

A Natureza Jurídica da Fonte Pagadora no Imposto de Renda na Fonte e seu Regime Jurídico¹

Source Legal Status in Income Withholding Tax and its Legal Framework

Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos Santos

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. MBA em Normas Internacionais de Contabilidade pela Fipecafi. Especialista em Direito Tributário e Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: brunocfns@usp.br.

Recebido em: 6-7-2023 – Aprovado em: 7-8-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.3.2023.2383>

Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar a natureza jurídica da fonte pagadora no imposto de renda na fonte, enfocando, sobretudo, na hipótese em que é qualificada – apesar das disputas doutrinárias sobre o tema – como agente de arrecadação. Diante deste caso específico, o estudo pretende definir o regime jurídico aplicável ao agente de arrecadação, enquanto “Particular em Colaboração com a Administração Pública”, conferindo-lhe os limites do princípio da legalidade e aqueles estabelecidos pelo Direito Administrativo.

Palavras-chave: Direito Tributário, obrigação tributária, agente de arrecadação, particulares em colaboração com a Administração Pública.

Abstract

This paper aims at analyzing the legal nature of the paying source for withholding income tax matters, considering especially the hypothesis under which the paying source is – despite all disputes in the specialized literature – qualified as a collection agent. In view of that, the paper intends to define the legal regime applicable to the collection agent as a “Private Agent Collaborating to the Public Administration”, in order to draw the limits regarding the Principle of Legality and those established by the Administrative Law.

Keywords: Tax Law, tax obligation, collection agent, private agent collaborating to the Public Administration.

¹ O presente artigo apenas se tornou possível por conta da disponibilidade de obras importantíssimas nos acervos do Professor Alcides Jorge Costa e do ilustre Brandão Machado doados ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Assim, como não poderia deixar de ser, rendo aqui as nossas homenagens aos respeitadas tributaristas, ao Instituto e aos seus bibliotecários.

1. Introdução e delimitação do objeto de estudo

Não há dúvida de que proliferam no Direito Tributário brasileiro as hipóteses de retenção de imposto de renda na fonte. Originalmente, já em 1943, o art. 97 do Decreto-lei n. 5.844 previu, talvez, o primeiro caso de imposição na fonte; no caso, para os rendimentos pagos a não residentes. Todavia, embora a tributação da renda na fonte no Brasil remonte a meados do século XX², o surgimento dessa sistemática confunde-se com a do próprio imposto sobre a renda de uma forma geral. Este imposto nasceu em 1799 no Reino Unido como um “imposto de guerra”³ (*Kriegssteuer*⁴), instituído por William Pitt⁵, e foi idealizado como um tributo para atender às necessidades de gastos do Reino Unido durante períodos de guerra, sendo que, em nome da proteção da privacidade⁶ e praticabilidade, passou a ser exigido, originalmente, na fonte⁷.

Desde aquela época já se tinha a percepção de que a técnica da tributação na fonte é importante instrumento de fiscalização e arrecadação, na medida em que o Estado “terceiriza” a atividade arrecadatória a um sujeito que tenha estreita relação com a obtenção da renda – que é a situação econômica que se pretende tributar.

Diante da evidente relevância e extensão de adoção da técnica de tributação da renda na fonte, o presente artigo perquirirá qual o regime jurídico a ser aplicável à fonte na hipótese em que figure, não como responsável tributário, mas sim como agente de arrecadação – como sustentam Schoueri⁸ e Machado⁹.

Adentrando os ensinamentos do Direito Administrativo, o presente artigo cuidará de examinar, a partir da provocação de Machado – quando comparou os

² QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 384-405 (385).

³ ZILVETI, Fernando Aurelio. Imposto de renda: indagações acerca do nascimento do tributo no Reino Unido. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, v. 29, p. 166-180; NEUMARK, Fritz. Der Aufstieg der Einkommensteuer. Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung. In: Schultz, Uwe (org.). *Mit dem Zenhten fing es an*. Munique: Beck, 1986, p. 232-244 (232).

⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 21 Auflage, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2013, p. 265.

⁵ KRUSE, Heinrich W. “Zur Einkommensteuer”, in Festheft zum 65. Geburtstag von Walter Drenseck. *Steuer und Wirtschaft*, n. 4, nov. 2006, p. 297-302 (299).

