

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

ABRAÃO SANTOS PEREIRA DA ROCHA

**A NATUREZA JURÍDICA E A LEGITIMIDADE DA ALÍQUOTA DE 35% DE
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA
COMPROVADA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.**

PORTO ALEGRE

2018

ABRAÃO SANTOS PEREIRA DA ROCHA

**A NATUREZA JURÍDICA E A LEGITIMIDADE DA ALÍQUOTA DE 35% DE
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA
COMPROVADA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso.

Porto Alegre

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Reitor: Prof. Dr. Rui Vicente Oppermann

Vice-Reitora: Prof^a. Dra. Jane Fraga Tutikian

FACULDADE DE DIREITO

Diretor: Prof. Dr. Danilo Knijnik

Vice-Diretor: Prof. Dr. Rodrigo Valin de Oliveira

DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Chefe: Prof. Dr. Glenio Jose Wasserstein Hekman

Chefe Substituto: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

COMISSÃO DE GRADUAÇÃO DO CURSO DE BIBLIOTECONOMIA

Coordenador: Prof. Dr. Guilherme Boff

Coordenadora Substituta: Prof^a. Dr^a. Kelly Lissandra Bruch

CIP - Catalogação na Publicação

Rocha, Abraão Santos Pereira

A NATUREZA JURÍDICA E A LEGITIMIDADE DA ALÍQUOTA DE 35% DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. / Abraão Santos Pereira Rocha. -- 2018.

62 f.

Orientador: Andrei Pitten Velloso.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --

Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto Alegre, BR-RS, 2018.

1. Imposto de Renda na Fonte com alíquota de 35%.
2. Pagamento sem causa. 3. Salários e benefícios indiretos. 4. Beneficiários não identificados. 5. Caráter Sancionatório. I. Velloso, Andrei Pitten, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Faculdade de Direito da UFRGS

Av. João Pessoa, 80 - 90040.000 - Centro Histórico - Porto Alegre/RS

Telefone (51) 3308.3118 / Fax (51) 3308.3128

E-mail: departamentos_dir@ufrgs.br

ABRAÃO SANTOS PEREIRA DA ROCHA

A NATUREZA JURÍDICA E A LEGITIMIDADE DA ALÍQUOTA DE 35% DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em: 05 de julho de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso – UFRGS (orientador)

Dedico este trabalho aos meus pais, Eufrásio Pereira da Rocha e Maria do Carmo Santos da Rocha, “In Memoriam”, por zelosos que foram em transferir aos filhos o amor ao conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Aos mestres e funcionários da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, por tornarem possível e agradável o acesso ao conhecimento e por fazerem desta instituição um local de excelência, de ensino gratuito e democrático.

Ao Prof. Dr. Andrei, na qualidade de Orientador deste trabalho, pela extrema paciência e orientações dispensadas.

Aos familiares e amigos, por manter-me presente em suas vidas e pelas demonstrações de apoio e amizade, mesmo após longos períodos de ausência.

"Todo o imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte".

(Adam Smith)

RESUMO

Esta monografia tem como objetivo analisar a natureza jurídica e a legitimidade da cobrança de imposto sobre a renda recolhido na fonte com alíquota de 35%, que incidem sobre pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados de forma didática e crítica. O estudo foi complementado por breve levantamento histórico, analisando as origens do Imposto de Renda e demonstrando a relevância e atualidade do tema. O tratamento casuístico dado ao tema pelo poder legislativo e judiciário e a consequente dissonância com o ordenamento jurídico brasileiro são destacados. A partir da análise dos diplomas legais que normatizam o Imposto de Renda na Fonte sob alíquota de 35% foram encontradas antinomias ainda não resolvidas. Além disso, a escassez na produção jurisprudencial faz com que a aplicação das normas que regem o tema não ocorra de maneira sistemática.

A análise feita nessa monografia objetiva submeter o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, ao ordenamento vigente sobre o Imposto de Renda na Fonte, evitando que o sistema normativo tributário colecionasse cada vez mais antinomias produzidas pelo casuísmo presente no Direito Tributário Brasileiro.

Palavras chave: Imposto de Renda na Fonte com alíquota de 35%. Pagamento sem causa. Salários e benefícios indiretos. Beneficiários não identificados. Substituição Tributária Atípica. Caráter Sancionatório.

ABSTRACT

This monograph has as objective the legal nature analysis and analyze the legitimacy of the 35% income tax over payments made by legal entities to unidentified beneficiaries or without cause, on a didactic and critic point of view. The study was complemented by a historical review, analyzing the income tax origin and demonstrating the relevance and topicality of the theme. The casuistic treatment given to the theme by the legislative and judiciary and the consequent dissonance with the Brazilian juridical order are highlighted. Starting from the legal instruments analysis that regulates the 35% income tax, were found unsolved antinomies. Beyond of this, the scarcity in the legal precedent production application of the norms that govern the theme don't occur of a systematic way.

The analysis made over this monograph aims to submit the art.61 of the Brazilian Pub. L. 8981, Jan. 20, 1995, to the legal order in force over the income tax, avoiding that the tax regulatory system cumulate more antinomies made by the casuism resident in the Brazilian tax law.

Keywords: 35% Income Tax. Payment without cause. Wages and indirect benefits. Unidentified beneficiaries. Shift of the Tax Debtor. Sanctioning Character.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Arrecadação Total de IR entre 2013 e 2017.	17
Figura 2 – Participação do IRPJ/CSLL na arrecadação federal em 2016/17.	18
Figura 3 - Participação do Imposto Sobre a Renda (Física, Jurídica e Fonte) na Receita Tributária da União de 1924 a 2015.	21
Figura 4 – Quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2016.	22
Figura 5 - Maiores alíquotas da tabela progressiva do IRPF (1924 a 2016).	23

LISTA DE ABREVIATURAS

C.C. Conselho de Contribuintes

CF Constituição Federal

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CSRF Câmara Superior de Recursos Fiscais (Administrativo)

CTN Código Tributário Nacional

EC Emenda Constitucional

DJU Diário da Justiça da União

DOU Diário Oficial da União

IN Instrução Normativa da SRF

IR Imposto sobre a Renda

IRPJ Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

LC Lei Complementar

MP Medida Provisória

PGFN Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

RE Recurso Extraordinário (STF)

RIR Regulamento do Imposto de Renda

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

TRF Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 O IMPOSTO SOBRE A RENDA E SEU RECOLHIMENTO NA FONTE	16
2.1 PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS	16
2.2 ORIGEM HISTÓRICA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	20
2.3 O SUPORTE LEGAL DO IR NA FONTE COM ALÍQUOTA DE 35% E A SUA FINALIDADE ORIGINAL DE APLICAÇÃO	24
2.4 REGULAÇÃO ATUAL.....	33
2.4.1 O Problema do Beneficiário Não Identificado.....	35
2.4.2 O Problema do Pagamento sem Causa Comprovada	37
3 NATUREZA JURÍDICA DA ALÍQUOTA DE 35% DE IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE	40
3.1 A COBRANÇA DO IR EM SUBSTITUIÇÃO AO BENEFICIÁRIO	40
3.2 CARÁTER SANCIONATÓRIO OU ARRECADATÓRIO	42
4 LEGITIMIDADE DA ALÍQUOTA DE 35% DE IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE	45
4.1 PROCEDIMENTOS ADOTADOS ATUALMENTE.....	46
4.1.1 Tributação na Fonte de Forma Exclusiva e Definitiva.....	46
4.1.2 Ajuste Anual por Parte do Beneficiário	47
4.1.3 Incorreção da Base de Cálculo	48
4.1.4 Incidência Sobre o Pagamento de Salários Indiretos	49
4.1.5 Isenção de Dividendos e Lucros Pagos ou Creditados por Pessoa Jurídica	49
4.2 DA INCOMPATIBILIDADE COM A CONDIÇÃO DE TRIBUTO.....	50
4.3 INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR.....	51
4.4 A (IN)ADEQUAÇÃO LEGAL DA ALÍQUOTA DE 35% E A POSSIBILIDADE DE SUA EXTINÇÃO	52
5 PROBLEMAS PRÁTICOS	55
5.1 DA POSSIBILIDADE DE BIS IN IDEM	55

5.2 PRÁTICA CONTÍNUA DE TRIBUTAÇÃO INDEVIDA.....	56
5.3 O USO DA GLOSA NA FISCALIZAÇÃO DAS DESPESAS.....	56
6 CONCLUSÃO	59
7 BIBLIOGRAFIA	60
8 LEGISLAÇÃO CONSULTADA	62

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho foi realizado como critério parcial de aprovação no Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e teve como preocupação a abordagem didática e crítica sobre a natureza jurídica e a legitimidade da cobrança de Imposto sobre a Renda Recolhido na Fonte (IRRF) com alíquota de 35%, que incide sobre pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados.

A participação destacada do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), em especial o recolhido na fonte, dentro do bolo arrecadatório federal e a incidência do IR na fonte de 35% de maneira aparentemente dissonante às normas do sistema tributário brasileiro, tornam o tema ainda mais relevante e atual.

Na abordagem do tema escolhido, a estrutura do trabalho restou melhor dividida em cinco capítulos temáticos, excluído este. Já no segundo capítulo o nosso objeto de estudo é apresentado em suas diversas técnicas de recolhimento, destacando-se aspectos como a sua participação na arrecadação federal, sua origem histórica, a finalidade original para a qual foi criado e a sua regulação atual.

No terceiro e quarto capítulos subsequentes, faz-se análise do IRRF sob alíquota de 35% com foco na sua natureza jurídica e na sua legitimidade. Busca-se verificar se a prática tributária adotada encontra fundamentação jurídica e doutrinária dentro do nosso sistema normativo.

