.

### 1.1 NA ANTIGUIDADE

Segundo a divisão eurocêntrica da História a Idade Antiga ou Antiguidade é o período que vai da descoberta da escrita pelos sumérios, em aproximadamente 4000 a.C, ao início da Idade Média em 476 d.C, tendo como evento limite a queda do Império Romano do Ocidente.

Por ser o período histórico em que surge e desenvolve-se a vida urbana, não havia propriamente um Estado, tal como conceituado pela ciência política, mas nações que se agrupavam em territórios não tão delimitados, mas delimitáveis pelas conquistas militares. O poder era absoluto e sua justificação era a vontade dos deuses tendo, portanto, as leis uma conotação divina.

Nesse contexto, os tributos tinham duas concepções: ora como presente aos deuses, ora como uma sanção de guerra e, logo, manifestação do poderio bélico de uma nação. Tal compreensão pode ser extraída de textos antigos como o Pentateuco hebreu. No livro de Números 31: 28-29, por exemplo, podem-se extrair referências expressas do tributo enquanto presente a Deus:

[...]

**25** Disse o Senhor a Moisés:

**26** Faze, com Eleazar, o sacerdote, e com os chefes das famílias da comunidade um inventário de tudo o que foi tomado, tanto de homens como de animais,

**27** e divide a presa em duas metades, uma para os soldados que foram à guerra e outra para toda a comunidade.

**28** Então para o Senhor tomarás tributos dos soldados que foram à guerra; um em quinhentos, tanto de pessoas como de bois de jumentos e de ovelhas.

**29** Da metade que lhes pertence o tomareis e dareis ao sacerdote Eleazar, para oferta ao Senhor [...]. (BÍBLIA, 2014, p. 204).

Durante os 40 anos, da saída do Egito ao ingresso à Terra prometida, os hebreus travaram batalhas com diversos povos que, para não sucumbirem à espada, sujeitavam-se em serem seus tributários. Logo, os tributos, além de uma oferta a Deus, também era uma sanção de guerra.

Contudo, esta última característica dos tributos tornou-se mais notória com os romanos, em consequência de suas inúmeras conquistas bélicas.

## 1.2 NA IDADE MÉDIA

No período medieval, compreendidos entre os séculos V a XV da era Cristã, houve um arrefecimento do Império Romano e um crescimento do poder feudal, concentrado nas mãos da nobreza fundiária.

A tributação nesse período estava intrinsecamente vinculada a uma relação de vassalagem. O vassalo era obrigado a pagar tributos ao suserano em troca de proteção e terras. Segundo Souza (2015):

Essa prática está assentada na antiga tradição germânica do *beneficium*, onde um proprietário cede parte de suas terras em troca de tributos e serviços. Além disso, o próprio processo de arrendamento de terras, que marca o fim do Império Romano, também influenciou este processo. No período medieval, esses tributos ficaram conhecidos como obrigações e determinavam o conjunto de impostos que um servo deveria pagar ao senhor feudal.

Expõe o autor que as obrigações feudais circunscreviam-se principalmente em torno da corveia e das redevances, consistentes numa série de tributos.

Assim sintetizadas:

[...] **a corveia**. Segundo a tradição feudal, o servo era obrigado **a trabalhar determinados dias da semana nas terras de seu senhor** ou realizando outros reparos e construções. Logo em seguida tínhamos as **redevances, uma série de tributos e retribuições que eram pagos através do oferecimento de produtos e dinheiro**.

**O mais comum dos redevances era a talha**, um imposto em que o servo era obrigado a **ceder parte da produção de suas terras** (manso servil) para o senhor feudal. Além disso, tínhamos as **banalidades, que consistia em um conjunto de pequenas tributações pagas em dias festivos** ou quando o servo utilizava algumas das instalações do feudo (forno, celeiro, moinho, tonéis, largar e ferramentas).

A **capitação era outro tipo de imposto, sob a forma de produtos, cobrada segundo o número de integrantes de uma família**. A **“mão morta” era paga toda vez que um servo falecia e os seus descendentes procuravam garantir o direito de trabalhar naquelas mesmas terras**. Paralelamente, destacamos também **a taxa de justiça**, obrigação cobrada quando um servo requeria o julgamento de um senhor feudal; e **a taxa de casamento**, tributada toda vez que um servo casava-se com uma mulher de outro domínio. (SOUZA, 2015 destaques nossos).

Por fim, na Idade Média surgiram os primeiros movimentos de limitação do poder de tributar do monarca, através da Magna Carta de 1215 que condicionava a instituição de tributos à aprovação do Conselho Geral do Reino:

Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (commue concilium regni), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. (INGLATERRA, Magna Carta de 1215, 2015)

### 1.3 NA IDADE MODERNA

Segundo Franco Jr (1983), inúmeros foram os fatores responsáveis pelo declínio da Idade Média e início da Idade Moderna. Entre eles o crescimento desenfreado da população que somado às alterações climáticas, acarretaram a escassez de alimentos, culminando com uma crise de fome sem precedentes. Como consequência da fome e da ausência de higiene adveio uma grave epidemia, chamada de peste negra, que dizimou significativa parcela da população.

Em paralelo à crise alimentícia e sanitária, os senhores feudais, para assegurarem seus poderes, enfraquecidos pela queda da arrecadação, incrementaram o ônus tributário dos servos, iniciando o período denominado por Friedrich Engels como a “Segunda Servidão” (SKAZKINE, 2013, p. 63).

O recrudescimento da relação servil encontrou obstáculo no desenvolvimento da burguesia que, com o apoio da monarquia, assentou uma pedra sobre o regime feudal, iniciando o período do absolutismo monárquico.

Com os fundamentos acima, inicia-se historicamente a Idade Moderna no ano de 1453 e termina no ano 1789 (Revolução Francesa). As relações tributárias, antes esparsas nos diversos feudos, concentraram-se nos Estados nacionais. Contudo, não se contemplou o fim da sociedade estamental e nem das benesses nobiliárquicas.

A carga tributária, antes nas modalidades *in labore*, *in natura* e *in pecúnia* generalizou-se na última espécie e onerou apenas os trabalhadores e burgueses.

A situação de exploração incitava às mais diversas reflexões políticas, sociais e filosóficas, tal como a de Sieyès (2001) que questionava o estamento social francês, demonstrando que a nação é sustentada pelo Terceiro Estado, ou seja, o povo. No entanto, sua participação nas decisões estatais é ínfima, servindo apenas para sustentar o clero e a nobreza.

Sendo esses os fundamentos históricos, sociais e filosóficos que ensejaram à Revolução Francesa.

#### 1.4 A HISTÓRIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A história tributária brasileira, segundo Campos (2015) pode ser dividida em três grandes fases: colonial, imperial e republicana.

O primeiro período remonta o início da exploração das terras e riquezas brasileiras, tendo como objeto econômico preponderante o pau-brasil. Nesse, a primeira exação conhecida era o “quinto do pau-brasil” que “[...] até o final do regime das Capitânicas Hereditárias, [...] os tributos ou as rendas eram distribuídas entre o real Erário e o donatário”. (CAMPOS, 2015).

Já avançando nessa etapa, durante o Governo Geral os tributos dividiam-se em duas grandes espécies: os ordinários e os extraordinários. Estes para as despesas excepcionais e aqueles para as cotidianas, classificados por alguns, em paralelo aos quintos (alíquota tributária de 1/5 sobre os minérios), em derramas, fintas e contribuições. As derramas eram um imposto complementar consistente na exação dos débitos dos mineradores com a Coroa portuguesa quando não alcançavam o patamar de cem arrobas (1470 kg) anuais na arrecadação do quinto do ouro. Contudo, segundo Campos (2015) “[...] a “derrama” não implicava em um novo tributo, mas na cobrança da diferença em relação ao que deveria ter sido pago e não foi”. Ou seja, estava mais para uma técnica de arrecadação do que exação. O mesmo se diz em relação às fintas consistentes no repasse de trinta arrobas anuais à Coroa. Já as contribuições “[...] eram uma espécie de designação subsidiária e de conteúdo variado” (CAMPOS, 2015). D. Maria I (A Louca) durante o seu reinado criou mais quatro contribuições incidentes sobre a pólvora de origem estrangeira, subsidio do açúcar, do tabaco e o imposto sobre o ouro, botequins, tabernas e aguardente.

Já no que se refere especificamente às derramas e fintas, se considerarmos que elas não necessariamente estavam atreladas à extração de ouro e diamante (hipótese de incidência) e sujeitas ao quinto (alíquota) sobre essa quantidade (base de cálculo), mas sim a uma meta fiscal da Coroa, tem-se que de fato podem configurar uma nova tributação.

