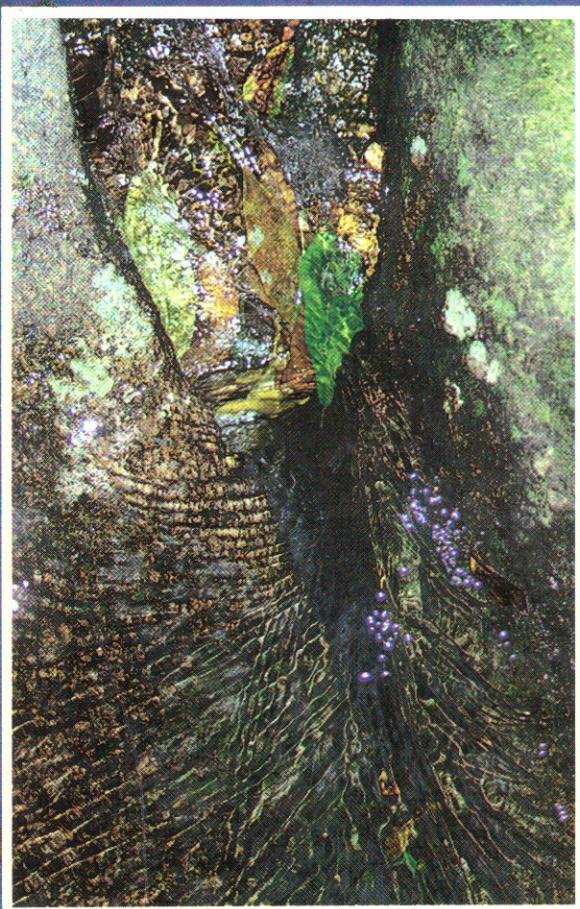


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



70

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

70

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de **Escrituras Editora**, com alterações procedidas por **Mars e Dialética**

Capa (fundo)

Detalhe da obra

**"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem**

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

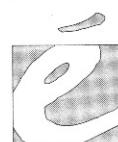
(JULHO - 2001)



Neide Arcanjo
é a autora da fotografia
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos nºs 1 a 63*.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

• Venda de veículo via internet - a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 51/2000 - <i>Alessandro Mendes Cardoso</i>	7 11562
• <u>Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos à exigência das contribuições destinadas a financiar a seguridade social</u> - <i>Clélio Chiesa</i>	22
• Tratamento do imposto sobre exportação nas normas tributárias do Mercado Comum do Sul - Mercosul - <i>Edison Carlos Fernandes</i>	34
• Imposto de renda - quebra do sigilo bancário e omissão de receitas e rendimentos - <i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	42
• Crédito de ICMS proveniente da entrada de bens para o ativo imobilizado - aspectos polêmicos da <u>Lei Complementar 102/00</u> - <i>Frederico Seabra de Carvalho</i>	49 11563
• A permanência do direito à transferência de créditos-prêmio de IPI nos termos do artigo 3º, § 2º, “b”, do Decreto nº 64.833/69 - <i>Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros</i>	61
• A base de cálculo do IPVA - <i>Gladston Mamede</i>	72
• Substituição tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais) - <i>Heleno Taveira Tôrres</i>	87
• O contribuinte e o responsável no imposto de renda na fonte - <i>Hugo de Britto Machado</i>	109 11564
• Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva - <i>Rafael Frattari</i>	117
• As tarifas no sistema constitucional brasileiro - <i>Tiago Carvalho Pinto</i>	134
• Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais - <i>Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres</i>	140 11565

Parecer

• Exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins devidas pelo contribuinte. Direito que decorre da norma de competência relativa a cada uma dessas contribuições e do princípio da capacidade contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante a revogação do Inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9718/98 - <i>Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i>	150
--	-----

Jurisprudência

Integrais de Acórdãos

• Adicional de tarifa portuária - natureza jurídica - contribuição de intervenção no domínio econômico - constitucionalidade (STF - Plenário)	165 11373
• Contribuição previdenciária - cooperativa médica - cooperado - vínculos (STJ - 1ª Turma)	186 11566
• ICMS - substituição tributária - venda por preço inferior ao de pauta - compensação (STJ - 1ª Seção)	189
• Imposto de renda - lucro presumido - lucro real - opção - reconsideração (STJ - 1ª Turma)	196 11567
• Imunidade - apostilas - alcance (STF - 2ª Turma)	199 11568

O Contribuinte e o Responsável no Imposto de Renda na Fonte

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Nos termos do art. 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, *a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*.