No quinto capítulo busca-se exemplificar problemas práticos provocados pela incidência do tributo aqui estudado no cotidiano do contribuinte. Segue-se a este capítulo as conclusões sobre o que foi levantado a respeito do tema abordado, apresentando-se considerações sobre a ilegitimidade e a necessidade de revogação ou modificação da norma estudada.

Este trabalho não tem a intenção de esgotar o assunto, mas tem o objetivo de servir como subsídio para estudantes e operadores do direito que busquem a aplicação das normas tributárias como um conjunto de medidas e estratégias de ordem administrativa, política e jurídica, pautadas na legalidade e na coerência, de

forma a contribuir diretamente para a preservação da integridade do sistema jurídico brasileiro.

2 O IMPOSTO SOBRE A RENDA E SEU RECOLHIMENTO NA FONTE

Para melhor situar o tema abordado no tempo e também no espaço, especialmente no espaço normativo, torna-se necessária uma sucinta visão da participação do IR no bolo arrecadatório federal e, ainda, uma breve digressão sobre o Imposto sobre a Renda (IR), dos primórdios até a atualidade. Desta forma, observaremos um panorama evolutivo bastante sucinto, mas esclarecedor, quanto à raiz do problema de normatização de nossos tributos, em especial o Imposto sobre a Renda (IR), e as suas alíquotas.

A necessidade de efetuarmos essa visão panorâmica do IR e uma breve digressão provém do fato ser o Direito Tributário uma matéria que evolui muito rapidamente, adaptando-se às mudanças econômicas ou induzindo-as. O aspecto histórico¹ da evolução do IR torna-se especialmente importante porque se trata de um tributo cobrado antes mesmo de sua previsão constitucional.²

A finalidade original da aplicação do Imposto sobre a Renda Recolhido na Fonte sob alíquota de 35% será também alvo de análise nesse capítulo. Ao fim do capítulo, já na atual legislação, buscaremos a finalidade atual da incidência do tributo em tela.

2.1 PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS

A relevância e atualidade do tema são patentes, já que é uma tributação que tem sido aplicada regularmente, mas de forma dissonante às normas do sistema tributário: há ausência de sólida orientação doutrinária e jurisprudencial, fazendo com que a aplicação da norma não ocorra de maneira sistemática.

¹ BECKER, Augusto Alfredo. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ed São Paulo, Editora Noeses, 2007. p. 400.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.14.

A relevância do tema é reforçada ao se analisar a arrecadação administrada pela RFB. Os tributos são a maior fonte de receita da União, sendo parte significativa desta arrecadação referente ao IR, que totalizou 364 bilhões e 886 milhões de reais em 2017, conforme figura abaixo.

Figura 1 – Arrecadação Total de IR entre 2013 e 2017.

TABELA IV-A REDUZIDA ARRECAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS (I.R.) PERÍODO: 2013 A 2017 (A PREÇOS DE DEZEMBRO/2017 - IPCA)					
UNIDADE: R\$ MILHÕES					
RECEITAS	2013	2014	2015	2016	2017
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	34.963	34.555	32.497	32.028	32.688
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	160.582	151.273	130.321	147.515	122.080
- ENTIDADES FINANCEIRAS	29.731	24.105	20.457	25.325	20.076
- DEMAIS EMPRESAS	130.851	127.168	109.864	122.190	102.004
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	184.948	193.242	205.396	202.837	210.118
- I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	104.270	108.284	106.488	104.676	112.781
- I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	45.431	49.357	59.480	61.892	59.398
- I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	22.396	23.194	27.587	25.640	26.826
- I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	12.851	12.406	11.841	10.629	11.113
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	380.493	379.070	368.214	382.380	364.886

Fonte: RFB – Relatórios do Resultado da Arrecadação – Dez 2017 – Tabela IV-A reduzida.³

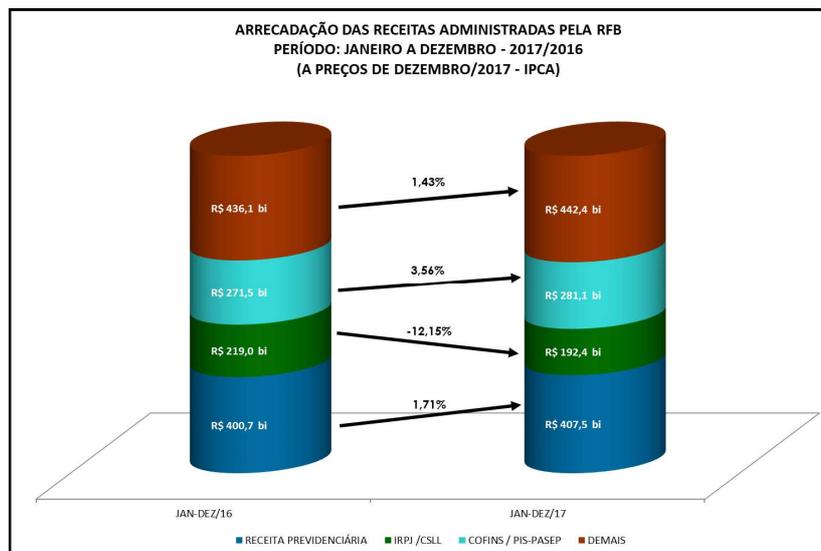
Ainda na figura acima, vemos que o montante arrecadado com o IR Retido na Fonte foi de mais de 210 bilhões de reais (em todas as suas variantes e incidências), enquanto a participação do IRPJ no total de arrecadação do IR ultrapassou os 122 bilhões de reais.

Considerando que o IRPJ e CSLL oneram de forma direta o mesmo contribuinte, ao somarmos suas arrecadações o valor atingido em 2017 salta dos anteriores 122 bilhões e 80 milhões para um total de 192 bilhões e 418 milhões de reais, conforme figura a seguir.⁴

³ A tabela original se encontra no link abaixo, contendo todos os impostos sob administração da RFB: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/notdez17.xlsx>>

⁴ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2017– Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>>

Figura 2 – Participação do IRPJ/CSLL na arrecadação federal em 2016/17.



Fonte: RFB - Análise da Arrecadação das Receitas Federais – 2017.

Diante da grandiosidade desses dados é compreensível a resistência em reduzir alíquotas, sistematizar aplicações de tributos e sanções ou interpretar de forma transparente e abrangente as tantas alterações que nossas leis tributárias têm sofrido ao longo do tempo. A sistematização e a transparência reduziriam a capacidade do Administrador de modular os resultados fiscais e implicaria em perda de poder político. Qualquer alteração em alíquotas e em sua aplicabilidade causaria grande prejuízo, preferindo-se sempre a proteção do bolo arrecadado ao viés social e progressista que o sistema tributário deveria ter por força dos princípios e normas constitucionais que o norteiam.

Dentre os princípios constitucionais norteadores das normas tributárias, os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade são os mais importantes. Estes três princípios devem, segundo a nossa Constituição Federal, informar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.⁵ Portanto, como princípios constitucionais especificamente aplicáveis ao IR, são o fundamento não

⁵ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.

só para a criação legislativa dos direitos e das obrigações tributárias, como também para a sua interpretação e a sua aplicação.⁶

Importante destacar, ainda, que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o tributo que tem a maior vocação para o viés social,⁷ apresentando um largo alcance sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, além de maior potencial de redistribuição de renda. É nesse contexto que construiu a Constituição Federal vigente, ao instituir o Fundo de Participação dos Municípios e o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal com o intuito de promover o desenvolvimento e a distribuição de riquezas:

CFRB/1988

Art. 159. A União entregará:

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

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;⁸

⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 20.

⁷ BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos extrafiscais e não confisco**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 13.

⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

No entanto, a despeito da vontade do Legislador, o Direito Tributário é muito mais produzido por forças políticas e interesses localizados de grupos influentes do que pelos princípios oriundos do nosso sistema de normas, em especial os princípios constitucionais. Isso ocasiona um elevado grau de casuísmo e uma falta de sistematicidade da nossa legislação tributária.

Tal ocorre com a incidência de Imposto sobre a Renda Recolhido na Fonte sob alíquota de 35%, recolhido na fonte em pagamentos efetuados por Pessoa Jurídica sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados. A criação de norma que impõe a alíquota de 35% se deu por fatos geradores não mais tributáveis e pode ter sido extinta por lei posterior, mas ainda permanece viva pelos motivos citados no parágrafo anterior.

2.2 ORIGEM HISTÓRICA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Surgido em 1799 na Inglaterra, excepcionalmente para amenizar as dificuldades financeiras provocadas pela guerra contra a França,⁹ o IR acabou perdendo o seu caráter provisório, tornando-se um imposto regular. Apesar da natural repulsa que acompanhou o seu surgimento, rapidamente outras nações se apropriaram da criação britânica e passaram a tributar a renda. Devemos também à Inglaterra o desenvolvimento da sistemática de retenção do IR na fonte e também a cobrança cedular,¹⁰ que tributava os rendimentos dividindo-os por categorias.

No Brasil, desde o Império, foram feitas várias tentativas de tributação sobre a renda. A primeira norma brasileira sobre o IR, ainda que não empregasse especificamente esse nome, surgiu no início do reinado de D. Pedro II, com a edição da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que fixou a despesa e orçou a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845. O art. 23 estabeleceu um imposto

⁹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **História do Imposto de Renda, Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)**. Pesquisa e texto: Cristóvão Barcelos da Nóbrega. – Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>, p. 18-19.

¹⁰ *Ibidem*, p. 13.

progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos e vigorou por dois anos. Assemelhava-se a uma tributação exclusiva na fonte.