Com a vinda da família real ao Brasil ele passa a ser Reino Unido de Portugal e Algarves, sendo acrescentados diversos tributos: importação, direito de guindaste, décima dos prédios urbanos (ou imposto sobre prédios urbanos), pensão para a Capela Real, contribuição de polícia, imposto de sisa dos bens de raiz (ou imposto sobre transmissão imobiliária por ato

inter-vivos), meia sisa dos escravos, décima das heranças e legados, imposto do selo sobre o papel, direitos de entrada de escravos novos, etc.

Campello (2015), ao abordar o Direito Constitucional Tributário no Brasil Imperial, assevera que em seu início não houve uma mudança no paradigma colonial, sendo recepcionada a legislação tributária portuguesa e suas vicissitudes como o desequilíbrio estrutural na legislação fiscal, bem como os “[...] tratados internacionais que lhe impediam de tributar, de modo significativo, a importação de mercadorias, então a mais significativa atividade econômica do país” (CAMPELLO, 2015, p. 06).

Com o advento da Constituição Imperial de 1824 começa-se a esboçar o sistema tributário brasileiro. Seguindo a ótica constitucionalista que influenciou a Revolução Francesa, adotou-se o povo como titular do poder de tributar, exercitando essa prerrogativa mediante a representação da Assembleia Geral, composta pela Câmara dos Deputados e pelo Senado, conforme os artigos 13 e 14 da Carta Imperial (BRASIL, Constituição Política do Império de 1824, 2015). Contudo, a iniciativa de lei competia à Câmara dos Deputados enquanto representante do povo.

A característica essencial do sistema imperial tributário era “[...] a concentração da competência tributária no Ente central [...]” (LIMA, 1962, p. 452 *apud* CAMPELLO, 2015, p. 14). Tal decorria da natureza unitária do Estado. Como consequência as Províncias, mera divisões administrativas do Império, ficavam na dependência dos repasses da Coroa.

Com o Ato Adicional de 1834 e sua tendência à descentralização, os Conselhos Gerais transformaram-se em Assembleias Legislativas, passando a ter competência tributária. Contudo, em decorrência da escassa fonte de tributação, pautada no reflexo de uma economia sustentada na monocultura agroexportadora e escravocrata, tendo como fonte de exação mais importante o imposto de importação, havia reiterada invasão de competência do ente central. “Em verdade, ao se dotar às províncias de competência tributária sem se estruturar um sistema tributário nacional, que de modo eficaz impedisse os conflitos no exercício deste poder de tributar, criou-se uma grande guerra fiscal no Império do Brasil” (CAMPELLO, 2015, p. 16).

Ainda que, “no período Imperial se considerasse a criação de tributos como invasão excepcional no patrimônio dos indivíduos [...]” estes eram instituídos:

Para saciar estas necessidades fiscais, o Império criou tributos (e as províncias também) sobre novos fatos geradores, instituiu alíquotas adicionais sobre tributos já existentes, abusou da bitributação, mas, sobretudo, buscou taxar as principais atividades econômicas da sociedade brasileira: a exportação, a importação e o consumo de bens não-duráveis. (CAMPELLO, 2015, p. 03).

Saindo do período Imperial, ultrapassando a República Velha e ingressando no Estado Novo, ainda na Constituição de 1946, segundo noticia Martins (2000, p. 03), os princípios constitucionais tributários eram esparsos e inconsistentes. Já no aspecto legislativo não havia garantias aos contribuintes e as formas tributárias, na legislação, eram caóticas, havendo verdadeiras teratologias tributárias, como taxas com fatos geradores de tributos, contribuições que mais pareciam taxas e impostos etc.

Não havia consistência no sistema, pois “[...] faltava o arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar” (MARTINS, 2000, p. 01).

Com a Emenda Constitucional nº. 18/65 o Sistema Tributário Nacional passou a ser melhor organizado. “A Emenda Constitucional nº. 18/65 foi, portanto, a semente do CTN, veiculado à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967” (MARTINS, 2000, p. 04).

Nesse contexto, no ano de 1966 o legislativo nacional editou a Lei nº. 5.172 (Código Tributário Nacional), à época formalizada mediante lei ordinária. Com a Emenda Constitucional 01/69, ao ser estabelecido que lei complementar teria como matérias as normas gerais de direito tributário, os conflitos de competências e as limitações ao poder de tributar, o então Código Tributário Nacional ganhou foros de lei complementar pelo instituto da recepção.

## 1.5 O ESCORÇO HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A tendência dos governos em incrementar a tributação para suprir suas carências orçamentárias, como um ato invasivo ao direito fundamental à propriedade, sempre causou ojeriza na sociedade burguesa. Nesse desiderato o imposto incidente sobre a renda, por ser uma espécie de exação direta no patrimônio particular, foi um dos que enfrentou maior resistência para sua consolidação.

Nesse diapasão, tendo o presente trabalho foco no Imposto sobre a Renda, mais especificamente na legitimidade passiva dos entes federativos para figurarem nas ações de repetição de indébito do Imposto de Renda de Pessoa Física retido na fonte, torna-se importante conhecer o caminhar e as fundamentações para a positivação dessa exação. Assim, necessário se faz um breve resgate histórico, no mundo e no Brasil, de sua implementação.

### 1.5.1 O Surgimento do Imposto de Renda no Mundo

Segundo a Secretaria da Receita Federal (2015, p. 01), o “surgimento do imposto de renda ocorreu relativamente tarde no desenvolvimento dos povos”. Pois o “[...] sistema econômico de trocas de produtos ou serviços por outros produtos ou serviços dificultava a medição da renda”. Em seu esboço medieval Edwin Seligman (*apud* SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 01)<sup>1</sup> informa que ele tinha nesse período, como fato gerador, a produção e não propriamente a renda, sendo insignificante para o Erário Público.

A história remonta que a transferência da tributação da propriedade para a renda deu-se no Século XV, em Florença, através de um tributo denominado *catasto*, de alíquota única. Com a modificação de sua alíquota unitária para progressiva passou a ser conhecido como *décima scalata*, contudo, de existência efêmera por tributar os mais abastados.

No mesmo período, segundo alguns historiadores, houve diversas tentativas de instituir um imposto sobre a renda, porém, sem comprovação histórica. Por fim, a “[...] maioria dos historiadores, pesquisadores e estudiosos considera o marco zero do imposto de renda na Inglaterra, mas em 1799” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 01).

Em sua forma rudimentar o imposto sobre a renda tinha como objetivo patrocinar a defesa e investidas armadas da Inglaterra contra a França e tinha natureza efêmera, tendo como signo presuntivo de riqueza os gastos dos contribuintes que se dividiam em três classes, a saber:

Na primeira, estavam os que possuíam criadagem, carros e cavalos, ou seja, os supostamente mais ricos.

Na segunda, a base de cálculo era medida em relógios, cães e janelas. Eram os contribuintes com razoável patrimônio.

A terceira se baseava na habitação. Atingia os contribuintes provavelmente mais pobres que os das duas classes anteriores. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 02).

“Os contribuintes reclamaram de que havia sido criado um imposto sobre a renda e o capital, mas Pitt<sup>2</sup> discordou, afirmando que o imposto era sobre a despesa” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 02).

Após defender especificamente a instituição do imposto de renda em 03 de dezembro de 1798, na Câmara dos Comuns, em 1799 a exação passou a integrar o sistema tributário inglês. “Nascia um imposto que considerava a renda como a própria matéria tributável” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 02). Por sua natureza excepcional foi

<sup>1</sup> *In*: The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad;

<sup>2</sup> William Pitt, primeiro-ministro britânico (1783 – 1801 e 1804 – 1806);

instituído e extinto em diversos momentos, tendo a característica de um imposto extraordinário de guerra.

### 1.5.2 O Surgimento do Imposto de Renda no Brasil

O imposto de Renda no Brasil, “[...] não especificamente com esse nome, surgiu no início do reinado de D. Pedro II com a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843 [...]”, sendo “[...] progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos e vigorou por dois anos.” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 01a).

Devido ao sistema econômico imperial estar alicerçado na mão de obra escrava e na monocultura de exportação eram poucos os possíveis contribuintes desse imposto. Essa situação gerou grande descontentamento em relação à nova exação criada pelo Governo Imperial e incidente sobre as remunerações recebidas dos cofres públicos, conduzindo à sua extinção.

Com a deflagração da Guerra do Paraguai (1864 – 1870) conflito armado entre a Tríplice Aliança (Brasil, Argentina e Uruguai) contra o Paraguai em decorrência da ambição do ditador paraguaio, Francisco Solano Lopes, em conquistar terras na região da Bacia da Prata, o “[...] imposto de renda, [...] foi novamente lembrado, mas não da forma como hoje concebemos” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 02a).