A adequada compreensão desse dispositivo, e das implicações decorrentes da atribuição de responsabilidade à fonte pagadora da renda, exige que se conheça a sujeição passiva tributária, especialmente a distinção entre o contribuinte e o responsável tributário. E nesse contexto é importante sobretudo que se tenha especial atenção para a estrutura das obrigações jurídicas, evitandovê-las sempre como relações jurídicas simples, posto que a relação jurídica tributária, como as obrigações jurídicas em geral, pode apresentar-se em certos casos com estrutura complexa, formada de relações originárias e derivadas, essencialmente interligadas, e para tanto é indispensável uma análise cuidadosa dos conceitos do direito obrigacional, como da própria idéia de obrigação jurídica.

É importante, ainda, observar-se que a lei ordinária estabelece as hipóteses de incidência do *imposto de renda na fonte* de forma casuística, ora como antecipação do imposto de renda devido na declaração anual de rendimentos, ora como modalidade de incidência exclusiva, e essa distinção é decisiva para a compreensão de algumas das implicações da incidência do imposto na fonte.

Questão de grande importância, outrossim, nesse contexto, é a concernente à responsabilidade pelo recolhimento do imposto nos casos em que o desconto não é efetivamente realizado pela fonte pagadora da renda.

Como acontece no estudo de qualquer questão jurídica, é importante que se tenha em mente que uma norma jurídica não deve ser interpretada literal e isoladamente. O Direito é um sistema de normas e isto implica a necessidade de se considerar sempre o sistema para que se possa entender adequadamente cada uma das normas que o integram, sua finalidade e a lógica que preside o conjunto. Não se pode, outrossim, esquecer a relatividade dos conceitos e a necessidade de compreendê-los como elementos indispensáveis ao



**Hugo de Brito
Machado**

*é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região,
Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.*

relacionamento entre as normas, na tessitura do sistema jurídico.

2. Os Sujeitos Passivos da Obrigação Tributária

2.1. Obrigação principal e obrigação acessória

É sabido que o Código Tributário Nacional dividiu a obrigação tributária em principal e acessória. E identificou cada uma dessas espécies pelo respectivo objeto. É principal a obrigação que tenha por objeto uma quantia em dinheiro, seja o tributo, ou a penalidade pecuniária. É acessória a obrigação que tenha por objeto um fazer, um não fazer ou um tolerar, relacionado com o tributo.

Neste estudo, porém, importa-nos apenas o exame dos sujeitos passivos da obrigação tributária principal.

2.2. Obrigação tributária e relação jurídica simples

A obrigação tributária tem sido definida pelos autores, tradicionais e modernos, como um poder ou vínculo jurídico pelo qual o sujeito o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), em virtude de uma circunstância legalmente prevista como capaz de produzir aquele efeito (causa da obrigação). É uma obrigação jurídica, como qualquer outra, não sendo um conceito diferente do que é albergado pelo direito obrigacional comum,¹ particularizando-se simplesmente pelo objeto, que é sempre uma prestação de natureza tributária, seja uma quantia em dinheiro, seja um fazer, um não fazer ou um tolerar, sempre relacionado ao tributo.²

Define-se, pois, a obrigação tributária como uma relação jurídica simples. A obrigação tributária principal, portanto, é geralmente tratada como um vínculo entre o Estado e o contribuinte, tendo como objeto uma prestação pecuniária deste exigida.

No âmbito da Filosofia do Direito autores respeitáveis estabelecem diferença entre o *dever jurídico* e a *responsabilidade*. O dever estaria situado no plano da liberdade humana, posto que cumprir, ou não cumprir o dever é sempre uma opção daquele a quem seja atribuído. Já a responsabilidade seria um estado de sujeição independente da vontade. Tal distinção não se presta para esclarecer a distinção que em nosso Direito Positivo se faz entre o contribuinte e o responsável tributário, mas é útil para nos mostrar que na relação jurídica existem elementos cuja separação é possível, e muitas vezes é feita pelo legislador, e nestes casos a obrigação tributária não se mostra como uma relação jurídica simples, ligando apenas uma pessoa, o Estado como sujeito ativo, a outra pessoa, o contribuinte como sujeito passivo.