⁶ GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and United States. *The American Journal of Tax Policy*, v. 2, p. 211-251 (215).

⁷ SOOS, Piroška E. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 11-16; 36; 62-76.

⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 622.

⁹ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (293).

agentes de arrecadação aos tabeliães e concessionários de serviço público¹⁰ –, em qual espécie de “particular em colaboração com a Administração Pública” o agente de arrecadação se amolda. A partir dessa classificação, pretende-se delimitar o regime jurídico aplicável à fonte que retém o imposto sobre a renda, enquanto agente de arrecadação.

Veja-se, com isso, que não se pretendem analisar outras hipóteses de retenção na fonte (muito embora parte das conclusões que serão obtidas neste estudo possam se estender a outras hipóteses de retenção) e isso porque o presente estudo também analisará a abrangência do art. 45 do CTN, que é regra específica de tributação sobre a renda na fonte.

Ainda na conformação do objeto de estudos deste trabalho, não se vislumbra perquirir – do ponto de vista da Teoria do Estado e do Direito Administrativo – se a função de retenção na fonte deveria ou não ou ser atribuída ao particular ou mesmo os fundamentos e efeitos da “privatização” das funções tipicamente estatais – estudo, aliás, levado a cabo por Krautzberger¹¹ e Siqueira¹². Neste artigo, portanto, parte-se, efetivamente, da premissa de que a tarefa de arrecadação é compartilhada com o particular e este, no caso da retenção na fonte do imposto de renda, atua como agente de arrecadação.

Com isso, num primeiro momento, será necessário justificar em que casos a fonte é agente de arrecadação e em que casos é considerada responsável tributário por transferência – como explica Schoueri¹³. Feita essa diferenciação, focaremos na primeira hipótese e destrincharemos o seu regime jurídico à luz das categorias do Direito Administrativo.

O objetivo de classificar juridicamente o agente de arrecadação é identificar o regime jurídico que se lhe aplica, de modo a tratar dos limites a serem impostos ao legislador quando da atribuição de encargo tributário à fonte pagadora de rendimentos.

2. A teoria dualista da obrigação tributária

Antes de adentrar o debate sobre a possível atribuição de sujeição passiva tributária à fonte pagadora de rendimentos, é preciso entender em que termos o legislador complementar o fez.

¹⁰ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (293).

¹¹ KRAUTZBERGER, Michael. *Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private: zum Begriff des staatlichen Bereichs*. Berlin: Dunker & Humblot, 1971, p. 21.

¹² SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de. *A terceirização na Administração Pública*. Tese de Doutorado apresentada sob a orientação da Professora Maria Sylvia Zanella de Pietro à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 42.

¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 623.

Como se sabe, o CTN, no art. 121, define duas categorias de sujeitos passivos de obrigação tributária: em primeiro lugar, o contribuinte, enquanto sujeito que tem relação direta com o fato jurídico tributário – expressão que utilizaremos para designar o fato concreto da realidade que, à luz da hipótese de incidência abstratamente prevista na norma tributária, faz nascer a obrigação tributária, de modo que evitaremos as expressões “fato gerador”¹⁴ e “fato imponível”, que, a despeito de consagradas por parte da doutrina, sofrem fortes críticas por outra parte¹⁵ – e, em segundo lugar, o responsável, quem tem relação indireta com o fato jurídico tributário.

Embora haja disputa também em torno do próprio conceito de “obrigação”, tanto no Direito Civil¹⁶ quanto no Direito Tributário (ramo em que se discute bastante, por exemplo, se o elemento patrimonial é ou não relevante para a caracterização do vínculo obrigacional¹⁷), este é tema que escapa aos limites deste trabalho, de modo que se assumirá como premissa o conceito de obrigação adotado por Costa.

O professor explica que a obrigação é relação jurídica entre sujeito passivo e sujeito ativo que nem sempre repousa em uma “relação de vida”, porquanto – como é o caso da relação jurídico-obrigacional tributária – pode ser puramente jurídica já que deflui imediatamente da lei¹⁸. Mais do que isso, especificamente sobre a obrigação tributária, explica tratar-se de uma relação jurídica que resulta no dever positivo de uma prestação de dar, a ser cumprido pelo sujeito passivo em favor do Estado, enquanto sujeito ativo, de pagar determinada quantia em pecúnia¹⁹.