Era mais propriamente um tributo sobre o patrimônio do que sobre a renda, tendo como hipótese de incidência morar em casa própria ou alugada, bem como sobre aqueles que recebessem vencimentos dos cofres públicos. Sujeito a um ciclo de instituição e extinção teve termo no ano 1910.

Ainda que vozes abalizadas de eminentes financistas, sintetizadas na pessoa de Honório Augusto Ribeiro, defendessem a instituição do imposto de renda:

Entre nós, atenta a excessiva elasticidade, que se tem dado às contribuições indiretas, é indispensável, é urgente e altamente reclamada pelos mais vitais interesses do Estado a criação do imposto sobre a renda, não só para corrigir as desigualdades provenientes daquele abuso, mas ainda para podermos atenuar consideravelmente ou mesmo suprimir o imposto de exportação, reduzir o de importação, finalmente melhorar a organização do nosso sistema tributário, que efetivamente já conta alguns impostos sobre a renda, tais como o de indústria e profissões, o predial e outros. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p.03 a).

O medo de uma nova exação preponderou no Período Imperial, frustrando a implementação do novel tributo.

Já com o advento da República o “[...] imposto sobre a renda teve em Rui Barbosa, primeiro Ministro da Fazenda do período republicano, um ardente defensor”. As premissas defendidas pelo ilustre jurisconsulto eram a incidência sobre “[...] propriedades imóveis, do exercício de qualquer profissão, arte ou ofício, de títulos ou fundos públicos, ações de companhias, juros e dívidas hipotecárias e de empregos públicos”. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 04 a), bem como a isenção para os que possuíssem rendas abaixo de um determinado patamar, agentes diplomáticos estrangeiros e rendimentos de sociedades de socorro mútuo e beneficência. Por fim, para que fosse exequível o novo tributo, ele não prescindiria da colaboração do contribuinte, mediante a declaração de suas rendas.

Em 1896, nas palavras do Deputado Serzedelo Corrêa, membro da Comissão do Orçamento, “[...] o imposto de renda é um corretivo para compensar as desigualdades das taxas indiretas. É uma sobrecarga que, com razão, deve recair sobre as classes mais abastadas em virtude do próprio bem-estar em maior escala de que gozam”. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 04 a). O eminente parlamentar modificou seu entendimento, defendendo postura diametralmente oposta ao afirmar que o Brasil não estava preparado para um imposto complexo como o de renda.

Ante suas vicissitudes existenciais no ano de 1911, através da Lei nº. 2.321, de 30 de dezembro de 1910, ele passou a integrar o rol dos tributos nacionais, ainda que distinto de sua atual configuração e mediante o expediente da lei orçamentária, até o exercício de 1918.

Por fim, em dezembro de 1922, capitaneado pelo Deputado Antonio Carlos, foi proposta a substituição dos impostos supostamente de renda, por um incidente sobre a renda global, até chegarmos à atual composição do imposto de renda.

## 2 O DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO

O ser humano numa concepção hedonista, objetiva incrementar o seu prazer e fugir da dor. Nessa busca os círculos de interesses individuais de uns tangenciam outros, gerando os conflitos sociais.

O Estado, enquanto manifestação daquilo que Rousseau (2007) denominou “vontade geral”, ou interesse comum, tem como dever a tutela dos interesses públicos que nem sempre correspondem às vontades individuais ou da maioria.

Nessa relevante missão necessita de meios financeiros para dar satisfação às inúmeras demandas sociais. E isso se dá principalmente pela instituição e arrecadação de tributos. Tendo isso em vista, tratar-se-á, nessa parte, dos aspectos gerais dos tributos e, especificamente, do Imposto sobre a Renda.

### 2.1 ASPECTOS GERAIS

Os tributos, como ato de intrusão na esfera patrimonial do indivíduo, na atual quadra do Estado Democrático de Direito, necessita, para ter legitimidade, observar os princípios constitucionais norteadores de sua instituição e arrecadação. Nesse paradigma diversos aspectos devem ser estudados para sua real compreensão, entre eles o poder de tributar, a competência tributária, a capacidade tributária e a estrutura da norma jurídica tributária.

### 2.2 O PODER DE TRIBUTAR

Segundo Gama (2009, p. 192) o conceito de poder tributário comporta diversas controvérsias. Citando Fonrouge (1973, p. 30)<sup>3</sup>, que o conceitua como “[...] a faculdade ou a possibilidade jurídica do estado exigir contribuições com respeito a pessoas ou bens que se achem em sua jurisdição”, ele deixa claro que tal generalidade possibilita construir concepções díspares (GAMA, 2009, p. 193).

Neste universo, duas são as principais vertentes de compreensão: os que consideram o poder de tributar como uma manifestação do poder constituinte originário, logo, de titularidade do povo e um exercício de sua soberania; e aqueles que confundem o poder tributário com a competência para instituir tributos.

---

<sup>3</sup> FOUNROUGE, C.M Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Lael, 1973;

Para os que entendem ser o poder de tributar uma manifestação do poder constituinte originário, estaria intrínseco aquele as características destes, quais sejam, ser político, inicial ou inaugural, ilimitado e incondicionado. De maneira que seria a primeira imposição exacional, sem limitações de ordem constitucional ou legal, já que viria no bojo de uma nova ordem jurídica, e sem imposições de condições formais ou materiais. Após a promulgação de uma nova ordem constitucional o poder de tributar transforma-se em competência tributária.

Em contraposição, para os que pensam como Juan Ramallo o “[...] poder de tributar é exclusivamente uma espécie das competências tributárias, muito embora seja a mais importante delas” (GAMA, 2009, p. 196). Portanto, é a mera divisão da aptidão para instituir tributos na ordem jurídica.

Contudo, razão assiste em parte a Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> ao afirmarem que “poder tributário, no Brasil, a rigor não existe. O constituinte limitou-se a repartir competências tributárias” (GAMA, 2009, p. 197). É importante ressaltar que o poder de tributar existe, porém em latência e como elemento do poder constituinte originário.

### 2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Estabelecida a premissa de que poder de tributar e a competência tributária são conceitos distintos, sendo esta decorrente daquele e não sinônimos como querem alguns, necessário faz-se uma análise mais detida de sua distribuição constitucional.

A competência tributária decorre do princípio federativo (BRASIL, Constituição da República de 1988, 2015, art. 60, § 4º, I), como forma de assegurar a autonomia financeira dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Está inserida no contexto da competência legislativa, pois, conforme o art. 150, I da Constituição da República, não se poderá exigir ou aumentar tributos senão por lei (BRASIL, 1998, 2015).

Contudo, a imprescindibilidade da competência tributária para caracterizar a autonomia financeira, ainda que tenha estreita relação, não é um ponto pacífico na doutrina. Conforme alerta Gama (2009, p. 208) “[...] é possível que entidades tenham autonomia financeira sem competência impositiva e, inversamente, tenham competência impositiva sem autonomia financeira”.

---

<sup>4</sup> SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**. Parte Geral. São Paulo: RT, 1975, p. 74;

Um exemplo disso são os municípios brasileiros que suportam inúmeras atribuições sem a correspondente arrecadação tributária, dependendo para isso de inúmeros repasses financeiros. Portanto, nas palavras do autor, os municípios são competentes para instituir tributos, mas não possuiriam, no rigor da palavra, autonomia financeira se somente dependessem deles, pois a existência da autonomia financeira depende de “[...] recursos necessários à realização das competências que lhe são atribuídas pela Constituição da República e, se for o caso, pela constituição estadual, distrital ou lei orgânica” (GAMA, 2009, p. 208). Portanto, somente com o sistema de repartição das receitas tributárias a autonomia dos municípios tende a se materializar. Em resumo, “[...] o elemento fundamental a ser fixado é que a autonomia financeira não depende exclusivamente da instituição e arrecadação de tributos” (GAMA, 2009, p. 208).

Ingressando na seara conceitual Carrazza (2013, p. 575) entende por competência tributária, por força do princípio da legalidade, a aptidão para, inovando no ordenamento jurídico, criar novas exações previamente elencadas na Constituição.

O Constituinte Originário, ao exercer o poder de tributar e repartir as competências, não deixou ao alvedrio dos entes federativos a plena liberdade de legislar sobre o assunto. Como ato infraconstitucional ele deverá observar as normas constitucionais (princípios e regras) e os arquétipos ou regra-matriz de incidência, limitando a conformação dos tributos.

Ainda que de fácil apreensão, oportuno é consignar que a competência tributária, como espécie da atividade legislativa, tem como sujeito ativo apenas e tão somente as pessoas políticas, pois somente elas possuem Poder Legislativo, como bem ensinou Carrazza (2013).