A criação oficial do Imposto sobre a Renda no Brasil ocorreu em 31 de dezembro de 1922, através da Lei Orçamentária 4.621, no seu art. 31. No entanto, o imposto só foi efetivamente cobrado a partir de 1924, pela Lei 4.783, de 31 de dezembro de 1923, destacando-se que não havia na Constituição de 1891 qualquer previsão desta forma de tributação. O suporte constitucional só lhe foi concedido na Constituição de 1934, após dez anos de efetiva arrecadação.

Assim como ocorreu em diversos países que, no século XIX, instituíram tributos sobre a renda, as críticas às tentativas de estabelecimento de um imposto sobre a renda no Brasil foram severas.

O receio de prejuízo ao comércio, o esfacelamento de fortunas e a preocupação com a restrição à liberdade pessoal eram as principais argumentações contrárias à sua instituição. Alegava-se complexidade, baixa produtividade e despreparo do Brasil para um imposto tão complexo, prevendo-se gasto com a máquina administrativa em valor superior ao que se arrecadaria. Ademais, consideravam-no vexatório a uma população não habituada às contribuições diretas, característica intrínseca do novo tributo.¹¹

Apesar das críticas, o aumento da participação do IR no bolo arrecadatório foi exponencial, como se vê na figura a seguir.

Figura 3 - Participação do Imposto Sobre a Renda (Física, Jurídica e Fonte) na Receita Tributária da União de 1924 a 2015.

¹¹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **História do Imposto de Renda, Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)**. Pesquisa e texto: Cristóvão Barcelos da Nóbrega. – Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>, p. 10-23.



Fonte: RFB — Análise das Arrecadações das Receitas Federais (01/09/2015)

Para atingir esse crescimento, utilizou-se de muitas técnicas, como a cobrança cedular, que tributava os rendimentos dividindo-os por um número cada vez maior de categorias, e a aplicação de alíquotas progressivas, que oscilam conforme a renda do contribuinte, além do desenvolvimento do conceito de patrimônio, que ampliou o espectro de aplicação do imposto em tela. Assim, houve ao longo da história do IR, uma grande variação da abrangência do imposto, do número de alíquotas aplicáveis e conseqüentemente dos valores arrecadados, como se vê nas figuras 4 e 5, seguintes.

Figura 4 – Quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2016.



Fonte: RFB — Análise das Arrecadações das Receitas Federais (01/09/2015).

Figura 5 - Maiores alíquotas da tabela progressiva do IRPF (1924 a 2016).



Fonte: RFB — Análise das Arrecadações das Receitas Federais (01/09/2015).

As figuras 4 e 5, baseadas na arrecadação do IRPF, demonstram as oscilações na quantidade e valores percentuais das alíquotas, que apresentaram viés de crescimento até 1988. No entanto, pode-se observar que após a CF de 1988, houve regressão severa no número e nos valores percentuais das alíquotas.

Esta severa redução foi acompanhada de queda na arrecadação, como podemos ver anteriormente na figura 3: os impostos sobre renda, que chegaram a participar com mais de 50% da arrecadação federal no período de 1983 a 1989, recuaram até um patamar mínimo de 30% de participação na mesma arrecadação durante o período de 1992 a 1995.

Diante da perda na participação da arrecadação federal, ainda no término do período compreendido entre 1992 e 1995, ocorre a produção de um novo incremento na participação dos impostos sobre a renda dentro do bolo da arrecadação federal. Data desta época de recuperação na participação dos impostos sobre rendas no bolo arrecadatório, a questão focada por este trabalho: o arbitramento do IR recolhido na fonte com alíquota de 35% sobre pagamentos a pessoas físicas não identificadas ou sem causa comprovada: uma alíquota superior às maiores alíquotas previstas no sistema tributário, que é de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento) aplicáveis às Pessoas Físicas, vide figura 5 acima.

2.3 O SUPORTE LEGAL DO IR NA FONTE COM ALÍQUOTA DE 35% E A SUA FINALIDADE ORIGINAL DE APLICAÇÃO

Feita a primeira parte de nossa digressão sobre o IR, de natureza mais histórica, deve-se fazer o mesmo no tocante ao IR recolhido na fonte sob alíquota de 35%, levantando sucintamente as origens de sua criação.

O IR na Fonte sob alíquota de 35%, incidente sobre beneficiários não identificados ou sobre pagamentos sem causa, encontra amparo no Art. 674 do Decreto 3000/99 - Regulamento do IR.

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).¹²

¹² BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda). **Planalto**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil03/decreto/d3000.htm>.

Originalmente, tal incidência foi instituída pela Lei nº 8.848/1994, elaborada com apenas dois artigos, objetivando exclusivamente a majoração, de 25% para 35%, da alíquota aplicável à faixa de renda mais elevada da tabela progressiva do IRPF do ano-base de 1994 e declarada para ajuste em 1995, constante na Lei 7.713/1988, como se vê abaixo:

Art. 1º No ano-calendário de 1994, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

Base de Cálculo (Em Ufir)	Parcela a Deduzir da Base de Cálculo (Em Ufir)	Alíquota
Até 1.000		isento
Acima de 1.000 até 1 950	1.000	15,0%
Acima de 1.950 até 18.000	1.415	26,6%
Acima de 18.000	5.395	35,0%

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

Art. 2º O imposto de renda progressivo de que trata o art. 16 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, será calculado de acordo com a seguinte tabela, para fins da declaração de ajuste anual a ser apresentada no ano de 1995.¹³

Base de Cálculo (Em Ufir)	Parcela a Deduzir da Base de Cálculo (Em Ufir)	Alíquota
Até 12.000		Isento
Acima de 12.000 até 23.400	12.000	15,0%
Acima de 23.400 até 216.000	16.980	26,6%
Acima de 216.000	64.740	35,0%

Se interpretada *ipsis litteris*, a majoração da alíquota máxima do IR na fonte para 35% veio por norma que previamente limitou a sua vigência no tempo, qual seja o ano-calendário de 1994. Contudo, foi mantida a sua aplicação pela Lei

¹³ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.848, de 28 de Janeiro de 1994. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8848.htm.

8.891/1995, de 20 de janeiro de 1995, que vigeu até a Lei nº 9.250/1995, de 26 de dezembro de 1995. Esta restabeleceu a alíquota máxima de 25% pela nova tabela progressiva constante em seu art. 3º.

Deixando ainda mais claro, a Lei 9.250/1995, em seu art. 42, revogou expressamente o Art. 8º da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, impondo o fim da tabela progressiva usada como base para tributar em 35% os pagamentos previstos no seu art. 61, quando feitos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, conforme transcrição abaixo.

LEI 9.250/95

Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

BASE DE CÁLCULO EM R\$	ALÍQUOTA%	PARCELA A DEDUZIR DA BASE DE CÁLCULO - R\$
Até 900,00	-	-
Acima de 900,00 até 1.800,00	15	135
Acima de 1.800,00	25	315

.....
 Art. 42. Revogam-se as disposições em contrário e, especialmente, (.....) os arts. 8º a 20 e 23 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.¹⁴

Logo a seguir, podemos ver a tabela expressamente revogada do art. 8º e o art. 61 da Lei nº 8.981/95, principal objeto de investigação de investigação neste trabalho.

LEI 8.981/95

Art. 8º O Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais: **(Revogado pela Lei nº 9.250, de 26.12.1995):**

¹⁴ BRASIL, Secretaria da Fazenda. Disponível em: <<http://www>>

BASE DE CÁLCULO R\$	PARCELA A DEDUZIR DA BASE DE CÁLCULO - R\$	ALÍQUOTA
Até 676,70	-	-
De 676,71 a 1.319,57	676,70	15,0 %
De 1.319,58 a 12.180,60	957,53	26,6 %
Acima de 12.180,60	3.650,80	35,0 %

.....

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.¹⁵

Parece conclusão perfeitamente lógica que o art. 61, para tributar certos pagamentos direta e exclusivamente na fonte, vale-se da maior alíquota vigente, informada pelo art. 8º da mesma norma. Uma vez revogado o art. 8º, tal alíquota careceria de nova justificativa, pois excede a alíquota máxima da nova tabela progressiva imposta pela Lei 9.250/95. Destaca-se que aqui já cabe o questionamento sobre a existência de um viés punitivo no art. 61: adotou-se, em um primeiro momento, a incidência da alíquota máxima com recolhimento exclusivo na fonte – sem que se possa determinar a capacidade contributiva do destinatário do pagamento – e, em um segundo momento, alíquota superior à máxima existente na tabela progressiva.

¹⁵ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995. **Planalto**. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm>.

Em síntese, é possível cogitar que a revogação expressa do art. 8º da Lei 8.981/95, afeta o caráter da regra contida no art. 61, por lhe ter sido subtraído o emprego de alíquota existente, transmutando-se de norma tributária para norma aparentemente sancionadora. Ainda é bom que se observe que, embora não tenha havido a revogação expressa do art. 61, pode aqui ter ocorrido a sua revogação tácita, da qual trataremos mais adiante.

Seja por descuido ou por omissão na confecção da norma ou, ainda, por política arrecadatória, a tributação do IR na fonte sob alíquota gravosa de 35% ainda está prevista no art. 674 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000/1999.

Induzida a possibilidade de lapso redacional ou política tributária criticável como possíveis razões para a permanência da aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95 na regulação do IR, convém ainda buscar as origens do tratamento que se administra aos casos em que ocorrem a não identificação do beneficiário ou o pagamento sem causa.

Constam reproduzidos na redação do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, elementos normativos anteriores, presentes no Decreto Lei 47.373/59, na Lei 8.383/91, na Lei nº 4.154/1962 e na Lei nº 7.713/1988. Desde o Decreto Lei 47.373, de 7 de dezembro de 1959, o pagamento de importâncias como salário complementar ou indireto sem a individualização do beneficiário ou a apresentação da causa, é abordada de forma idêntica: ocorre a impossibilidade de dedução na declaração de IR da fonte pagadora.