No âmbito do Direito Tributário, Amílcar Falcão invocava a doutrina alemã para distinguir, na obrigação tributária, o débito (*schuld*) do imposto, da responsabilidade (*haftung*) pelo pagamento deste, e a partir daí distinguir duas espécies de sujeito passivo, a saber: (a) o contribuinte, e (b) o obrigado ao pagamento do imposto. Esta tese, defendida por amplo setor da doutrina européia, é atualmente apontada como insuficiente e até superada. Várias outras teses a ela se seguiram, inclusive aquela que afinal

¹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 4^a edição, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, p. 60.

² Cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 4^a edição, Saraiva, São Paulo, 1999, p. 231.

vislumbra na responsabilidade tributária uma nota de acessoriedade, vendo-a como simples relação de garantia.³ Mesmo assim ainda nos parece que a melhor explicação para o fenômeno da sujeição passiva tributária, pelo menos da forma como está posta em nosso direito positivo, é dada pela doutrina adotada por Amílcar Falcão.

Seja como for, certo é que as obrigações tributárias, como acontece com as obrigações jurídicas em geral, podem ter estrutura complexa, e a falta dessa consideração pode levar o tributarista à perplexidade e ao cometimento de equívocos quando tenha de analisar situações como a da incidência do imposto de renda na fonte. É importante, portanto, tê-la presente no exame da sujeição passiva tributária, como a seguir se verá.

2.3. *O CTN e a doutrina anterior*

O Código Tributário Nacional distinguiu duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o *contribuinte* e o *responsável* tributário. É certo que a doutrina jurídica, construída antes de seu advento, cogitava de outras figuras, especialmente sob a influência da doutrina estrangeira, mas tais figuras devem ser utilizadas apenas para explicar certas situações específicas que no trato da matéria de que aqui se cuida podem ser, em princípio, descartadas em face de nosso direito positivo.

Limitemos, pois, nossa análise, às figuras do *contribuinte* e do *responsável* tributário.

2.4. *O contribuinte e o responsável*

São sujeitos passivos da obrigação tributária principal, nos termos do Código Tributário Nacional, o *contribuinte* e o *responsável*.

É *contribuinte* a pessoa, natural ou jurídica, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo. O contribuinte é o devedor do tributo. E pode ser também *responsável* por seu pagamento, como de um modo geral acontece. Basta que a lei não atribua tal responsabilidade a outrem. Ou, se o fizer, reserve também ao contribuinte responsabilidade, solidária ou subsidiária.

É *responsável* a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o *devedor* do tributo, mas tem a *responsabilidade* por seu pagamento porque a lei assim estabeleceu. O responsável, exatamente porque não é devedor do tributo, tem contra este o direito de exigí-lo. Trata-se, porém, de outra relação jurídica que constitui um desdobramento da obrigação tributária e integra a estrutura desta, tornando-a uma relação obrigacional complexa.

2.5. *Obrigação tributária e relação jurídica complexa*

Realmente, quando a lei atribui a uma outra pessoa, indiretamente ligada ao fato gerador da obrigação tributária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, não cria uma relação obrigacional tributária autônoma, mas simplesmente uma relação obrigacional tributária inerente àquela da qual depende e cuja estrutura agora tornada complexa passa a integrar.

Considerando-se que na mesma relação tributária existem o *débito* (*schuld*) do tributo, e a responsabilidade (*haftung*) pelo pagamento deste, o legislador separa um do outro, desdobra

³ Cf. Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, *Los Responsables Tributarios*, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 73/97.

essa relação, deixando que o débito permaneça com um sujeito passivo, que é o contribuinte, e atribuindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo a uma outra pessoa, que é o responsável tributário.

3. O Imposto de Renda na Fonte

3.1. As formas de incidência

A legislação tem estabelecido duas formas de incidência do imposto de renda na fonte, a saber, a incidência exclusiva, e a incidência como antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos. Em qualquer dessas duas formas de incidência do imposto de renda na fonte o débito continua sendo do contribuinte, enquanto a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à fonte pagadora da renda.