Por sua relevância de origem que remonta a inauguração jurídica do Estado a competência tributária possui características peculiares como a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Em síntese do necessário:

- a) Privatividade (ou exclusividade): atribuição excludente da competência tributária, ou seja, quando a Constituição outorga a aptidão de instituir tributos a uma pessoa política ela exclui as outras da mesma prerrogativa;
- b) indelegabilidade: como emanção da competência legislativa, outorgada pelo Poder Constituinte originário, o ente político não pode delegar a sua competência a outras pessoas;
- c) incaducabilidade: o não exercício da competência tributária não acarreta a decadência do direito de instituir tributos;

- d) inalterabilidade: por ser norma constitucional, a competência tributária não pode ser alterada por norma jurídica infraconstitucional;
- e) facultatividade do exercício: ainda que a Constituição estabeleça a competência dos entes federativos para instituir tributos ela não o faz de maneira impositiva, mas facultativa, deixando a critério do ente federativo o seu exercício ou não. Contudo, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 11, impõe, como requisito da responsabilidade fiscal, a instituição de todos os tributos de sua competência (BRASIL, Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, 2015).

## 2.4 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Assim como poder de tributar e competência tributária não são sinônimos o mesmo ocorre com a capacidade tributária. Numa relação vertical pode se dizer que o poder tributário encontra-se no ápice da pirâmide, fundamentando a competência tributária que, por sua vez, fundamenta a capacidade tributária.

Nas palavras de Carvalho (2012, p. 214) a competência tributária, enquanto decorrência da atividade legislativa, tem como desiderato desenhar “[...] o perfil jurídico de um gravame ou regular os expedientes necessários à sua funcionalidade”. Já a capacidade tributária ativa está relacionada com o desempenho da competência tributária, ou seja, com a materialização da hipótese normativa.

Carvalho (2012) consigna que a distinção faz-se por razões de ordem constitucional. Enquanto a competência é intransferível ou indelegável a capacidade tributária ativa pode ser delegada e exercitada por pessoas distintas das pessoas políticas.

A par da ativa que corresponde à capacidade de arrecadar e fiscalizar o tributo, existe a capacidade passiva consistente na aptidão para figurar como contribuinte ou responsável tributário. Sendo, contudo, a capacidade ativa o tema deste tópico, conceituada como a aptidão de arrecadar e fiscalizar tributos o Código Tributário Nacional, em seus arts. 7º e 119, estabelecem respectivamente que 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” e “Sujeito ativo da obrigação é a **pessoa jurídica de direito público**, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. (BRASIL, Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, 2015 destaques nossos).

Da redação isolada do Estatuto do Contribuinte, numa interpretação meramente gramatical, a única depreensão seria de que a delegabilidade da capacidade tributária ativa somente se daria para pessoas jurídicas de direito público. Contudo, não é essa a interpretação pacífica.

Há os que entendem ser possível a delegação para pessoas jurídicas de direito privado.

Para:

Aqueles que advogam o entendimento contrário alegam, como exemplo, que as contribuições sociais corporativas instituídas em favor das entidades sindicais – conforme previsto no final do art. 8.º – teriam tais entidades de direito privado como sujeito ativo. Entretanto, uma breve leitura dos dispositivos legais que instituem a contribuição sindical revela que, apesar de as entidades sindicais serem as destinatárias do produto da arrecadação, quem aparece como sujeito ativo da contribuição é a União, por intermédio do Ministério do Trabalho e Emprego (CLT, arts. 578 a 610). Ressalte-se que, apesar de a execução fiscal por não pagamento da contribuição ficar a cargo das entidades sindicais, a certidão de dívida ativa que comprova o débito deve ser expedida necessariamente pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que demonstra que a administração do tributo fica a cargo da União, apesar de o destinatário da arrecadação possuir o ônus da cobrança judicial. (ALEXANDRE, 2014, p. 276).

Segundo o autor a compreensão dessa corrente doutrinária adquiriu força com a edição da súmula 396 do Superior Tribunal de Justiça que dispõe ser competente para a cobrança da contribuição sindical rural a Confederação Nacional de Agricultura, ou seja, uma pessoa jurídica de direito privado.

## 2.5 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Estabelecidas as distinções entre poder, competência e capacidade tributárias, o próximo tópico será a norma jurídica tributária e suas peculiaridades, dentro do contexto do direito tributário positivo e suas reflexões doutrinárias. Para uma melhor elucidação o tópico foi dividido em duas partes. A primeira cuida da norma jurídica em geral, objetivando, dentro da teoria da norma jurídica, extrair a sua natureza jurídica. Já a segunda detém-se na norma jurídica adjetivada de tributária.

### 2.5.1 Aspectos Gerais

Segundo ensinou Carvalho (2009, p. 01), a partir das reflexões positivistas de Hans Kelsen, compreendendo o direito como um conjunto de normas jurídicas puras, ou seja, sem ingerências morais, éticas ou religiosas, mas tão somente em uma relação autopoietica, duas realidades distintas revelam-se: a do Direito positivo e a da Ciência do Direito.

O Direito positivo é o complexo de normas válidas em um determinado país. Por sua vez, a Ciência do Direito é a descrição analítica dos enunciados normativos do Direito positivo. Nesse contexto Carvalho (2009, p. 08) conceitua a norma jurídica como a significação ou sentido que se obtém a partir dos textos do direito positivo, produzida na mente do intérprete.

Em síntese a norma jurídica é a unidade semântica essencial do sistema jurídico que permite o encadeamento exegético, no ordenamento, das condutas permitidas, facultativas ou proibidas, sendo fruto do Direito Positivo, logo, da autoridade estatal. Já a Ciência do Direito produz juízos hipotéticos, ou seja, descrevem as normas, permitindo o seu conhecimento, derivando do labor científico.

Para Bobbio (2014), em sua concepção teórica, a norma jurídica é espécie do gênero proposições prescritivas compostas por três elementos: sujeito ativo, objeto e sujeito passivo. Podendo manifestar-se de maneira universal ou particular, abstrata ou concreta. Ou seja, na concepção do eminente jurista italiano, a norma jurídica abarcaria não somente a lei e seus enunciados concretizadores, como também os atos normativos do Poder Executivo, a sentença judicial e o contrato.

Em sua compreensão ontológica da norma jurídica, Hans Kelsen contempla a prescrição de uma conduta, inicialmente<sup>5</sup> denominada norma secundária que, se observada ou não, acarretaria uma sanção positiva (vantagem) ou negativa (desvantagem) chamada de norma primária.

Já Carlos Cossio, em sua teoria da norma jurídica, entende que sua completude compõe-se de endonorma e perinorma. Aquelas prescrevem deveres enquanto estas as respectivas sanções. Sendo ambas as faces da mesma realidade normativa e não conceitos disjuntivos (CARVALHO, 2013, p. 138).

Portanto, ainda que ontologicamente única, as normas jurídicas, enquanto extração prescritiva de condutas, compõem-se da descrição de uma conduta permitida, facultativa ou proibida, extraindo sua cogência da correspondente sanção estatal.

---

<sup>5</sup> Na segunda edição de sua Teoria Pura do Direito Hans Kelsen inverteu essa denominação;

### 2.5.2 Aspectos Específicos

As normas jurídicas adjetivadas de tributárias possuem a mesma estrutura formal das demais normas jurídicas. Logo, são compostas de uma prescrição comportamental e sua correspondente sanção.

Para uma análise detida desta espécie normativa, Carvalho (2012, p. 133) propõe a classificação em função do instrumento que a introduziu no sistema e o grupo institucional a que pertencem. Quanto à primeira classificação as normas tributárias podem ser constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, veiculadas por medida provisória, etc. Já segundo o outro critério de classificação, ela comporta a divisão:

- a) Normas que estabelecem princípios gerais no campo tributário;
- b) normas que estipulam a incidência do tributo, chamadas de “norma-padrão de incidência” ou “regra-matriz de incidência tributária”; e
- c) normas que fixam outras providências administrativas, para a operatividade do tributo (ex.: o lançamento).

No concernente ao grupo institucional as normas que fixam providências administrativas apresentam maior desafio cognoscível em decorrência da quantidade de postulados que regem a atividade administrativa-tributária, na maioria dispostos na Constituição da República.

A norma tributária em sentido estrito é aquela que prescreve a incidência tributária através da regra-matriz de incidência. Ensina Carvalho (2012, p. 134) que para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência é necessário isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas retirando o vector semântico da norma jurídica.

Conquanto, no descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) encontrar-se-á diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Sendo que, haverá um comportamento de alguma pessoa (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Por via lógica, no consequente (prescritor), terá dispostos sujeitos – ativo e passivo (critério pessoal) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Uma vez conjugados esses dados apresenta-se o núcleo lógico-estrutural da norma padrão, que passará a ser preenchido com os significados necessários e suficientes para a exação tributária (CARVALHO, 2012, p. 135).