Adicionalmente a isto, fica evidente – como demonstra Schoueri – que elemento fundamental do vínculo obrigacional é a estabilidade e não perenidade do vínculo²⁰. O Professor explica que, a partir do momento em que nasce, a obrigação tributária torna-se imutável, garantindo ao devedor o direito de extinguir – e daí a ideia de não perenidade do vínculo – a relação jurídica tal como surgiu.

¹⁴ JÈZE, Gaston. O “fato gerador” do imposto. Contribuição à teoria do crédito do imposto. *Revista de Direito Administrativo*, v. 2, fasc. I, 1945, p. 50; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 320.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, Capítulo IX, p. 250; SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 556-557.

¹⁶ PEREIRA, Caio Mario. *Instituições de direito civil: Teoria Geral das Obrigações*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, v. 2, p. 24.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, Capítulo X, itens 1 a 4, p. 290.

¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 25.

¹⁹ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 31.

²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 579.

Aliás, nesse mesmo sentido, vai a definição de obrigação proposta por Washington de Barros Monteiro quando diz que a obrigação é relação jurídica, de caráter transitório, que se firma entre devedor e credor tendo como objeto uma prestação pessoal econômica, positiva ou negativa garantida pelo patrimônio do devedor²¹.

Feito este breve esclarecimento propedêutico sobre importante premissa a ser adotada neste estudo, retorna-se à categorização bipartida da sujeição passiva levada a cabo no CTN: como ressalta Costa, a teoria dualista, então, parece mostrar-se relevante sobretudo para o estudo da sujeição passiva na obrigação tributária²².

Para essa corrente teórica, a relação jurídica obrigacional²³ é composta por dois elementos: a dívida (*Schuld* ou *debitum*) e a responsabilidade (*Haftung* ou *obligatio*). A primeira decorre do dever pessoal do devedor de pagar a prestação tal como estipulada e do credor de recebê-la de igual modo²⁴. A segunda, por sua vez, diz respeito à garantia conferida ao credor ou à sanção do dever tal como previsto no primeiro elemento obrigacional²⁵.

Originalmente prevista no Direito Privado, a teoria dualista da obrigação teve importantes trabalhos da lavra de Brinz²⁶ e Comparato²⁷, para quem a toda prestação compreende um elemento objetivo, consubstanciado no bem ou resultado desejado pelo credor e um elemento subjetivo, que compreende a atividade que devedor desempenha para alcançar aquele resultado. Ambos compõem o objeto do dever, sendo que, por um lado, a dívida é o dever que é atribuído a uma parte, numa determinada relação jurídica, de executar uma prestação positiva ou negativa em favor da parte credora²⁸, enquanto o crédito é o direito do credor de aproveitar-se da prestação devida pelo devedor.

Nesse contexto, continua o autor, a responsabilidade é a sanção do dever em suas duas acepções, quais sejam: a confirmação e a punição. A primeira garante o credor, assegura-lhe a satisfação de seu direito de crédito, de modo que se oferecem a ele diversas medidas preventivas ou reparatórias.

²¹ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 45. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, v. IV, p. 12.

²² COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 53.

²³ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 24.

²⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 602.

²⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 34

²⁶ BRINZ, Aloys von. *Lehrbuch der Pandekten*. Erlagen: A. Deichert, 1873, v. 1, p. 39.

²⁷ COMPARATO, Fabio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé*. Paris: Librairie Dalloz, 1964, p. 32.

²⁸ COMPARATO, Fabio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé*. Paris: Librairie Dalloz, 1964, p. 34

A segunda, por sua vez, diz respeito à possibilidade de execução forçada do dever. E, neste sentido, hoje se tem claro que a possibilidade de execução não implica atribuir à obrigação natureza de direito real²⁹, mas, sim, a sujeição de todo o patrimônio do devedor à dívida³⁰.

Betti, nesta mesma toada, ensina que a responsabilidade é um estado potencial que contém função preventiva (porquanto atua psicologicamente sobre a vontade do devedor induzindo-o ao adimplemento) e outra de coerção (uma vez que, no caso de a primeira falhar, funciona como garantia, que assegura efetivamente a satisfação do credor)³¹.