DL 47.373/59

Art. 37 § 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.¹⁶

¹⁶ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Decreto Nº 47.373, de 7 de Dezembro de 1959. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D47373.htm>.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, faz ainda, no seu § 1º, referência ao art. 74 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que enumera os itens considerados como remuneração e estabelece uma tributação de IR exclusiva na fonte sob alíquota de 33% em caso de ***inobservância da norma***, com destacado viés sancionatório, conforme transcrições abaixo.

L 8.383/91

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A ***inobservância*** do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à **alíquota de trinta e três por cento**.¹⁷

Embora pareça ocorrer aqui o uso de alíquota inexistente, vale lembrar que esta alíquota de 33% corresponde à aplicação da correção da base de cálculo do

¹⁷ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.383, de 30 de Dezembro de 1991. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm>.

tributo: a inobservância do cumprimento da norma acarreta a tomada do valor pago como líquido. A aplicação da alíquota de 25%, a maior vigente à época, sobre a base de cálculo já corrigida redundaria numa tributação equivalente a 33% do valor líquido (dado em pagamento). Portanto, mesmo a Lei nº 8.383/1991, somente emprega alíquotas existentes nas tabelas progressivas do IR de seu tempo incidindo sobre uma base de cálculo corrigida, malgrado não se tenha dado o trabalho de explicitar isso.¹⁸

A forma de cálculo empregada na correção da base de cálculo também encontra anterior previsão, sendo considerados líquidos os valores pagos e procedido o reajustamento para valores brutos, sobre o qual recairá o imposto, cujo ônus foi atraído pela fonte pagadora. Tal procedimento já era determinado pela da Lei nº 4.154/1962, de 28 de novembro de 1962, conforme abaixo, e incorporado ao art. 61 §3º da L 8.981/95.

Lei nº 4.154/62

Art. 5º Ressalvados os casos previstos nos artigos 100 e 101 do Regulamento mencionado no artigo 1º, **quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado**, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, **será considerada como líquida**, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.¹⁹

Com o objetivo de combater a distribuição disfarçada de lucros, a Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determinava a incidência exclusiva na fonte do IR, à alíquota de 30% sobre todo rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado.

Lei nº 7.713/88

¹⁸ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto De Renda Das Empresas: Interpretação e Prática**. 42. ed. São Paulo: IR Publicações, 2017, p. 362.

¹⁹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 4.154, de 28 de Novembro de 1962. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4154.htm>.

Art. 47. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta por cento, todo rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado.²⁰

A redação do art. 62 da Lei nº 8.981/1995, sequer reproduz os elementos normativos, limitando-se simplesmente a majorar a alíquota prevista pelo art. 44 da Lei nº 8.541/1992, de 23 de dezembro de 1992, para 35%, claramente no intuito de impedir a distribuição disfarçada de lucro. Ambas as normas foram revogadas pela Lei 9.249/95.

L 8.981/95

Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35% - (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995).²¹

L 8.541/92

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995).²²

Como se pode ver acima, os arts. 61 e 62 da Lei 8.981/95 se embasam em normas que aplicam, em regra, alíquotas existentes na tabela progressiva do IRPF vigente em suas épocas, pois tratam de pagamentos a pessoas físicas não identificadas e distribuição de lucro para sócios ou, ainda, guardam relação de pertinência com os parâmetros empregados nas alíquotas aplicadas no IRPJ. A

²⁰ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 7.713, de 22 de Dezembro de 1988. **Planalto**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7713.htm>.

²¹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995. **Planalto**. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm>.

²² BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.541, de 23 de Dezembro de 1992. **Planalto**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8541.htm>.

permanência no caput do arts. 61 e 62 da incidência de IR na fonte sob alíquota de 35%, oriunda de tabela progressiva revogada pela lei 9.250/95, destoa da sistematização adotada pelo legislador até então, fazendo supor tenha ocorrido descuido em não revogar expressamente o art. 61 e 62, ou atualizá-los.

As situações acima previstas, envolvendo a incidência de IR na fonte sob alíquota de 35% com o viés de tributar a distribuição disfarçada de lucro, quando consideradas na atualidade, apontam a perda da finalidade de tal tributação, uma vez que a distribuição de lucros e dividendos foi isentada pela Lei 9.249/95.

LEI 9.249/95

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.²³

As mesmas situações fazem pressupor a perda do próprio caráter tributário, uma vez que a tributação sob alíquotas elevadas e não previstas revelam um aspecto gravoso e abrem viés para uma suspeição de sancionamento. Como sabemos, o tributo não pode ter viés sancionatório, com se vê abaixo.

L 5.172/66

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.²⁴

²³ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>.

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

2.4 REGULAÇÃO ATUAL

A função deste tópico é expor sucintamente, e da forma mais organizada possível, as normas atuais aplicáveis ao tema proposto. A incidência de IR na Fonte sob alíquota de 35% em pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem comprovação da causa, encontra amparo questionável, como já vimos, no art. 674 do Decreto 3000/99 - Regulamento do IR.

Na verdade, o art. 674 do RIR, meramente coteja o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, que sujeita os pagamentos realizados por pessoas jurídicas ao recolhimento exclusivamente na fonte de IR sob alíquota de 35%, se presentes três situações: o beneficiário não for identificado, se não for comprovada a operação ou a causa e, ainda, nos casos de pagamento de benefícios indiretos (salários indiretos) conforme o §2º, do art. 74 da Lei nº 8.383/91.

O art. 675 do RIR se faz incluir como norma reguladora neste estudo, pois o legislador optou por cindir o art. 61 em tela. Como art. 674 do RIR não espelha completamente o art. 61, da Lei nº 8.981/91, coube ao art. 675 cotejar a parte final do §1º do art. 61, reprisando o conteúdo chamado pela referência ao §2º do art. 74 da Lei nº 8.383/91, a relembrar, os casos de pagamento de benefícios salariais indiretos a pessoas físicas.

D 3000/99 – RIR

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).²⁵

²⁵ BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda). **Planalto**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil03/decreto/d3000.htm>.

O RIR, fazendo a cisão do art. 61 da Lei 8.981/95 em sua redação, permite pressupor que os “fatos geradores” constantes no bojo do art. 61 não deveriam estar juntos e, pela possibilidade de um tratamento díspar desses diferentes fatos geradores pela jurisprudência ou por norma futura, o legislador separou-os, ainda que reprisando os mesmos parágrafos e mantendo o texto original da lei.

Compõe a coletânea de normas aplicáveis diretamente ao tema a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.500/2014. Ela especifica em quais situações se aplica a técnica de tributação exclusiva na fonte, fazendo com que os rendimentos não estejam sujeitos ao ajuste anual.

IN RFR 1500/14

Art. 19. São também tributados exclusivamente na fonte:

XV - rendimentos decorrentes dos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, inclusive recursos entregues a terceiros ou a sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa;²⁶

Dos arts. 674 e 675 do RIR decorrem alguns tratamentos específicos, quais sejam: o imposto de 35% na fonte é considerado vencido no dia do pagamento da referida importância, incidindo sobre a pessoa jurídica, que atraiu para si a responsabilidade tributária, juros equivalentes e multa moratória; o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto; e, a não sujeição ao ajuste anual por tratar-se de recolhimento definitivo.²⁷

²⁶ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1500, DE 29 DE OUTUBRO DE 2014. (Publicado(a) no DOU de 30/10/2014, seção 1, página 57) Disponível em:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670/>>.

²⁷ Lei nº 8.981/1995, art. 61, §2º, cotejados nos art. 674 §2º e 675 §2º.

Quanto à incidência de juros e multa moratória, aplica-se ainda o art. 722 do RIR, mesmo que a fonte pagadora comprove que o beneficiário tenha declarado ao fisco o rendimento, conforme transcrito abaixo.

D 3000/99 – RIR

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

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

Cumpre, por fim, algumas considerações sobre a não identificação dos beneficiários e a inexistência de comprovação da causa de pagar.

2.4.1 O Problema do Beneficiário Não Identificado

A retirada ou a transferência de recursos financeiros de uma Pessoa Jurídica exigem a comprovação da causa e a identificação do beneficiário, quer este seja pessoa física ou jurídica. Caso não seja possível a identificação do destinatário dos recursos dados em pagamento incorre-se na hipótese de incidência de recolhimento de IR na Fonte, a uma alíquota de 35%. Para tanto, deve ser comprovada, de forma inequívoca, a efetiva realização do pagamento²⁸, transferência ou distribuição de recursos sem que se possa determinar, individualmente, os beneficiários.

Ocorre que, com a não identificação, o Fisco se vê impedido de alcançar diretamente o beneficiário do rendimento, sujeito passivo da obrigação tributária,

²⁸ O que justifica o lançamento do imposto de renda na fonte previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 é existência de um pagamento sem que esteja identificado o beneficiário ou sua causa. A efetividade do pagamento é elementar na caracterização da infração. Se a fiscalização duvida da efetividade dos pagamentos e utiliza a falta de comprovação como elemento indicativo da inexistência das aquisições formalizadas pelas notas fiscais, não subsiste o lançamento. CARF/Acórdão nº 1401-000.852, de 17.04.2013, publicado em 17/04/2013.

impedindo a constituição do crédito tributário. O impedimento se dá porque, identificado o fato gerador e a base de cálculo, não se pode conhecer o sujeito passivo da obrigação tributária, sua realidade, sua capacidade de pagar impostos.

Por isso, desloca-se o sujeito passivo da obrigação tributária do beneficiário do pagamento para a Pessoa Jurídica que o efetuou, abrindo caminho para a constituição do crédito tributário e evitando-se a sonegação. No entanto, essa substituição tributária é atípica e será detalhada mais adiante.