### 3 IMPOSTO SOBRE A RENDA

Como mencionado em outra parte deste trabalho, dos tributos existentes o imposto sobre renda foi um dos últimos a integrar o rol das exações no Brasil. A morosidade decorreu da concepção elitista que priorizava a tributação dos pobres em detrimento da dos ricos.

Nessa parte os objetos de estudo serão as generalidades deste tributo, tal como algumas imbricações conceituais para, por fim, ingressar no imposto sobre a renda retido na fonte.

#### 3.1 GENERALIDADES

Certo de que a competência tributária é a aptidão concedida pela Constituição da República aos entes políticos para inovar no ordenamento jurídico, instituindo exações, tem-se que segundo o art. 153, III da Constituição da República (BRASIL, 2015) a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é da União podendo, como desdobramento dessa prerrogativa constitucional, definir as regras concernentes à regramatriz de incidência tributária.

O veículo que compreende o fato gerador dessa espécie de exação é a Lei Complementar, segundo redação do art. 146, III, *a*, da Constituição da República (BRASIL, 2015). Neste contexto, pertinente é o alerta de CARRAZZA (2009, p. 37) de que o “[...] dispositivo em exame não deu ao legislador ordinário federal plena liberdade para assestar o imposto contra tudo o que considera renda ou proventos de qualquer natureza”, fazendo com que a mencionada Lei Complementar restrinja-se aos mandamentos constitucionais, ainda que implícitos. Não obstante ser irrepreensível a compreensão do renomado autor, ela não logra unanimidade no âmbito acadêmico no que se refere aos conceitos de rendas e proventos constitucionalmente tributáveis, comportando outros entendimentos.

Para o Código Tributário Nacional o conceito de renda e proventos, elementos essenciais da hipótese de incidência do imposto em questão, é a disponibilidade econômica ou jurídica, sendo compreendida renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e proventos como acréscimos patrimoniais remanescentes. Assim:

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 (BRASIL, 2015).

Porém, mesmo ante a hialina redação do Código Tributário Nacional, Nogueira (2007, p. 79, destaques nossos) faz uma leitura distinta. Para a autora o Estatuto do Contribuinte “[...] não institui a hipótese de incidência do tributo, mas apenas estabelece as balizas para o legislador ordinário, uma das quais **é a necessidade de escolher fato que preveja a aquisição de renda por alguém**”.

Nessa seara, Nogueira (2007, p. 80) ao abordar o que entende por disponibilidade econômica e jurídica de renda ela defende que a “[...] única disponibilidade apta a autorizar a incidência do imposto sobre a renda é a [...] *econômica*, pois pode ocorrer a “separação” (disponibilidade jurídica) do rendimento sem sua “realização” (disponibilidade econômica), o que não gera nenhum acréscimo patrimonial [...]”. Ou seja, compreende o incremento patrimonial como imprescindível.

Em reforço a essa tese consigna que disponibilidade jurídica tem a conotação de título jurídico de aquisição de renda, arrematando com a argumentação de que “[...] o próprio Código Tributário Nacional despreza as circunstâncias jurídicas sob as quais se dá a aquisição de renda, na medida em que inclui sob esse conceito *“todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no artigo anterior”* [...]” (NOGUEIRA, 2007, p. 81).

Para a autora a Constituição não definiu o que é renda e proventos de qualquer natureza e, conforme o magistério de Geraldo Ataliba, nem a Lei Complementar, no caso o Código Tributário Nacional, pois se trata de um conceito afeto à ciência e não ao âmbito normativo. “O Código Tributário Nacional”, nas palavras de Ataliba, “[...] comete uma barbaridade, quando define ‘renda’, o que aliás não é função de legislador. [...]. Quando o legislador se mete a ensinar, a “definir”, que é função da ciência, então acontecem as maiores barbaridades”. (*Apud* Nogueira, 2007, p. 82).

Porém, ainda que a compreensão de Nogueira (2007) e Carrazza (2009) deságuem em alguns denominadores comuns, divergem frontalmente no que se refere ao Imposto sobre a Renda retido na fonte.

### 3.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE

O imposto sobre a renda retido na fonte é causa das mais vivas controvérsias. A principal delas concerne a ser ou não ser uma espécie tributária distinta.

Para Nogueira (2007, p. 79 grifos nossos) com fundamento em sua compreensão de que nem a Constituição da República, nem a Lei Complementar definiram com precisão os verbos que antecederam o substantivo renda é perfeitamente possível “[...] ser o fato de **“pagar renda”** [...]” o antecedente material da exação.

A ilustre professora afirma que o Código Tributário, lei complementar material, limita a hipótese de incidência a três pressupostos: a existência de fato que implique disponibilidade econômica; ações que possibilitem angariar disponibilidades econômicas, sendo o verbo auferir apenas uma de suas formas, e a compreensão de renda e proventos de qualquer natureza como incrementos decorrentes do capital e do trabalho ou a junção de ambos (NOGUEIRA, 2007, p. 86).

No que se refere ao aspecto temporal não há determinação constitucional “[...] de que o legislador ordinário devesse levar em conta um dado período para fins de determinação da base de cálculo [...]” (NOGUEIRA, 2007, p. 89). Essa questão está intrinsecamente relacionada com a tributação analítica incidente sobre o imposto sobre a renda na fonte, ou seja, se considerar essa modalidade como uma subespécie exacional a sua base de cálculo seriam os rendimentos isoladamente considerados e não a tributação sintética que incide sob o período acumulado do ano.

Ainda, para justificar a inserção do pagador de rendas ou proventos como contribuinte, demonstra a classificação bipartite dos sujeitos passivos disposta no Código Tributário em contribuinte e responsável. Sendo contribuinte aquele tenha uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, já o responsável “[...] sem revestir a condição de contribuinte [...]” tem sua obrigação originada da lei (NOGUEIRA, 2007, p. 93).

Segundo o Código Tributário Nacional a responsabilidade classifica-se em responsabilidade dos sucessores (arts. 129 ao 133), de terceiros (arts. 134 e 135) e por infração (BRASIL, 2015).

Sem embargo, a classificação doutrinária dos sujeitos passivos da relação tributária, comporta: responsabilidades por transferência, por infrações e substituição.

Na responsabilidade por transferência a obrigação tributária nasce com o sujeito passivo direto, porém, por determinação legal, migra para o sujeito passivo indireto. Já responsabilidade por infração é a consequência jurídico-patrimonial pela prática de um ilícito tributário.

No que concerne à substituição o sujeito passivo direto (contribuinte) isenta-se totalmente do dever de recolher o tributo aos cofres públicos, ficando sob a responsabilidade do substituto. Divide-se em duas espécies: para frente (progressiva) ou para trás (regressiva).

A progressiva, com fundamento no § 7º do art. 150 da Constituição da República que assim dispõe:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 2015).

Conquanto, depreende-se que ela é a possibilidade de se atribuir ao sujeito passivo substituto a responsabilidade de recolher os tributos sobre fatos geradores que ainda não ocorreram com a contrapartida da restituição. A regressiva, se dá pelo pagamento de tributo relativo às operações ou prestações anteriores.

Por fim, para Nogueira (2007, p. 115) a substituição tributária é uma regra matriz de incidência tributária, tendo esse nome apenas em função de existir outra norma que contempla “[...] o ressarcimento ou retenção do montante do tributo, pelo sujeito passivo, perante o titular do bem ou realizador da operação objeto da atribuição de competência tributária, a fim de evitar a invasão de competência tributária alheia”.

Disso a conclusão que extrai a autora é de que o substituto tributário no imposto sobre a renda retido na fonte é legítimo sujeito passivo direto, ou seja, contribuinte da regra matriz de incidência “pagar renda”.

Já Carrazza (2009, p. 39) destoa desta compreensão, pois para o autor “[...] renda [...] para fins de tributação específica, deve estar necessariamente vinculada a *acréscimo patrimonial no tempo*”. De forma que:

[...] o tributo não pode incidir *exclusivamente na fonte*, porque este mecanismo jurídico segrega uma parcela dos rendimentos obtidos, sem levar em conta a real existência, no ano-base, de acréscimo patrimonial. [...] o que é possível sim, é o IR, com base em lei, ser cobrado antecipadamente – circunstância, no entanto, que exige, de modo inafastável, sua compensação quando vier apurada a *renda líquida anual* do contribuinte (CARRAZZA, 2009, p. 46)

Alicerça sua compreensão em dois princípios constitucionais: o da capacidade contributiva e o da não confiscatoriedade. A capacidade contributiva preceitua que somente a riqueza nova deve ser tributada, pois do contrário o tributo incidiria sobre o patrimônio, gerando o efeito confisco.