No caso da incidência exclusivamente na fonte, o contribuinte fica desobrigado de submeter o valor da renda assim tributado ao denominado ajuste anual, vale dizer, o valor da renda assim tributada não sofre a incidência anual do imposto. Tem o contribuinte, é certo, o dever de incluir essa renda em sua declaração anual, apenas para permitir à Administração Tributária o controle do fluxo da renda. Em outras palavras, a inclusão na declaração anual de rendimentos, da renda tributada exclusivamente na fonte, presta-se simplesmente para justificar eventual acréscimo do patrimônio do contribuinte.

No caso da incidência na fonte como forma de antecipação do imposto de renda continua o contribuinte com o dever de submeter os valores recebidos à tri-

butação anual. E assim poderá ter, no ajuste anual, imposto a pagar ou a receber em restituição, tudo a depender dos demais elementos de sua declaração anual de rendimentos.

Em qualquer dessas duas formas de incidência do imposto de renda na fonte tem-se o desdobramento da relação jurídica tributária que nasce do fato de alguém auferir renda. Mesmo no caso da tributação exclusiva na fonte⁴ o imposto é o de renda, a cuja instituição está a União autorizada pelo art. 153, inciso III, da Constituição Federal. Não se instaura entre a União e a fonte pagadora da renda uma relação tributária autônoma, independente da relação tributária concernente ao imposto de renda. Simplesmente a lei institui um complexo de relações jurídicas formador da obrigação tributária.

3.2. O contribuinte e o responsável numa relação obrigacional complexa

A falta de consideração de que a obrigação tributária pode em certos casos configurar um complexo de relações jurídicas interligadas pode levar o tributarista a situações de perplexidade, como aconteceu com Ricardo Mariz de Oliveira, seguramente um dos maiores especialistas brasileiros em imposto de renda.

Realmente, em excelente estudo sobre a questão de haver a fonte pagadora da renda deixado de efetuar o desconto do imposto respectivo em obediência a liminar, ou sentença, em ação do contribuinte a final julgada improcedente,⁵ Mariz de Oliveira reporta-se a anterior estudo seu,⁶ afirmando:

⁴ De constitucionalidade duvidosa.

⁵ Ricardo Mariz de Oliveira, “Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e Proponente de Ação Judicial afinal Julgada Improcedente”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 68, São Paulo, pp. 124/142.

⁶ Ricardo Mariz de Oliveira, “A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 49, São Paulo, pp. 88/105.

"Inclusive ficou explicado no trabalho anterior que, por ser excluído da relação jurídica tributária através de disposição legal que confere à fonte a sujeição passiva exclusiva, o titular do rendimento fica na curiosa condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo."⁷

Pela mesma razão que o levou a essa perplexidade, Mariz de Oliveira assevera que nos casos de incidência do imposto de renda na fonte,

"... a relação jurídica tributária se estabelece, desde o momento da ocorrência do fato gerador, entre a União Federal e a fonte pagadora, mantendo o contribuinte numa relação meramente econômica com o fato gerador (já que o imposto lhe é descontado). Isto sem prejuízo da legitimidade processual ativa do contribuinte para litigar judicialmente contra a cobrança do imposto, caso haja alguma questão jurídica envolvida (isto por força do art. 4º do Código de Processo Civil), ou para pleitear a repetição do indébito quando o imposto lhe tiver sido descontado e tiver sido recolhido (neste caso, por aplicação do art. 166 do CTN)."⁸

Não se justifica a perplexidade. Na verdade o contribuinte não é excluído da relação obrigacional tributária pela norma que atribui à fonte pagadora da renda a responsabilidade pelo pagamento do imposto respectivo, e por isto mesmo não fica na curiosa situação de ser contribuinte sem ser sujeito passivo. Continua sendo contribuinte e, como tal, sujeito passivo da relação obrigacional tri-

butária, embora sem responsabilidade pelo pagamento do imposto, eis que tal responsabilidade foi por lei atribuída à fonte pagadora, sem qualquer ressalva.

É certo que no momento do pagamento da renda instaura-se, em decorrência da norma que instituiu o imposto de renda na fonte, uma relação jurídica entre a União e a fonte pagadora. Tal relação, porém, não tem existência autônoma até porque não se justifica por si mesma, posto que não se trata de um imposto diverso. Este aspecto, aliás, não escapou à acuidade jurídica de Ricardo Mariz de Oliveira que, ao justificar a imposição do ônus tributário ao beneficiário da renda, assevera com inteira propriedade:

"Se assim não fosse, a exação inclusiva seria de outra espécie tributária diversa do imposto de renda, e talvez nem sequer pudesse ser cobrada, por falta de competência constitucional."⁹

Exatamente porque não se trata de um imposto diverso, a relação que se estabelece entre a União e a fonte pagadora da renda é apenas um desdobramento da relação obrigacional tributária nascida com a aquisição da disponibilidade da renda, que tem como objeto o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, como sujeito ativo a União e como contribuinte o beneficiário da renda.