Essa substituição atípica, no entanto, traz penalidades ao pagador, uma vez que a tributação que ocorre nos moldes do art. 61 da Lei 8.981/95 é realizada na fonte e de forma exclusiva, sem a possibilidade de ajustes na Declaração Anual. Ocorre, ainda, a incidência das multas previstas no art. 957 do RIR, mesmo ocorrendo a identificação do beneficiário e a prova de que este declarou ao Fisco o pagamento.²⁹ Ainda se procede o reajustamento do valor pago, sobre o qual recairá o imposto, pois os valores encontrados como prova de pagamento são considerados líquidos (art. 61, §2º), resultando em elevação da alíquota efetivamente aplicada, como veremos mais tarde.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), já produziu alguma jurisprudência sobre o assunto, embora muito pouco variada e restrita, graças ao alto grau de vinculação à norma, característica do Direito Tributário.

Os tributos, ou “sanções” previstas acima exigem a efetiva comprovação de realização dos pagamentos efetuados sem causa ou a beneficiários não identificados. Não bastam meros indícios contábeis, como vemos abaixo:

²⁹ A pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. PAGAMENTO SEM CAUSA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido subtraiu recursos da pessoa jurídica, utilizando-se de empresa prestadora de serviço, cuja causa ou a operação não foi comprovada. CARF/Acórdão nº 2201-002.707, de 08.12.2015, publicado em 11.01.2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/1999), arts. 217, 299 e 674. SCI COSIT nº 11, de 2013, publicada em 17.05.2013.³⁰

Importante destacar, com se viu acima, que, a obrigação de comprovar o pagamento é do Fisco. No entanto, a obrigação de identificar o beneficiário do pagamento é do contribuinte que efetivou tais pagamentos, conforme vemos a seguir.

PAGAMENTOS EFETUADOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS – FALTA DE PROVAS Não procede a alegação de que a fiscalização não fez o seu trabalho investigatório a fim de instruir o auto de infração, sendo que ônus de provar a quem foram realizados os pagamentos efetuados é do contribuinte, sob pena de ser autuado pelo Imposto de Renda sobre pagamentos a beneficiários não identificados. Recurso de Ofício negado. Recurso Voluntário negado. CARF/Acórdão nº 2201-00.810, de 22.09.2010, publicado em 11.08.2011.³¹

2.4.2 O Problema do Pagamento sem Causa Comprovada

São considerados pagamento sem causa a transferência de recursos sem que se possa determinar a razão para tal. Isso ocorre quando empresas são utilizadas para a lavagem de ativos, pagando por serviços que não foram prestados ou por mercadorias que não foram entregues. Tal qual ocorre com os pagamentos

³⁰ BIANCO, João Francisco (Coord.). **Regulamento do imposto de renda 1999**, volume II: anotado e comentado. 19. ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2016, p. 150. v2.

³¹ *Ibidem*, p. 35.

realizados a beneficiários não identificados, os realizados sem causa comprovada sujeitam-se ao mesmo regramento: o recolhimento realizado é na fonte e de forma exclusiva, sem a possibilidade de ajustes na Declaração Anual. Incidem as multas previstas no art. 957 do RIR, independente da identificação do beneficiário e da prova de que este incluiu o pagamento em sua declaração de renda anual, procedendo-se, ainda, o reajustamento do valor pago, que são considerados líquidos, resultando em elevação da alíquota efetivamente aplicada.

No entanto há um fato peculiar que envolve o pagamento sem causa: mesmo sendo conhecido o beneficiário do rendimento, quando o mesmo ocorre sem causa mantém-se a regra de tributação exclusiva na fonte, pela impossibilidade de determinação de qual norma aplicar. Como se vê abaixo:

A propósito, vale referir a justificativa do preceito em tela, segundo a fundamentação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 11, de 8 de maio de 2013: “O caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Tal norma se justifica uma vez que, em razão do anonimato do beneficiário, o Fisco se vê impedido de alcançar de forma direta o beneficiário do rendimento. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Neste caso, embora se conheça o beneficiário do rendimento, persiste a dúvida sobre a natureza do rendimento vinculado ao referido pagamento. Sem a certeza sobre o fato ocorrido, não há segurança para a aplicação da norma geral de tributação. Portanto, o referido artigo traz uma regra de tributação que supre a insegurança sobre o fato passível de tributação”.³²

Neste mesmo sentido há decisão do CARF, prevendo o pagamento de multas pela ausência de causa no pagamento, mesmo tendo o beneficiário declarado o recebimento e se submetido ao crédito tributário:

PAGAMENTO SEM CAUSA. COMPROVAÇÃO. A exigência do imposto de renda na fonte com fundamento no art. 61, da Lei nº 8.981/1995, se sustenta quando houver indiscutível comprovação de que o sujeito passivo efetuou pagamento sem causa justificada ou a beneficiário não identificado. IRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA. Para a caracterização da multa qualificada, há que estar presente a figura do dolo específico caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na

³² VELLOSO, Andrei Pitten. Imposto de Renda na Fonte de 35% sobre pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, jan./fev. 2018. p. 13-14.

diminuição ou retardamento da obrigação tributária. O registro das operações nos livros fiscais, inclusive com o cumprimento das formalidades acessórias, não evidencia má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. LANÇAMENTO. A falta de retenção de IRRF apurada após o prazo de entrega da DIRPF da pessoa física beneficiária dos rendimentos autoriza o lançamento de multa e juros isolados contra a fonte pagadora que estava obrigada a efetuar a retenção. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. A exigência de tributação exclusivamente na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é incompatível com a imputação de responsabilidade solidária a terceiros por suas meras participações, como prepostos ou administradores, nos acontecimentos que caracterizaram o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. CARF/Acórdão n.º 2201-002.697, de 11.03.2015, publicado em 25.08.2015.³³

Por fim, é necessário destacar que transparece certo viés de penalidade nos casos de pagamento sem causa comprovada, pois o fato gerador que cria a obrigação tributária não decorre da mera realização de um pagamento pela fonte pagadora e sim, da ocorrência da inobservância da norma tributária aqui questionada.

³³ BIANCO, João Francisco (Coord.). **Regulamento do imposto de renda 1999**, volume II: anotado e comentado. 19. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016, p. 151. v2.

3 NATUREZA JURÍDICA DA ALÍQUOTA DE 35% DE IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE

Determinar a natureza jurídica de uma norma ou de uma obrigação pressupõe descobrir-lhes as afinidades apresentadas junto aos institutos jurídicos de um mesmo ordenamento, com os quais se relacionam. Somente estudando a natureza jurídica de cada norma ou obrigação é possível usá-la com justiça ou mesmo questionar a sua validade.³⁴

A natureza histórica da norma aqui questionada já foi sucintamente analisada. Pode-se ver que o seu surgimento é atribuível a vários fatores, que variam do casuísmo de nossos legisladores ao esquecimento de sua revogação expressa.

Quanto à semelhança com os institutos jurídicos de nosso ordenamento, há bastante controvérsia: fala-se em modalidade de substituição tributária típica, ou atípica, e, ainda, na possibilidade de natureza sancionatória da obrigação.

3.1 A COBRANÇA DO IR EM SUBSTITUIÇÃO AO BENEFICIÁRIO

A substituição tributária é um eficiente mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelo Fisco, com o intuito de facilitar a arrecadação e a fiscalização, centralizando-a em um mesmo contribuinte, que passa a ser o novo sujeito passivo da obrigação tributária.³⁵ O substituto tributário passa a apurar o montante devido e cumprir a obrigação frente ao Fisco no lugar do contribuinte original. No caso específico em tela, a fonte pagadora enquadrada no art. 61 da Lei nº 8.981/95 deve recolher o imposto devido pelo beneficiário, seja ele pessoa física ou jurídica.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 27.

³⁵ PAULSEN, Leandro. **Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária**. Interesse Público, São Paulo, n. 58, p. 187, nov/dez. 2009. p. 194.

Embora a definição de substituição tributária não seja complexa, na prática a tentativa de compreender os efeitos do art. 61 da Lei nº 8.981/95 como substituição tributária enfrenta algumas dificuldades, como se vê a seguir.

Em uma substituição tributária típica, o sujeito passivo original (substituído) é conhecido e o substituto tributário recolhe o tributo que seria devido pelo primeiro, de acordo com o regime jurídico aplicável a ele aplicado, ou seja, a substituição do sujeito passivo não altera o regime de tributação.

No caso estudado neste trabalho, a substituição do beneficiário realmente ocorre no pagamento sem causa comprovada, pois o mesmo é identificado, no entanto, o substituto (pagador) não é tributado com base no mesmo regime que seria aplicado ao substituído (beneficiário) – altera-se o regime do IR recolhido com exclusividade na fonte e usa-se a alíquota gravosa de 35%, expressa no texto do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Desta forma pouco há o que se falar em substituição, pois o procedimento expresso na lei mais se assemelha a uma sanção.

Considerar o deslocamento da responsabilidade de pagamento do IR, no caso do pagamento efetuado a beneficiário não identificado, como substituição tributária, seria admitir a aplicação substituição tributária atípica, na qual não se saiba quem é o substituído, sua capacidade tributária e o regime que lhe caberia. Não se pode negar que o beneficiário fica isento da declaração do rendimento percebido, tendo direito a restituição, caso já tenha recolhido o tributo.

A atipicidade se daria, por tripla razão: originar-se de inobservância de norma tributária, não se saber quem é substituído e, muito menos qual regime lhe caberia aplicar, para poder transferir ao substituto a responsabilidade originalmente devida pelo substituído. Pode-se, ainda, entender essa substituição atípica como proteção ao crédito tributário, antes de qualificar o procedimento como sancionatório.