Ainda:

Noutras palavras, apenas quem auferir rendimentos poderá, ao final, ser compelido a figurar no polo passivo da obrigação tributária correspondente. Por quê? Porque em relação a ele (e não a quem, por exemplo, os paga) será possível, após cotejadas suas receitas e despesas, confirmar que o montante de IR que lhe está sendo exigido não atenta contra os princípios da *capacidade contributiva* e da *não-confiscatoriedade*, além de atender aos já estudados critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade* (art. 153, § 2º, I, da CF) (CARRAZZA, 2009, p. 127).

## **4 A AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE**

Nesta parte do trabalho o tema a ser desenvolvido será a sistemática da repetição do indébito tributário do imposto sobre a renda retido na fonte, tendo como substituto tributário a fazenda pública estadual ou municipal.

### **4.1 PERSPECTIVA GERAL**

A repetição do indébito compagina-se no direito subjetivo do sujeito passivo da obrigação em ver restituído parcela indebitamente paga e pressupõe por outro ângulo uma relação de débito do Fisco.

Inicialmente cumpre enfatizar que a repetição do indébito, aqui abordada, refere-se à repetição do indébito tributário, ou seja, somente aquela decorrente do pagamento indevido de tributos.

Consoante Cerqueira (2000, p. 232), a devolução de indébitos tributários se dá mediante uma obrigação patrimonial por força da lei a cargo do Estado, diversa da obrigação deste de devolver ingressos indevidos. Assim, a repetição do indébito configura uma das partes de um todo maior da devolução dos pagamentos indevidos (devolução das receitas tributárias), que envolve outras espécies de indébito. Neste sentido, difere também do reembolso de tributos, que é realizado não em razão de indébito, mas da característica peculiar *in casu*, como nos empréstimos compulsórios.

Prossegue o monografista afirmando que a repetição do indébito prescinde de um método para ser estudada. Este método consiste em dois planos: um normativo e outro fático. No plano normativo, por meio da regra-matriz da repetição do indébito, os seus fundamentos imediato e remoto de validade, bem como da norma individual e concreta. No plano fático, o evento imponível do pagamento indevido e o fato jurídico do pagamento indevido (antecedente da norma individual e concreta da repetição do indébito).

Quanto ao significado do termo indébito tributário este está cercado de muitas controvérsias, sendo necessária uma refletida análise da natureza das importâncias indevidamente exigidas e das importâncias devolvidas pelo Estado em razão de pagamento indevido.

#### 4.2 REGRA MATRIZ DA DEVOLUÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Importa empreender outro tema relevante ao se falar em devolução do indébito: os fundamentos de validade. Isso porque, *mutatis mutandi*, ao que parece estes fundamentos eclodiriam de valores contidos nos princípios constitucionais aplicáveis ao direito tributário.

Sendo assim, o fundamento jurídico-positivo da norma geral e abstrata que confere o direito à repetição é encontrado na Constituição Federal, mais precisamente no Sistema Constitucional Tributário e nos princípios constitucionais pertinentes. Por fim, é materializado no disposto dos arts. 165 e 166 do Código Tributário Nacional, que disciplinam o direito à restituição do indevidamente pago.

Logo, a obrigação de repetição, tem assim seu fundamento imediato de validade na norma veiculada pelo CTN, e seu fundamento remoto de validade na própria Constituição Federal. De forma que, mesmo se não existisse norma infraconstitucional, ainda assim com base nos princípios constitucionais a pretensão estaria assegurada (CERQUEIRA, 2000).

O Sistema Constitucional Tributário também fixa limites ao exercício da tributação e determina regras que garantem ao contribuinte o direito de ser tributado de acordo com os ditames legais. Com isso o fundamento do direito à devolução das quantias indevidamente recolhidas tem feição constitucional, não podendo ser restringida por norma de hierarquia inferior (CERQUEIRA, 2000 p. 301).

Com efeito, por se tratar, a devolução de indébito tributário de uma obrigação patrimonial por força de lei (*ex lege*), esta possui a estrutura de uma relação jurídica formal. O seu fundamento imediato de validade é a norma prevista no art. 165 do CTN. Por isso, reitera-se que o suporte da regra geral e abstrata da devolução deve estar disposto no próprio Sistema Constitucional Tributário, conforme disserta Cerqueira (2000, p. 301).

No que tange ao fundamento remoto de validade da regra que prevê o direito à repetição do indébito, em que pese as diversas teorias a respeito do tema, convém tecer considerações pertinentes quanto à efetivação do direito à devolução das quantias indevidamente recolhidas que se dará por meio da regra-matriz da repetição do indébito.

Precipuaente enfatiza-se, segundo o apontamento de Cerqueira (2000, p. 309) que a norma geral e abstrata da devolução do indébito pode afigurar-se tanto em sentido amplo quanto em sentido estrito. Dessa forma, duas serão as hipóteses da regra-matriz da devolução do indébito: uma estritamente tributária, ao se referir especificamente as quantias indevidamente pagas a título de tributo; e a outra mais ampla, abrangendo as importâncias pagas a título de juros ou multa.

Como visto, a devolução de indébito tributário consiste em uma obrigação patrimonial por força da lei (*ex lege*). Dessa maneira, surge o dever jurídico do Estado/Fisco devolver o tributo indevidamente recolhido ao se realizar o pressuposto de fato definido na lei tributária específica.

No âmbito do direito tributário a repetição do indébito é assegurada por regra geral e abstrata que dispõe competir aos sujeitos passivos o direito à devolução das importâncias recolhidas em razão do pagamento exigido em desconformidade com a lei.

No ordenamento jurídico brasileiro a regra-matriz da repetição estritamente tributária é construída a partir dos enunciados contidos nos artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional. De outra parte a repetição não estritamente tributária (em sentido amplo) observa as regras constantes do art. 167 do mesmo diploma legal.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

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

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição (BRASIL, 2015).

A regra-matriz da repetição do indébito é aquela que prevê abstratamente no antecedente o evento do “pagamento indevido” e estabelece no conseqüente o objeto da relação jurídica de devolução do indébito. Cerqueira (2000, p. 309) alerta que à regra supracitada ainda pode se conferir o condão de corrigir eventuais distorções do sistema, em decorrência da cobrança indevida de tributos, em desconformidade com o princípio da estrita legalidade. Destarte, cabe, como na análise de qualquer regra-matriz, procurar identificar os critérios e os aspectos presentes tanto no antecedente como no conseqüente da norma da repetição.

O antecedente da regra-matriz da devolução contém critérios que permitem identificar o evento do pagamento indevido. No critério material, núcleo da hipótese normativa, verifica-se o comportamento: realizar um pagamento indevido. O critério espacial coincide com os requisitos de lugar previstos na regra reguladora do pagamento. Já o critério temporal, indica o instante exato do evento pagamento indevido.

Quanto ao conseqüente da supradita regra, este possui critérios para se identificar o vínculo jurídico, ou seja, a relação jurídica formal de devolução, o que se faz, por meio de dois critérios: pessoal e quantitativo. No critério pessoal, visualiza-se os sujeitos da relação jurídica de devolução; no polo ativo o titular do direito subjetivo de exigir o indébito, no passivo àquele que tem o dever jurídico de restituí-lo. O critério quantitativo determina o objeto da prestação, que consiste no montante indevidamente recolhido como tributo, consubstanciado na quantia a ser devolvida, como didaticamente expõe Cerqueira (2000, p. 312 - 314).

#### 4.2.1 O Pressuposto Fático do Pagamento Indevido

Em conformidade com o exposto alhures, a devolução de indébito tributário consiste em uma obrigação patrimonial por força da lei (*ex lege*) e seu surgimento encerra a realização de um pressuposto de fato, *in casu*, o pagamento indevido.

No entanto, a busca de um significado para a expressão “pagamento indevido”, depara-se com a ausência no direito positivo tributário pátrio para tal instituto. O Código Tributário Brasileiro a ele não faz menção alguma, restando para a Ciência do Direito a tarefa de determiná-lo.

Por certo, na ordem tributária brasileira, o pagamento consiste na principal forma para se realizar a extinção do crédito tributário. Nessa linha, o pagamento realizado em desconformidade com o referido ordenamento desponta como fundamento para a pretensão da repetição do indébito tributário.

O pagamento em suma, pode ser conceituado como a prestação que o sujeito passivo, cumpre ao sujeito ativo, da importância pecuniária revestida no tributo. Pelo pagamento cumpre o sujeito passivo o dever jurídico a ele acometido, fazendo desaparecer o direito subjetivo que possuía o sujeito ativo da obrigação, vale dizer, desaparece o vínculo obrigacional que existia entre ambos. Disso, depreende-se que sem pagamento não há que se falar em repetição do indébito tributário. Assim, a realização do evento jurídico do pagamento indevido configura pressuposto para a repetição do indébito.