Juntamente com essas duas, em decorrência da norma que estabelece a responsabilidade da fonte pagadora da renda, surge uma terceira relação jurídica ligando a fonte pagadora da renda, na condição de responsável tributário e o

⁷ Ricardo Mariz de Oliveira, "Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e Proponente de Ação Judicial afinal Julgada Improcedente", em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 68, São Paulo, p. 124.

⁸ Ricardo Mariz de Oliveira, "A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte", em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 49, São Paulo, p. 90.

⁹ Ricardo Mariz de Oliveira, "A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte", em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 49, São Paulo, pp. 93/94.

beneficiário da renda, na condição de contribuinte.

3.3. Relação entre a União e o beneficiário da renda

A relação jurídica entre a União e o beneficiário da renda subsiste. Exatamente por isto é que o contribuinte segue obrigado a incluir o valor recebido em sua declaração anual de rendimentos, e em se tratando de incidência na fonte como antecipação, esse valor é submetido à tributação mediante alíquota própria, tem o direito de compensar o imposto retido pela fonte, e o dever de pagar eventuais diferenças, ou, em determinadas circunstâncias, o direito de haver restituição.¹⁰ Mesmo no caso de tributação exclusivamente na fonte subsiste a relação jurídica entre a União e o contribuinte beneficiário da renda que é, mesmo neste caso, obrigado a incluir o valor recebido em sua declaração anual.

É certo que nessa relação jurídica não existe a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto incidente na fonte, mesmo que esta não tenha efetuado o desconto.¹¹ Isto, porém, não quer dizer que não exista relação jurídica tributária entre a União e o contribuinte, nem quer dizer que este fica na curiosa condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo. Na verdade o beneficiário da renda continua sendo contribuinte, e exatamente nessa condição é sujeito passivo da relação obrigacional tributária, só que nesta, agora formada por um complexo de relações jurídicas, a responsabilidade pelo pagamento do

imposto é atribuída à fonte pagadora, que é também sujeito passivo dessa relação obrigacional tributária, na condição de responsável.

Trata-se, no caso, de sujeição passiva plural, embora não existente a responsabilidade plural. O contribuinte segue sendo titular do débito (*schuld*) do tributo, embora a responsabilidade (*haftung*) seja da fonte pagadora.

3.4. A sujeição passiva e a legitimidade processual

A doutrina que afirma ser o titular da renda excluído da relação jurídica tributária através da disposição legal que confere à fonte a sujeição passiva exclusiva, ficando na curiosa condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo, nos parece inadequada, entre outros aspectos, por tornar polêmica a legitimidade passiva desse contribuinte que, nesse caso, teria com o fato gerador da obrigação tributária uma relação meramente econômica.

Como o fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade da renda, não nos parece razoável afirmar que o beneficiário deste tem com aquele fato uma relação meramente econômica. O beneficiário da renda é obrigado a suportar o imposto, não apenas por uma circunstância meramente econômica, mas em virtude de dispositivo legal. Preferimos entender que o beneficiário da renda é, em qualquer caso, o devedor do imposto e como tal sujeito passivo da obrigação tributária corres-

¹⁰ Estes efeitos da relação jurídica tributária que subsiste entre o contribuinte e a União podem ser minimizados ou até excluídos pela equalização das alíquotas de fonte e da tributação anual, mas isto evidentemente não se presta como fundamento para a contestação de nossa tese porque é meramente circunstancial. Muito ao contrário, a simples possibilidade de alíquotas diferentes para a incidência na fonte e para a incidência anual, já demonstra a subsistência da relação jurídica originária.

¹¹ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, "A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte", em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 49, São Paulo, p. 91.

pondente, e precisamente porque segue sendo titular do débito, juridicamente obrigado a suportar o imposto e assim sujeito passivo da relação obrigacional tributária, o beneficiário da renda tem legitimidade processual para discutir, quando for o caso, a validade da exigência desse imposto.