À luz da legislação vigente, aparenta se tratar efetivamente de substituição tributária, porque os valores estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte, dispensando-se o ulterior recolhimento do imposto pelo beneficiário. Porém, a substituição seria atípica na medida em que é instaurada pelo descumprimento de deveres legais e lastreada em ficção jurídica, haja vista que a aplicação da norma independe da verificação dos fatos sujeitos à

tributação e até mesmo do regime jurídico ao qual está submetido o beneficiário, que, como dito, por vezes sequer é conhecido.³⁶

3.2 CARÁTER SANCIONATÓRIO OU ARRECADATÓRIO

O art. 61 da Lei 8.981/95, empregado na atualidade, tanto pode ter caráter tributário, como sancionatório. Uma norma tributária deve ter por antecedentes fatos lícitos e geradores de direitos, e por conseqüente, o nascimento da obrigação tributária. Já uma norma sancionadora tem por antecedentes fatos ilícitos e, como conseqüente, a imposição de uma sanção, cuja forma mais difundida no direito tributário é a multa.

A previsão de alíquota gravosa de 35% no recolhimento de IR na fonte, constante no art. 61 da Lei nº 8.981/95, está diretamente vinculada a uma irregularidade. Há, ainda, previsão de aplicação das multas previstas no art. 957 do RIR. Embora o art. 61 pareça não tratar de multa tributária, o fato é que o vínculo obrigacional se estabelece a partir de uma infração. Na hipótese de possuir este comando legal um caráter sancionatório, seria correto cumular suas “sanções” com outras multas? Convém aqui lembrar que tributos não podem ter origens sancionatórias.³⁷

Apesar da origem aparentemente sancionatória da obrigação tributária prevista na norma em tela, isso não seria suficiente para a sua qualificação como uma sanção, como podemos ver nas hipóteses de responsabilização tributárias de terceiros, expressas no CTN.

SEÇÃO III - Responsabilidade de Terceiros

³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. Imposto de Renda na Fonte de 35% sobre pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, jan./fev. 2018. p. 13.

³⁷ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Art. 3º da Lei nº 5.172/1996 – Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.³⁸

No entanto, o viés sancionatório não fica de todo afastado, uma vez que a inobservância do art. 61 da Lei 8.981/95 acarreta, além da hipótese de substituição tributária atípica, o recolhimento de IR na fonte com alíquota majorada de 35% (inexistente na tabela progressiva atual). Poderia se cogitar que o efeito prático, ainda que indevido, seria de uma aglutinação, criando uma espécie de obrigação mista, onde se tributa sancionando.

³⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

O viés sancionatório se avoluma quando observamos os casos em que o beneficiário é conhecido e, por falta de comprovação de causa, mantém-se a obrigação sobre a fonte pagadora, com alíquota mais gravosa, desonerando o beneficiário e restituindo-o, se já tiver recolhido ao fisco as suas obrigações.

4 LEGITIMIDADE DA ALÍQUOTA DE 35% DE IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE

Questionar a legitimidade de uma norma significa verificar se ela se adéqua ao sistema jurídico ao qual faz parte. É cotejar os seus comandos e ver se há conformidade com as demais normas vigentes no ordenamento jurídico.³⁹ De certa forma, ao fazer uma digressão sobre as alterações sofridas pelos comandos legais que sustentam a incidência do IR na Fonte sob alíquota de 35% sobre pagamentos sem causa ou efetuados a beneficiários não identificados, já iniciamos um exame de legitimidade.

Já analisamos os aspectos controversos da substituição tributária, que não se sobrepõe com perfeição ao conceito consagrado no ordenamento, acabando por ser admitida como “atípica”, amparada pela atribuição de responsabilidades tributárias a terceiros, prevista nos art. 134 e 135 do CTN.

Observamos a aparente dualidade do comando legal, pois varia da instituição de obrigações tributárias ao exercício do poder sancionatório. As dúvidas sobre a sustentabilidade da alíquota de 35% podem, de certa forma, mais facilmente consagrar um viés sancionatório de uma norma que pretende instituir obrigações, mas de forma descuidada. Seria possível ter ocorrido revogação implícita do art. 61 da Lei 8.981/95, mas que ainda vem sendo aplicado como norma vigente?

Buscando subsídios para questionar a legitimidade da norma em tela, neste capítulo, serão expostos alguns dos procedimentos adotados em função da aplicação da regra imposta pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95, que dá suporte aos art. 674 e 675 do RIR/99.

³⁹ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2 ed. São Paulo:Atlas. 1994. P 111.

4.1 PROCEDIMENTOS ADOTADOS ATUALMENTE

Uma série de procedimentos decorre da vigência dos art. 674 e 675 do RIR/99 que cotejam o art. 61 da Lei nº 8.981/95, necessários ao cumprimento de seus comandos legais, mas alguns deles apresentam atipicidades para se fazerem aplicar. Diante da controvérsia sobre a natureza sancionatória ou tributária do art. 61 em tela, e, também, da adaptação a um conceito de substituição tributária “atípica”, busca-se aqui demonstrar, sem o intuito de esgotamento do assunto, alguns procedimentos que afetam (ou são afetados) pela questão da legitimidade do comando normativo em tela.

4.1.1 Tributação na Fonte de Forma Exclusiva e Definitiva

A tributação na fonte não constitui um tipo específico de tributo e sim uma técnica de arrecadação do IR, não afetando a identidade deste, mas apenas o momento em que é recolhido. Uma variação que ocorre ao tributar-se na diretamente na fonte é o momento da ocorrência do fato gerador, que deixa de ser o da aquisição da disponibilidade da renda e passa a ser o momento em que se realiza o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa ao beneficiário.⁴⁰

A arrecadação na fonte tem por premissa a incidência de tributação sobre fatores isolados do acréscimo patrimonial, além da transferência da sujeição passiva do beneficiário para a fonte pagadora.⁴¹

Conforme o art. 61, §2º, da Lei nº 8.981/1995, considera-se vencido o Imposto sobre a Renda Recolhido na Fonte no dia do pagamento da referida importância, devendo ser recolhido no próprio dia do pagamento, sob pena de incidência de juros e multa moratória. Importante destacar que quando se trata de tributação

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 498.

⁴¹ *Ibidem*, p. 499.

exclusiva na fonte, os rendimentos não estão sujeitos ao ajuste anual, sofrendo tributação definitiva.

A questão que envolve a legitimidade do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e a técnica arrecadatária empregada consiste no fato de ocorrer vedação ao ajuste por parte do sujeito passivo do IR na fonte (substituto), além da já citada majoração da alíquota e da não incidência sobre o substituto da mesma regra tributária que vigiria sobre o contexto patrimonial do substituído. Logo, o emprego desta técnica constitui em mais uma penalidade ao pagador que incorrer na regra em tela.

A tributação do IR na fonte pode ser afastada se for identificado o beneficiário do pagamento ou comprovada a sua causa, independente de haver indícios de práticas evasivas pelos beneficiários, caso em que estes é que deverão ser tributados. Mas uma vez realizada pelo substituto, cabe ressarcimento ao substituído, evitando a bitributação.

4.1.2 Ajuste Anual por Parte do Beneficiário

Relacionado com o item tratado anteriormente, buscando evitar-se o *bis in idem*, que consiste na repetição de uma sanção sobre mesmo fato, se o beneficiário houver recolhido o imposto relativo ao crédito recebido, poderá compensá-lo em sua Declaração de Ajuste Anual.⁴²

Em via reversa, mesmo se tratando o IRF de imposto devido com antecipação, poderá a fonte pagadora comprovar que o beneficiário efetivou em sua declaração de rendas o rendimento pago sem comprovação de causa e isentar-se de recolhê-lo. No entanto, estará sujeito às penas art. 957 do RIR/99.

⁴² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário e sancionador tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

Novamente, por necessidade de proteger a arrecadação ou sancionar o contribuinte infrator, mantém-se um conceito atípico de substituição tributária que possibilita o *bis in idem*. Isso pode ocorrer se não houver possibilidade de troca de informações mútuas sobre as declarações de renda das partes envolvidas. Assim, a tributação exclusiva na fonte ocorre com certo grau de incerteza: se as partes se comunicarem, a tributação pode ocorrer no ajuste anual.

4.1.3 Incorreção da Base de Cálculo

Conforme já citado anteriormente, nos pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa comprovada, e ainda no pagamento de salários e benefícios indiretos,⁴³ é devido o reajustamento do respectivo rendimento para o valor bruto, sobre o qual recairá o imposto, pois os valores pagos são considerados líquidos.

Desta forma, a alíquota real aplicada na tributação do IR na fonte para os casos em tela não seria de 35% sobre os valores pagos (líquidos). O reajustamento da base de cálculo, buscando-se o valor original (ou bruto) das quantias pagas, eleva a já gravosa alíquota de 35% para 53,84% dos rendimentos efetivamente pagos e recebidos pelo beneficiário. De tal maneira, o caráter sancionatório fica tão evidente que dele não se pode fugir, pois ao buscar guarida no caráter tributário da norma, este se revelaria confiscatório. O cálculo citado acima pode ser melhor entendido na transcrição abaixo:

A alíquota da tributação exclusiva na fonte é 35% mas terá que ser aplicada sobre o rendimento reajustado, fato que eleva a alíquota efetiva para 53,84%. A fórmula para encontrar o coeficiente de reajustamento está na Instrução Normativa no 4/80, ou seja, $100 \div (100 - \text{alíquota do imposto})$. Como a alíquota do imposto é de 35% temos $100 \div (100 - 35) = 100 \div 65 = 1,538461$. Se o valor do benefício indireto pago é de R\$ 100.000,00 o rendimento reajustado será de R\$ 153.846,10. Aplicando a alíquota de 35%

⁴³ Art 675 §2º do RIR/99.

sobre o rendimento reajustado, o imposto a ser recolhido é de R\$ 53.846,10.⁴⁴

4.1.4 Incidência Sobre o Pagamento de Salários Indiretos

A tributação do IR na fonte sob alíquota gravosa de 35% sobre os salários indiretos, proveniente do art. 61 § 1º da Lei nº 8.981/95, substitui a aplicação da alíquota de 33%, proveniente do art. 74 §2º da Lei 8.383/91. Vale reprimir parágrafo anterior, que descreve ser esta alíquota de 33% correspondente à aplicação da alíquota de 25% (prevista em lei) sobre a base de cálculo corrigida: ao não observar o cumprimento da norma e tomando-se o valor pago como líquido, a aplicação da alíquota máxima prevista de 25% sobre a base de cálculo corrigida, redundaria numa tributação equivalente a 33% sobre o valor líquido. Portanto, mesmo a Lei nº 8.383/1991, somente emprega alíquotas existentes nas tabelas progressivas do IR de seu tempo.