Isto posto, pode-se concluir que o pagamento indevido é aquele realizado em desconformidade com o Sistema Tributário Brasileiro. Ademais, uma outra possibilidade também se soma à anterior, qual seja, o denominado pagamento irregular, decorrente de erros do sujeito passivo na realização do próprio pagamento (ex., importância equivocadamente paga a maior). De sorte que, o instituto da devolução do indébito sob certo ângulo representa instrumento hábil a fiscalizar a correta aplicação do ordenamento tributário, pois, permite corrigir eventuais distorções em razão do recolhimento indevido de tributos (CERQUEIRA, 2000, p. 318 - 321).

#### 4.2.2 Obrigação de Devolução do Indébito Tributário

A priori, insta anotar a ponderação de Cerqueira (2000, p. 350) para quem a fenomenologia da repetição do indébito inicia-se com a regra-matriz da repetição, mas que se compreende desde a edição do ato de lançamento que insere no sistema norma individual e concreta, contendo em seu conseqüente a obrigação tributária intranormativa.

Destarte, para satisfazer a mencionada obrigação, o sujeito passivo realizará o pagamento. Em circunstâncias regulares, uma vez realizado o pagamento, extinguir-se-á a obrigação tributária. No entanto, há também situações em que o pagamento exigido se dá em desconformidade com a lei ou decorre de erros do sujeito passivo em sua realização (pagamento irregular). Nestes casos, se vê concretizado o evento do pagamento indevido, pressuposto para fazer surgir a obrigação efectual de devolução do indébito.

Sendo assim, tem-se que a regra-matriz da repetição do indébito, descreve abstratamente em seu antecedente o evento do pagamento indevido, que concretizado faz surgir a obrigação efectual de devolução.

Contudo, tanto o evento do pagamento indevido, assim como a obrigação efectual de devolução não são suficientes para que o direito a devolução seja plenamente exercitado. Para isso, se faz necessário que o referido direito seja reconhecido administrativamente ou judicialmente (CERQUEIRA, 2000, p. 350 – 351).

Pois bem, com o reconhecimento formal da ocorrência do evento do pagamento indevido, ou seja, aplicada a regra-matriz da devolução, com a conseqüente expedição de uma norma individual e concreta, aquele evento agora constitui-se fato jurídico do pagamento indevido fazendo advir a obrigação intranormativa de devolução do indébito.

### 4.3 AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Segundo conceitua Marins (2012, p. 498 - 499) a “[...] ação de repetição de indébito em matéria tributária é ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza condenatória que pode ser proposta pelo contribuinte em face do ente tributante [...]”. Tem como causa de pedir o erro formal (inconstitucionalidade ou ilegalidade) ou material (vícios no lançamento).

Como exposto pelo autor, os sujeitos da ação de repetição de indébito são o contribuinte (no polo ativo) e o ente tributante (no polo passivo). Porém, tal assertiva, que aparenta ser de meridiana clareza, quando esmiuçada, comporta maior complexidade. Vejamos.

#### 4.3.1 A Ação de Repetição do Indébito Geral

Conduzindo o tema, de uma maneira geral, para a órbita processualista civil, a legitimidade para ser parte numa relação processual demanda o envolvimento na relação jurídica de direito material, no caso, adjetivada de tributária. Sendo certa a legitimidade, questiona-se o interesse de agir do sujeito ativo que se consubstancia, segundo Nery Junior e Nery (2009, p. 729 – 730) na “[...] necessidade de ir à juízo para alcançar a tutela pretendida e, ainda, quando essa tutela jurisdicional pode trazer-lhe alguma **utilidade, do ponto de vista prático**”.

Na ação de repetição do indébito, sendo o ente tributante aquele que se beneficia com o produto da arrecadação, eventual demanda deve ser ajuizada contra ele, pois somente este pode cumprir a decisão judicial de repetição sem acarretar um enriquecimento sem causa da outra parte. Denominamos essa ação, para fins deste trabalho, em repetição do indébito geral, pois não comporta maiores questionamentos. Contudo, tal assertiva não é exata quando o substituto tributário for um ente político.

#### 4.3.2 A Ação de Repetição do Indébito Especial

A Constituição da República estabelece que a competência para instituir o Imposto sobre Renda é da União, contudo, em seus arts. 157, I e 158, I, utilizando-se do denominado federalismo cooperativo, determina que o produto da arrecadação do imposto sobre a renda

retido na fonte pertence às pessoas jurídicas de direito público que pagarem os respectivos rendimentos.

Dessa forma, ainda que competente para instituir a respectiva exação, eventual ação de repetição do indébito contra a União iria incidir contra um sujeito carente da repercussão econômica na cobrança do gravame. Conforme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2015):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. SERVIDOR MUNICIPAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL. LEGITIMIDADE DO MUNICÍPIO. INTERESSE PROCESSUAL. VALORES RECEBIDOS DE FORMA ACUMULADA. SENTENÇA PROFERIDA EM RECLAMAÇÃO TRABALHISTA. CÁLCULO COM BASE NO MONTANTE GLOBAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. 1. É da competência da Justiça estadual processar e conhecer demanda contra a retenção do imposto de renda, no pagamento de vencimento de servidor público estadual ou municipal, haja vista que, a teor do art. 157, I, da CF, tal tributo é arrecadado e se incorpora ao patrimônio dos estados ou dos municípios. 2. A jurisprudência também é assente no sentido de que os municípios e os estados têm legitimidade passiva para figurar nas ações propostas por servidores públicos municipais e estaduais a fim de reconhecer o direito à isenção ou à repetição do indébito de imposto de renda retido na fonte. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1480438 SP 2014/0178963-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 23/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/10/2014) (Grifos nossos).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AUXÍLIO-CONDUÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO. 1. A decisão agravada foi baseada na jurisprudência pacífica desta Corte, no sentido de reconhecer a ilegitimidade passiva da União e, conseqüentemente, a legitimidade do ente federativo, em ação proposta por servidor público estadual visando à restituição de Imposto sobre a Renda retido na fonte, bem como à competência da Justiça Estadual para o julgamento do feito. 2. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 989.419/RS, da relatoria do Min. Luiz Fux (DJe de 18.12.09), sob o rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008, ratificou o entendimento "de que a legitimidade passiva ad causam nas demandas propostas por servidores públicos estaduais, com vistas ao reconhecimento do direito à isenção ou à repetição do indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte, é dos Estados da Federação, uma vez que, por força do que dispõe o art. 157, I, da Constituição Federal, pertence aos mesmos o produto da arrecadação desse tributo". 3. Agravo Regimental de Beatriz Miranda Petrucci não provido. 4. Agravo Regimental do Estado do Rio Grande do Sul não provido. (STJ - AgRg no AgRg no REsp: 1154912 RS 2009/0165630-7, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 02/09/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/09/2010) (Grifos nossos).

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO AJUIZADA TÃO-SOMENTE EM FACE DA UNIÃO. RECONHECIMENTO PELO JUÍZO FEDERAL DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO COM REMESSA DOS AUTOS À JUSTIÇA ESTADUAL. DETERMINAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO DO PÓLO PASSIVO EX OFFICIO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA CONGRUÊNCIA E DO DISPOSITIVO. 1. Extinto o processo, sem resolução do mérito, por ilegitimidade ativa, o juiz cumpre e acaba o seu ofício jurisdicional, sendo-lhe defeso, a pretexto de corrigir defeito de incompetência,

determinar a remessa a outro juízo (art. 463 do CPC). 2. Deveras, comete error in procedendo o Juízo que, após a sentença proferida alhures, reabre a instância e determina a citação de suposto legitimado passivo ad causam. 3. O processo, uma vez extinto, somente se reabre pela cassação da decisão pela instância superior. 4. In casu, o Juízo Federal extinguiu o processo sem julgamento do mérito, com fulcro no art. 267, I e VI, do CPC, em decorrência da ilegitimidade passiva ad causam da União Federal, determinando a remessa dos autos à Justiça Estadual, por tratar-se de demanda cujo escopo é a repetição de indébito relativo ao IRRF incidente sobre proventos percebidos por pensionista estadual beneficiário de isenção, nos termos do art. 157, I, da Constituição Federal, porquanto o produto da arrecadação do Imposto de Renda, em tais casos, pertence a esse Ente Federado, cujo patrimônio responderia por eventual condenação. 5. A ilegitimidade passiva conducente à extinção terminativa do processo não autoriza outro juízo à correção ex officio da ausência da referida "condição da ação". 6. Sucede que, em decorrência de a parte autora ter ajuizado a ação tão-somente em face de União Federal, o Juízo Estadual determinou a citação da autarquia estadual ex officio, alterando indevidamente o elemento subjetivo da demanda deduzida em juízo, em afronta aos princípios da congruência e dispositivo. (Precedentes: CC 59.576/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/04/2007, DJ 07/05/2007; CC 33.045/RS, 2ª Seção, Rel. Min. Castro Filho, SEGUNDA SEÇÃO, DJ de 22.9.2003; CC 35.060/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/11/2002, DJ 19/12/2002). 7. Recurso especial provido, prejudicada a análise das demais questões. (STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 27/10/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA) (Grifos nossos).