Como Brinz já bem havia identificado a partir de aprofundado estudo sobre o Direito Romano, a obrigação contemporânea é ainda uma responsabilidade pessoal – conquanto, evidentemente, não se admita mais a execução sobre o corpo do devedor³².

Nesse exato sentido, Pereira ressalta que, pelo que chama de “princípio da responsabilidade”, que integra o vínculo obrigacional (*Haftung*), o credor pode carrear uma sanção – no que usa a mesma expressão de Costa³³ – sobre o devedor, sendo que essa sanção que outrora ameaçava a pessoa do devedor, hoje, é puramente patrimonial³⁴.

Disso decorre que a responsabilidade pode ser definida, no seu aspecto passivo, como sanção da inexecução de uma obrigação, enquanto, sob o aspecto ativo, representa o exercício do poder de coerção de um terceiro ao cumprimento da prestação³⁵. Leães, neste sentido, fala em “responsabilidade-garantia”, pois é este elemento do vínculo obrigacional que permitirá a incursão do credor sobre o patrimônio do devedor para satisfação da prestação obrigacional³⁶.

Não se pode deixar de mencionar que, mesmo no âmbito do Direito Civil, a teoria dualista não é unânime. Em oposição a ele, encontra-se a chamada teoria monista (ou voluntarista, como diz Costa³⁷).

²⁹ COMPARATO, Fabio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé*. Paris: Librairie Dalloz, 1964, p. 35.

³⁰ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, ano X, 1971, p. 41-59 (46).

³¹ BETTI, Emilio. *Teoria Generale delle Obligazioni*. Milão: Giuffrè, 1953, v. II, p. 10

³² BRINZ, Aloys von. *Lehrbuch der Pandekten*. Erlagen: A. Deichert, 1873, v. I, p. 40.

³³ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 35-36.

³⁴ PEREIRA, Caio Mario. *Instituições de direito civil: Teoria Geral das Obrigações*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, v. 2, p. 25.

³⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 36.

³⁶ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, ano X, 1971, p. 41-59 (42).

³⁷ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 32.

Autores como Ruggiero³⁸, Buzaid³⁹ e Monteiro⁴⁰ negam o aspecto dualista da obrigação e há mesmo autores como Mazeaud⁴¹ que entendem que existe um terceiro elemento, a coação, a integrar o vínculo obrigacional ou mesmo autores como Carnelutti⁴² e Liebman⁴³ que atribuem à responsabilidade (*Haftung*) carga publicística, sustentando que tal elemento não integra direito subjetivo e traduz-se no direito à prestação jurisdicional do Estado – posição, aliás, que foi amplamente criticada por Comparato⁴⁴.

No Direito Tributário, por sua vez, vislumbramos, de igual modo, autores que defenderam a aplicação – por vezes, é verdade, com ressalvas – da teoria dualista, enquanto outros negaram a sua influência ou a necessidade de se socorrer da teoria privatista para explicar o fenômeno obrigacional tributário.

Entre os primeiros, encontramos, por exemplo, Myrbach-Rheinfeld, que afirmou que a concepção do Direito Civil de obrigação é muito mais admissível em matéria de direito dos impostos do que em qualquer outro ramo jurídico⁴⁵. Vanoni, por sua vez, referiu-se à distinção entre débito e responsabilidade como evidentemente aplicável no Direito Tributário⁴⁶.

Entre os últimos, por sua vez, Pugliese diz ser desnecessário referir-se à teoria privatística de obrigação, muito embora valha-se dos elementos de débito e responsabilidade⁴⁷.

Fato é que, à luz do art. 121 do CTN, a teoria dualista parece, realmente, relevante para se identificar as categorias de sujeição passiva da obrigação tributária. Com isso, passamos a analisar como essa teoria se aplica no caso específico da fonte pagadora encarregada da retenção do imposto sobre a renda.

³⁸ RUGGIERO, Roberto. *Istituzioni di diritto privato*, II. Milão: Casa Editrice Guiseppe Principato, 1954, § 125.

³⁹ BUZOID, Alfredo. *Do concurso de credores no processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 17.

⁴⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 45. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, v. IV, p. 29.

⁴¹ MAZEAUD. *Leçons de Droit Civil*, II. Paris: Montchrestien, 1976, p. 1.