Como observa Hugo de Brito Machado Segundo,

“Não é razoável admitir-se que alguém possua o dever de juridicamente arcar com o ônus do tributo, realize o fato gerador respectivo e não seja dotado de legitimidade para discutir essa exigência. Se o contribuinte substituído realiza o fato gerador, e se tem o dever de arcar com o ônus do tributo, que pelo substituto é em princípio apenas retido e entregue aos cofres públicos, é evidente que integra o pólo passivo da relação jurídica tributária, tendo todo o interesse em questionar a sua validade.”¹²

Na verdade o estado de sujeição ao imposto, para o beneficiário da renda, não decorre de uma relação simplesmente econômica. Nem de uma relação jurídica não tributária.¹³ Decorre da própria relação obrigacional tributária, que não se desnatura com a disposição legal que opera o seu desdobramento, colocando a fonte pagadora da renda como responsável pelo pagamento do imposto, na condição de intermediária entre a União e o beneficiário da renda. Passa, isto sim, a ter uma estrutura normativa complexa, nela integradas as duas relações decorrentes da norma instituidora do imposto na fonte, a saber, as relações

entre a União e a fonte pagadora, e a relação entre esta e o contribuinte do imposto.

Isto não quer dizer que também a fonte pagadora da renda não tenha legitimidade processual para questionar a exigência do imposto se o considerar indevido. Como titular da responsabilidade pelo pagamento respectivo, tem a fonte pagadora da renda legitimidade para discutir a exigência, porque também ela é sujeito passivo da obrigação tributária. Não na condição de contribuinte, evidentemente, mas na condição de responsável, nos exatos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional.

3.5. Relação entre a União e a fonte pagadora da renda

Realmente, ao instituir a incidência do imposto de renda na fonte, a lei define uma relação tributária entre a União e a fonte pagadora, que é, como ficou acima demonstrado, simples desdobramento daquela relação tributária entre a União e o contribuinte, beneficiário da renda. Essa relação, porém, é derivada e inteiramente dependente daquela que existe entre a União e o contribuinte. Compõe a obrigação tributária cujo objeto é o imposto sobre renda e provenientes de qualquer natureza, a cuja instituição está a União autorizada, como já se disse, pelo art. 153, inciso III, da vigente Constituição Federal.

É exatamente em virtude dessa relação jurídica que a fonte pagadora recebe a atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto, e também o di-

¹² Hugo de Brito Machado Segundo, “Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa ‘Ad Causam’”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 68, São Paulo, p. 67.

¹³ Mesmo que esse estado de sujeição resultasse apenas de circunstâncias econômicas, ou de relação jurídica não tributária como acontece no caso do inquilino quanto ao IPTU do prédio alugado, existiria a legitimidade processual, em face da presença de um interesse legítimo e, assim, legalmente protegido. A situação, porém, seria diversa.

reito de descontá-lo da quantia paga ou creditada ao contribuinte.

3.6. Relação entre a fonte pagadora e o contribuinte

A relação que se estabelece entre a fonte pagadora e o beneficiário da renda é também um simples desdobramento da relação tributária própria do imposto a cuja instituição está a União autorizada pelo art. 153, inciso III, da vigente Constituição Federal. Por isto mesmo justifica-se poder a fonte impor ao contribuinte o ônus do imposto.

Realmente, entre a fonte pagadora da renda e o beneficiário desta não existe apenas uma relação econômica, mas uma relação jurídica, com base na qual o imposto pode ser deste exigido por aquela. A fonte pagadora assume a posição de credora em relação ao contribuinte.

Como esclarece Mariz de Oliveira, “... a fonte tem o direito de descontar o imposto independentemente de ajuste contratual com o titular da renda ou provento, e tal direito decorre do próprio fato de que a grandeza econômica submetida a tributação é o acréscimo patrimonial representado pelo pagamento ou crédito, e dele é que deve ser apartado o montante do imposto sobre ele incidente. Em outras palavras, a materialidade sujeita ao imposto é que deve arcar com o respectivo custo.”¹⁴

Como se vê, a relação jurídica existente entre a fonte pagadora da renda e o beneficiário desta não tem existência autônoma. É mesmo um simples desdobramento da relação obrigacional tributária que nasce do acréscimo patrimonial representado pelo pagamento ou crédito.

¹⁴ Ricardo Mariz de Oliveira, “A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 49, São Paulo, p. 93.