Entendimento encampado pelo Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2015) que, em alusão ao parecer do Ministério Público Federal, dispõe:

Ao Estado pertence o produto da arrecadação do imposto de renda incidente nos pagamentos realizados a seus servidores, sendo vedada qualquer ingerência da União sobre a parcela devida, no sentido de retenção ou imposição de qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos ao Estado (art. 160, da CR) Somente o Estado-membro tem interesse processual de sobre ela agir. Daí a legitimidade passiva do Estado. Entendimento contrário poderia levar à indevida possibilidade da União dispor de tais verbas." Acolho, neste ponto, por seus próprios fundamentos, essa manifestação da douta Procuradoria-Geral da República. Registro, por oportuno, que se reveste de plena legitimidade jurídico-constitucional a adoção, no caso, da técnica da motivação "per relationem" (HC 69.438/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 69.987/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Portanto, a compreensão quanto à legitimidade passiva para figurar na ação antiexaccional é a consolidada pelos Tribunais Superiores com vistas às regras de cunho processual. Já que o Estado tem como desiderato, a solução eficiente dos conflitos sociais.

E ainda, este entendimento reputa que a União, como não incorpora o produto da arrecadação, teria que ingressar com uma ação de regresso em desfavor do ente de direito público ensejador da repetição, gerando uma perpetuação do conflito social.

Contudo, em tempo, uma análise crítica se faz necessária quanto ao entendimento das Cortes Superiores brasileiras nas decisões supra citadas, cuja compreensão, que balizam aqueles julgados deixaram de considerar o ajustamento preciso entre as regras processuais e as correlatas de direito material.

Com efeito, segundo explica Dalla Pria (2011, p. 70) a estrutura da norma jurídica completa, importa num liame entre norma jurídica primária e a secundária. Sendo, este elo tido como fato jurídico do descumprimento da relação jurídica de direito material, e, que, por conseguinte ocasiona o nascimento da relação jurídica processual.

Processo é relação que se trava a partir de uma outra relação jurídica, no caso de natureza material, que substancia o pedido do autor, motivo pelo qual, o direito guarda referibilidade direta com a restauração do fluxo normal de uma relação jurídica de direito material (DALLA PRIA, 2011, p. 70 *apud* CONRADO, 200, p. 178).

Não obstante, a propagada autonomia existente entre as relações jurídica processual e substancial, sempre haverá um liame que conectará uma à outra. Destarte, de acordo com as premissas dogmáticas jurídicas estabelecidas acima, outro prisma se apresenta.

Dessa forma, na hipótese objeto do presente trabalho, diversamente do entendimento dos Tribunais Superiores, as partes seriam aquelas dispostas na relação jurídica de direito material, ou seja, a sujeição processual na ação de repetição do indébito do imposto de renda retido na fonte pelos Estados, Distrito Federal e Municípios como substitutos tributários (Fonte Pagadora), contemplariam de um lado como sujeito ativo o contribuinte – autor da ação, no outro polo da demanda a União na condição de sujeito passivo da relação processual; e, portanto parte legítima para figurar na qualidade de sujeição passiva ad causam.

## CONCLUSÃO

A instituição do imposto sobre a renda sofreu inúmeras resistências da sociedade brasileira em decorrência de tributar os detentores da riqueza nacional. Contudo, em dezembro de 1922 foi proposta a substituição dos impostos supostamente de renda por um incidente sobre a renda global, até chegarmos à atual composição do imposto de renda.

Sendo, portanto um tributo positivado no ordenamento jurídico pátrio através do poder de tributar concedido ao constituinte originário, sua instituição pelo ente com competência tributária, a União, demanda rígida observação ao arquétipo constitucional.

Ao ser instituído passa a figurar no rol das normas jurídicas tributárias, portanto, prescrevendo em sentido estrito incidência tributária através da regra-matriz, composta essencialmente da hipótese normativa, pelos critérios material (verbo e complemento), temporal e espacial. E do conseqüente, que compreende os critérios pessoal (sujeitos, ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

No que se refere à construção de sua hipótese de incidência a Constituição da República limitou o arbítrio do legislador a um critério material que demonstre presunção de riqueza, respeitando a capacidade contributiva e a não confiscatoriedade, pois tributar elementos que não configure renda é ingressar no patrimônio do sujeito passivo, sendo o objetivo da norma alcançar exatamente o acréscimo patrimonial e a aquisição de renda.

Dessa forma o imposto sobre renda na fonte não pode ser considerado como uma exação individualizada, mas sim uma complexa disposição normativa visando à facilitação administrativa do Fisco. Portanto, o substituto tributário comporta situação *sui generis*, condição que gera algumas conseqüências no âmbito processual.

Nesse diapasão, ingressando na repetição do indébito tributário, o seu direito origina-se de um pagamento indevido que acarreta o dever de devolução por parte do Fisco. Tem previsão decorrente dos princípios constitucionais e legal com a previsão no Código Tributário Nacional.

A sua manifestação judicial se dá pela ação de repetição do indébito, tendo como proponentes, em regra, o contribuinte e o ente tributante. Contudo, tal regra comporta exceção.

O que caracteriza, entre outros aspectos, a relação processual é a legitimidade de parte, ou seja, ter participado da relação de direito material discutida e o interesse de agir, composto do binômio: necessidade e utilidade. Do último elemento, a utilidade ganha relevância, pois não se pode acionar o Poder Judiciário para buscar demandas inexecutáveis.

Dessa forma, quando a repetição do indébito for propugnada contra pessoa jurídica de direito público que, por expressa disposição constitucional, é a titular do produto da arrecadação, é entendimento jurisprudencial, que o sujeito legítimo para figurar no polo passivo é ela e não a União. Isso porque não há repercussão econômica que motive a União a ingressar como parte legítima para integrar o pleito.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 8ª ed. rev., atual. e ampl. [e-book]. Rio de Janeiro: Forense, 2014;

BÍBLIA. Português. **Bíblia Thompson**. Tradução de João Ferreira de Almeida. Compilado e redigido por Frank Charles Thompson. São Paulo: Vida, 2014;

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 5ª ed., rev., reimp. Trad.: Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2014;

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1825**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 20 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Primórdios do Imposto de Renda no Brasil**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Primórdios do Imposto de Renda no Mundo**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. **Direito Constitucional Tributário no Império do Brasil**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/Page/download/index/id/9200683>>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

CAMPOS, Helio Silva Ourem. **O Brasil: Uma Breve Visão Histórica do Estado, das Constituições e dos Tributos**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/Page/download/index/id/870181>>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. revista e ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013;

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a Renda: Perfil (Constitucional e Temas Específicos)**. 3ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2009;

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico**. 3ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2013;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2009;

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2012;

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário** [Livro Digital]. – 24ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012;

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013;

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2012;

DALLA PRIA, Rodrigo. “O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco”. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo Tributário Analítico**. São Paulo. Noeses, 2011;

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013;

FRANCO JR., Hilário. **Feudalismo** (Coleção Tudo é História). São Paulo: Brasiliense, 1983;

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009;

INGLATERRA. **Magna Carta de 1215**. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/magna-carta-1215-magna-charta-libertatum.html>>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma**. 1º de junho de 2000. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf)>. Acesso em 02 set. 2015;

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social ou Princípios de Direito Político**. Trad.: Paulo Neves. São Paulo: L&PM editores, 2007;

SOUSA, Rainer Gonçalves. **As obrigações feudais** ; *Brasil Escola*. Disponível em <<http://www.brasilecola.com/historiag/as-obrigacoes-feudais.htm>>. Acesso em 16 de setembro de 2015.

SKAZKINE, Sergey D. Os Problemas Fundamentais da “segunda servidão” na Europa Central e Oriental. **Crítica Marxista**. Sumário 36. Ano 2013. Disponível em: < [http://www.ifch.unicamp.br/criticamarxista/arquivos\\_biblioteca/artigo293Artigo%205.pdf](http://www.ifch.unicamp.br/criticamarxista/arquivos_biblioteca/artigo293Artigo%205.pdf)>. Acesso em 16 de setembro de 2015;

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **A Constituinte Burguesa**. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001;