⁴² CARNELUTTI, Francesco. Obbligo del debitore e diritto del creditore. *Rivista di Diritto Commerciale*, v. XXV, Parte Primeira, p. 295.

⁴³ LIEBMAN, Enrico Tulio. *Processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 62.

⁴⁴ COMPARATO, Fabio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé*. Paris: Librairie Dalloz, 1964, p. 32.

⁴⁵ MYRBACH-RHEINFELD, Franz Xaver. *Précis de Droit Financier*. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910, p. 2.

⁴⁶ VANONI. *I Soggetti Passivi del Rapporto Giuridico Tributario*. 1935, p. 323.

⁴⁷ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1039, p. 74.

3. A fonte como agente de arrecadação fora das categorias de sujeição passiva tributária

Delineados os aspectos gerais da teoria dualista das obrigações, não podemos deixar de mencionar que Pacchioni, no Direito Civil, tratou da possibilidade de aplicação desta teoria para examinar a sujeição passiva obrigacional. De acordo com o civilista, conquanto um mesmo fato faça nascer o débito e a responsabilidade (enquanto elementos de um mesmo vínculo obrigacional), nada impede que a responsabilidade (*obligation esse*) surja “com autonomia”, isto é, recaia sobre terceiro que deverá garantir a dívida do próprio devedor⁴⁸.

É interessante notar, então, como esse entendimento, por um lado, influenciou o pensamento de Costa, que sustenta que débito e responsabilidade nascem concomitantemente com o fato jurídico tributário⁴⁹ (o que enfrenta a oposição de Leães, mas conta com o respaldo do próprio art. 144 do CTN, que demonstra que a obrigação tributária como um todo seguirá o regime jurídico aplicável quando da ocorrência do fato jurídico tributário⁵⁰) e, por outro lado, também Tesoro, que se valeu da teoria dualista para estudar as figuras da sujeição passiva⁵¹.

Diante desses fundamentos teóricos, parece evidente que o débito (*Schuld*) de uma relação obrigacional possa recair sobre um determinado sujeito, enquanto a responsabilidade (*Haftung*) seja atribuída a outro. Ou seja: conquanto o primeiro tenha o dever pessoal obrigacional, é o segundo que sofrerá a sanção do débito, o impacto patrimonial.

O art. 121 do CTN, de todo modo, divide a sujeição passiva nas figuras do contribuinte e do responsável. Aquele é quem está obrigado ao pagamento do tributo por título próprio⁵² e isso porque é quem incorre no fato jurídico na situação definida pela hipótese de incidência da norma tributária⁵³. Este, por sua vez, é um terceiro eleito pelo legislador, mas que tenha alguma relação com o fato jurídico tributário.

O responsável pode ser substituto ou responsável *stricto sensu* (i.e. por transferência). Tem-se a “substituição”, quando o legislador determina que, em face da prática do próprio fato jurídico tributário, surge, em outra pessoa que não o con-

⁴⁸ PACCHIONI. *Obbligazioni e Contrati*: sucinto commento al Libro quatro del Codice Civile. Padova: Cedam, 1950, p. 5.

⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 50.

⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003, p. 52.

⁵¹ TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Bari, 1938, p. 93.

⁵² JARACH, Dino. *O fato impositivo: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 156.

⁵³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. 2021, p. 600.

tribuinte, a obrigação de recolher o tributo⁵⁴. Hitz, em tese de doutorado apresentada à Universidade de Zurique publicada em 1930, conceitua a substituição tributária como uma relação de direito público que coloca uma pessoa diferente (*Steuersubstitut*) no lugar do contribuinte (*Steuersubjekt*) para realizar a própria relação jurídico-tributária (“*um dessen Steuerrechtsverhältnis zu verwirklichen*”⁵⁵).

Já a responsabilidade por transferência surgirá quando o legislador, a despeito de ter definido um sujeito passivo pela verificação do fato jurídico tributário, determina, a partir da ocorrência de um segundo fato, que outra pessoa seja responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte⁵⁶.

Como bem explica Schoueri, o legislador não tem plena liberdade para escolher qualquer terceiro para figurar como responsável, sob pena de transgredir a regra de competência e do princípio da capacidade contributiva. Afinal, a capacidade contributiva manifestada no fato jurídico tributário não é do responsável, mas sim do contribuinte. Assim, quando se atribui a sujeição passiva tributária ao primeiro, este deve ter tal vínculo com o fato jurídico tributário, a ponto de poder, por meio de uma relação de Direito Privado, ressarcir-se diante do contribuinte⁵⁷.