Logo, a tributação do IR na fonte sob alíquota gravosa de 35% sobre os salários indiretos pode acarretar um arrastamento para a tributação indevida de forma contínua.

4.1.5 Isenção de Dividendos e Lucros Pagos ou Creditados por Pessoa Jurídica

A principal razão que fundamentou a tributação dos pagamentos em tela através da técnica de recolhimento do IR na fonte, e sob alíquota para 35%, foi o combate à sonegação sobre a distribuição de lucros das empresas aos seus sócios. As práticas mais usadas para tal eram, justamente, a realização de pagamentos sem comprovação da causa ou sem a identificação do beneficiário.

⁴⁴ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto De Renda Das Empresas: Interpretação e Prática**. 42. ed. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://portaldodocontadorsc.blogspot.com/2017/05/hiromi-higuchi-disponibiliza-sua-obra.html>> Acesso em: 26 de abril de 2018. p. 362.

Após a edição da Lei nº 9.249/1995, que isentou os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas aos seus sócios, deixando tais valores de se sujeitarem ao recolhimento na fonte do IR e deixando ainda de integrar a base de cálculo do Imposto de Renda do beneficiário, o sentido da prática dessa técnica de arrecadação e da existência de sua alíquota majorada para fora dos valores previstos na tabela progressiva desapareceu.

Assim, extinta a principal razão que justificava a existência da regra, que era combater a distribuição disfarçada de lucros, revogado expressamente o IR na fonte de 35% sobre os valores omitidos à tributação pela pessoa jurídica, que eram tidos por distribuídos aos seus sócios, acionistas ou titulares, e, ainda extinta a alíquota estabelecida de 35% na tabela progressiva, esvazia-se os motivos de aplicação desta norma.

4.2 DA INCOMPATIBILIDADE COM A CONDIÇÃO DE TRIBUTO

No decorrer deste trabalho por algumas vezes já se destacou que o vínculo obrigacional sobre o qual incide o IR na fonte, sob a questionada alíquota de 35%, não decorre da mera realização de um pagamento, mas pressupõe que também tenham ocorrido irregularidades ou infrações, aventando a possibilidade de tratar-se de penalidade disfarçada. Tal hipótese levaria à inconstitucionalidade da cobrança em tela, por ofensa ao próprio conceito de tributo, e o questionamento da simultânea aplicação da multa de ofício, que levaria ao *bis in idem*.

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas

circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.⁴⁵

A tributação, no entanto, não estaria vedada quando se trata de ato de infração à norma ou decorrente de alguma irregularidade. O próprio Supremo Tribunal Federal examinou a questão, quando do julgamento do Habeas Corpus n.º 77.530-4/RS, oportunidade em que a Corte Constitucional concluiu que a necessidade de tributação dos efeitos das atividades ilícitas decorre do próprio princípio da isonomia.⁴⁶

A nossa legislação prevê que o tributo somente pode ter como fato gerador o ato lícito. Nisso se baseia a diferenciação entre a cobrança de tributos e a exigência de multas, cuja aplicação decorre de infração à norma legal.

Aplicando aqui o princípio da legalidade tributária, conclui-se que a hipótese de incidência de um tributo não pode ser um ato ilícito. Não está, no entanto, vedada a tributação do ato ilícito, uma vez presente e influente no cenário econômico, o que está vedada é a inclusão do elemento ilicitude como fato gerador do tributo.

4.3 INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR

Lastreado no art. 3º do CTN, é possível também aventar que o motivo que fundamenta a aplicação de tal alíquota não pode constituir fato gerador, uma vez que decorre de inobservância do inscrito no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

LEI 8.981/95

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25º Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. P. 71.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus. Matéria Criminal. Habeas Corpus n.º 77.530-4/RS. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 18 de agosto de 1998. Diário da Justiça.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁴⁷

Reprisando a informação de tópico anterior deste trabalho, a Lei nº 9.249/1995, ao revogar o art. 44 da Lei nº 8.541/1992, isentou os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, de forma que tais valores deixaram de se sujeitar à incidência do Imposto sobre a Renda Recolhido na Fonte e de integrar a base de cálculo do Imposto de Renda do beneficiário.

Desta forma, a despeito da questionável majoração da alíquota do IR na Fonte, os pagamentos sem causa ou sem identificação do beneficiário, não poderiam constituir fato gerador se considerados como distribuição disfarçada de lucros.

Os demais fatos geradores da incidência do IR na fonte, previstos no art. 61 da Lei 8.981/95 e cotejados pelos arts. 674 e 675 do RIR, originam-se da inobservância de norma, logo, deveriam atrair a incidência de multas e não de tributos.

Logo, sob o ponto de vista da revogação do art. 44 da Lei 8.541/92 e do expresso no art. 3º do CTN, carece de fato gerador que justifique a incidência do comando contido no art. 61 da Lei 8.891/95.

4.4 A (IN)ADEQUAÇÃO LEGAL DA ALÍQUOTA DE 35% E A POSSIBILIDADE DE SUA EXTINÇÃO

Foi já amplamente exposto o problema da majoração da alíquota aplicável ao IR na fonte, de 25% para 35%.

⁴⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

A inadequação da alíquota se inicia com a redução da alíquota máxima da tabela progressiva do IRPF para 25% (atuais 27,5%). Isso ocorreu quando da derrogação da Lei nº 8.981/1995 no seu art. 8º, feita pela Lei nº 9.250/95. Na ocasião não ocorreu a redução da alíquota de 35% para tributação exclusiva na fonte sobre os pagamentos previstos no art. 61, tornando-a excepcional à tabela imposta por lei, o que implica em alíquota de penalização.

Ainda que o legislador não tenha derogado a Lei nº 8.981/1995 ou reduzido expressamente a alíquota de 35% acolhida pelo seu art. 61, proveniente do derogado art. 8º, não se pode tolerar que, pelo descuido ou inação do legislador, se altere a finalidade do art. 61, penalizando os contribuintes com o recolhimento exclusivamente na fonte sob uma alíquota de IR não mais vigente. A hipótese de revogação da alíquota de 35% neste artigo, informado que era pelo derogado art. 8º, parece mais que uma mera presunção.

Aplicando-se a regra do art. 2º, §1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), segundo a qual: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”⁴⁸, pode-se concluir que a alíquota em tela foi expurgada do ordenamento pela incompatibilidade que apresenta, sendo inadequada a sua aplicação, sob risco de tributação indevida ao longo do tempo.

Apesar de não ter sido revogada de maneira expressa, a alíquota de 35% foi abolida do sistema progressivo no qual se assentava, conduzindo à conclusão de que foi revogada de forma implícita.

No entanto, mesmo tendo sido derogada expressamente no art. 8º, a redação do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 não foi modificada, impondo o recolhimento do IR na fonte à alíquota de 35%. Também ocorre o mesmo no art. 674 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, Decreto nº 3.000/1999 que cotejam o art. 61 em tela.

⁴⁸ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Decreto Lei Nº. 4.657, De 04 de Setembro de 1942. **Planalto**. Disponível em:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>>.

Quando ocorrem antinomias (contradição entre princípios, doutrinas ou prescrições legais), o critério a ser utilizado para solucioná-la é o cronológico.⁴⁹ Logo, é perfeitamente possível que lei geral, conflitando-se com lei especial, a revogue, total ou parcialmente. O que significa que, se no regime geral da Lei nº 9.250/1995, que restabeleceu a alíquota máxima do IRPF em 25%, não se harmoniza com a aplicação da alíquota de IR na fonte de 35%, esta não teria mais validade.

Na verdade o efeito da aplicação do critério cronológico, que culmina na revogação da aplicação da alíquota em tela, vai mais além: não determina apenas a revogação da alíquota anterior e a aplicação da alíquota de 25%, mas impõe que sejam aplicadas todas as demais alterações substanciais no sistema do IRPF. Em síntese, não apenas a gravosa alíquota de 35% estaria revogada, mas também a cobrança do IR na Fonte sobre os valores omitidos à tributação pela pessoa jurídica, em função de pagamentos sem causa, efetuados a beneficiários não identificados ou que eram tidos por distribuídos aos seus sócios, acionistas ou titulares.

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução Maria Celeste C. J. Santos; revisão técnica Cláudio De Cicco. 10a ed., Brasília: UNB, 1997. p. 93-96.

5 PROBLEMAS PRÁTICOS

Dentre todas as questões tratadas na exploração da natureza jurídica e da legitimidade do IR na fonte sob alíquota de 35% sobre pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados, algumas tem o condão de interferir especialmente na vida do contribuinte. Serão sucintamente tratados a seguir: a possibilidade de repetição da cobrança (“sanção”) pelo mesmo fato – *bis in idem*, o risco de se estar praticando continuamente uma tributação indevida e o uso indevido da glosa em conjunto com o recolhimento de IR na fonte na fiscalização das despesas de pessoas jurídicas.

5.1 DA POSSIBILIDADE DE BIS IN IDEM

A tributação na fonte, que é definitiva, constitui uma técnica de arrecadação do IR afetando o momento em que o mesmo é recolhido. Buscando evitar-se o *bis in idem*, que consiste na repetição de uma “sanção” sobre mesmo fato, se o beneficiário houver recolhido o imposto relativo ao crédito recebido, poderá compensá-lo em sua Declaração de Ajuste Anual.

Em via reversa, mesmo se tratando o IR na Fonte de imposto devido com antecipação, poderá a fonte pagadora, ao invés de recolher com atraso, comprovar que o beneficiário efetivou em sua declaração de rendas o rendimento pago sem comprovação de causa e isentar-se de recolhê-lo. No entanto, estará sujeito às penas art. 957 do RIR/99, referentes ao atraso.

O problema aqui criado é o da eventual impossibilidade de acesso mútuo às declarações de renda das partes envolvidas. Ocorre também uma incerteza na aplicação da tributação na fonte, que deveria, se corretamente aplicada, ser exclusiva e definitiva: mas na atipicidade proposta, se as partes não negociarem entre si, poderá ocorrer o *bis in idem*. Ainda, se acordarem procedimentos de evasão fiscal entre si, ao serem surpreendidos pelo fisco, o recolhimento pode novamente ser deslocado para a declaração de ajuste anual do beneficiário.

Logo, deslocar a tributação do beneficiário em tese desconhecido para a fonte pagadora, ocasiona uma incerteza quanto à tributação, que poderá ocorrer em duplicidade e não tem o condão de evitar a fraude.

5.2 PRÁTICA CONTÍNUA DE TRIBUTAÇÃO INDEVIDA

A abordagem efetuada sobre a adequação da incidência de IR na Fonte nas formas previstas no art. 61 da Lei 8.981/95, praticamente nos permite concluir que a tributação do IR na Fonte nos casos aqui estudados e a alíquota em tela devem ser expurgados do nosso ordenamento, pelas incompatibilidades que apresenta frente ao ordenamento jurídico no qual se inscreve.

A falta de interesse político em aplicar a doutrina e a jurisprudência sobre a antinomia aqui demonstrada pode estar produzindo uma tributação indevida, de forma contínua, tanto pela aplicação da alíquota expurgada, quanto pela utilização indevida da técnica de arrecadação do recolhimento direto na fonte, nos pagamentos em tela. A tributação indevida, realizada de forma contínua, somente poderia ser sanada por complexos procedimentos de restituição, causando impacto elevado aos cofres públicos, senão uma conta impagável.

5.3 O USO DA GLOSA NA FISCALIZAÇÃO DAS DESPESAS

No cumprimento dos comandos normativos do art.61 da Lei nº 8.981/95, tem ocorrido uso do instituto da glosa em conjunto com a cobrança do IR na Fonte, sob alíquota de 35%, aplicando-os aos pagamentos inconsistentes encontrados nos lançamentos contábeis das empresas fiscalizadas. No entanto, malgrado o questionamento aqui proposto sobre a vigência da norma em tela, isso somente poderia ocorrer em uma situação: se comprovado a ocorrência do pagamento e não se lograsse identificar o beneficiário ou a causa. Sobre isso o CARF se posiciona da seguinte forma:

CARF, CSRF/2ª Turma, Acórdão nº 9202003.876, sessão de 12.04.2016. Cfr. Também Solução de Consulta Interna COSIT nº 11, de 8 de maio de 2013: “A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento”.

A aplicação da retenção com exclusividade na fonte, derivada do comando normativo supracitado, oferece prova de sua antinomia frente ao ordenamento tributário, proporcionando entendimento errôneo por parte do fisco.

Em um caso hipotético, onde uma empresa tenha considerado determinadas despesas dedutíveis do IR e a fiscalização tenha entendido que tais pagamentos não eram dedutíveis, esta poderia sim glosar as despesas. No entanto, entende o fisco que os mesmos pagamentos foram feitos sem causa a beneficiário não identificado, incorrendo na exigência dos 35% de IRRF, conforme previsto no artigo 61 da Lei 8.981/1995. Isso seria descabido.

Em escassa jurisprudência, o CARF reconhece a impossibilidade de incidência do IRRF nos casos em que já tenha havido a glosa de despesa, sendo do fisco o dever de provar a efetiva realização do pagamento, como se vê abaixo.

IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA.

A tributação do IR Fonte por pagamento sem causa, não se confunde com a glosa de despesas, por falta de comprovação da necessidade, ainda que baseados nos mesmos elementos de prova. Toda a constatação de que a empresa efetivamente realizou os pagamentos, não autoriza, por si só, a tributação do IR fonte com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995. Recurso Voluntário Provido. (CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1402-00.441, Processo 18471.002033/2002-83, Relator Conselheiro Antônio José Praga, Julgamento em 24/02/2011).

IRRF. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DE IRPJ. NE BIS IN IDEM. INCIDÊNCIA ÚNICA DE TRIBUTO SOBRE A MESMA BASE DE CÁLCULO.

Desde a edição da Lei nº 9.249/96, em critério legislativo alternativo, busca-se privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios). Dessa maneira, impossível conceber o lançamento de IRRF em consideração, espeque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a conseqüente formalização do IRPJ sonegado. (CARF, 1ª Seção, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão 1101-000.767, Processo nº 16095.000.724/2007-66, Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, Julgamento em 05/06/2012).

É importante, na solução de casos como o aqui explorado, basear-se nas decisões acima, que fundamentam a não compatibilidade entre glosa de despesas e a aplicação do comando contido no art. 61 da Lei nº 8.891/95.

6 CONCLUSÃO

Encerrando a exploração do tema, conclui-se que não é possível manter em vigor norma com tal antinomia frente ao sistema jurídico em que se subscreve. O dano suportado pelos contribuintes com a permanência em vigor de uma alíquota que deveria ter sido expressamente revogada é, no campo material, imensurável. No entanto, maior estrago se faz ao ordenamento jurídico ao verem-se contrariados os princípios basilares da legalidade, da igualdade e da segurança jurídica. O que dizer então da afronta aos princípios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade, que informam o Imposto sobre a Renda?

O casuísmo e a falta de diligência na confecção das legislações que vigem no sistema tributário brasileiro, proporcionam a subsistência conflituosa de regras inconciliáveis entre si e, ainda, com características basilares do sistema jurídico. É inadmissível a sobrevida concedida ao art. 61 da Lei nº 8.891/95, ainda reprisados, como que confirmados, nos artigos 674 e 675 do RIR/99, mantendo a vigência pelo simples fato de não terem sido revogados de maneira expressa.

A preocupação com a saúde do bolo da arrecadação federal, pai do casuísmo aqui praticado, permitiu ignorar a alteração da tabela progressiva, feita pela Lei nº 9.250/95, com a redução da alíquota máxima para 25%. Apesar de todas as alterações substanciais que essa lei efetuou na legislação do imposto sobre a renda, eliminando os motivos que justifiquem a vigência do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, a redação deste não foi modificada, persistindo em impor o recolhimento do IR na fonte à alíquota de 35%.

A análise feita nessa monografia culmina com a conclusão pela revogação expressa do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, estancando a incidência indevida do IR na Fonte de 35% e evitando que o sistema normativo tributário colecionasse cada vez mais antinomias produzidas pelo casuísmo presente no Direito Tributário Brasileiro. Mais ainda, urge a necessidade de uma reforma tributária, que contemple os princípios da legalidade, da igualdade, e da segurança jurídica, possibilitando maior grau de sistematização na aplicação das normas tributárias.

7 BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo, Editora Noeses, 2007.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos extra-fiscais e não confisco**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BIANCO, João Francisco (Coord.). **Regulamento do imposto de renda 1999**, volume II: anotado e comentado. 19. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2017, 2v.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução Maria Celeste C. J. Santos; revisão técnica Cláudio De Cicco. 10. ed., Brasília: UNB, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2. ed. São Paulo:Atlas. 1994.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto De Renda Das Empresas: Interpretação e Prática**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

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

PAULSEN, Leandro. **Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária**. Interesse Público, São Paulo, n. 58, p. 187, nov/dez. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SMITH, Adam (1983) - **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Ed. Abril Cultural, Coleção: Os Economistas, São Paulo.

VELLOSO, Andrei Pitten. Imposto de Renda na Fonte de 35% sobre pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiários não identificados. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, p. 9-19, jan./fev. 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **História do Imposto de Renda, Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)**.

Pesquisa e texto: Cristóvão Barcelos da Nóbrega. – Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>

Acesso em: 28 de abril de 2018

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2017– Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>> Acesso em: 19 de junho de 2018.

8 LEGISLAÇÃO CONSULTADA

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm>. Acesso em: 16 mar. 2011.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda). **Planalto**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil03/decreto/d3000.htm>

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Planalto**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 4.154, de 28 de Novembro de 1962. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4154.htm> Acesso em: 09 de junho de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Decreto Lei Nº. 4.657, De 04 de Setembro de 1942. **Planalto**. Disponível em:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 14 de junho de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.848, de 28 de Janeiro de 1994. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8848.htm> Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 9.250, de 26 de Dezembro de 1995. **Planalto**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm>. Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. **Planalto**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995. **Planalto**. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm/>. Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Decreto Nº 47.373, de 7 de Dezembro de 1959. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D47373.htm>. Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.383, de 30 de Dezembro de 1991. **Planalto**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm>. Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 7.713, de 22 de Dezembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7713.htm>. Acesso em: 26 de maio de 2018.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Lei Nº 8.541, de 23 de Dezembro de 1992. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8541.htm>. Acesso em: 26 de maio de 2018.