A ideia é que, conquanto seja o patrimônio do responsável afetado, a princípio, pela tributação, possa ele ressarcir-se pelo desfalque que sofreu diante do contribuinte. Desta forma, o responsável facilita a arrecadação, arca com o tributo, mas pode ressarcir-se de modo a deslocar ao contribuinte – sujeito que manifesta a capacidade contributiva eleita pelo legislador como relevante para fins tributários – o desfalque patrimonial⁵⁸.

Se assim não for possível, invariavelmente haverá tributação sobre riqueza que não é signo de capacidade econômica do contribuinte, o que violará o princípio da capacidade contributiva e transbordará os limites das regras de competência – que estabelecem as materialidades econômicas que seriam passíveis de tributação condicionada, evidentemente, ao exercício desta competência pelo legislador complementar e ordinário.

Especificamente sobre o imposto sobre a renda, acerta Oliveira quando diz que o contribuinte do aludido imposto é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica ou do provento de qualquer natureza, que constitui o fato jurídico

⁵⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. 2021, p. 609.

⁵⁵ HITZ, Heinrich. *Steuersubstitution*. Dissertation der Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte, Zürich, 1930, p. 8.

⁵⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 609.

⁵⁷ HITZ, Heinrich. *Steuersubstitution*. Dissertation der Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte, Zürich, 1930, p. 18.

⁵⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 610-611; BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 45, São Paulo: IBDT, jul./dez. 2020, p. 625-650 (641).

tributário e, portanto, é o patrimônio aumentado que, no final das contas, deve responder pelo tributo⁵⁹.

Se a fonte não tiver condições de reter o próprio imposto quando faz o pagamento – quando é qualificada como agente de arrecadação – ou de ressarcir-se diante do contribuinte pelo imposto previamente recolhido, então o patrimônio afetado pelo imposto terá sido o da fonte pagadora, e não o que teve o acréscimo patrimonial (i.e. do contribuinte). Ficaria patente, portanto, a tributação sobre riqueza que não está sujeita ao imposto sobre a renda, daí a violação da regra de competência e do princípio da capacidade contributiva.

Ante essa noção de quem arca com o desfalque patrimonial diante do Fisco e quem efetivamente pratica o fato jurídico tributário, Torres sustenta que o contribuinte tem o débito (enquanto dever pessoal de prestar – *Schuld*) e a responsabilidade (ou seja, tem seu patrimônio sujeito ao credor – *Haftung*); o responsável, por sua vez, tem somente a responsabilidade sem ter o débito, pois ele deve arcar com o tributo por conta do contribuinte⁶⁰. Isso significa, então, que o responsável é quem tem o seu patrimônio afetado negativamente pela dívida que é, a rigor, do contribuinte, enquanto sujeito que realiza o fato jurídico tributário e em relação a quem se verifica a causa jurídica do tributo⁶¹.

Diante disso, questiona-se: a fonte pagadora de rendimentos e obrigada a reter o imposto sobre a renda devido pelo contribuinte, beneficiário da renda, poderia ser qualificada como um substituto tributário?

Machado, em trabalho profundo e bastante erudito sobre o assunto, reconstrói o histórico da substituição tributária e identifica quando a retenção na fonte passou a ser tratada como um caso de substituição tributária⁶².

De acordo com o autor, Blumenstein teria desenvolvido o instituto da substituição tributária na Suíça e Giannini teria invocado as lições do autor suíço, adicionando aos exemplos de Blumenstein, o caso da tributação da renda na fonte pagadora⁶³.

De todo modo, é de ressaltar que, ao se analisar a obra de Blumenstein, verifica-se que, embora não tenha usado a retenção na fonte como um exemplo, o

⁵⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no imposto de renda. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 417-435 (420).

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 228.

⁶¹ JARACH, Dino. *O fato impositivo: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 157.

⁶² MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296

⁶³ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (293); SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 621.

autor trata de dois típicos casos em que se justifica a substituição tributária. Os primeiros são aqueles em que o substituto se beneficia do objeto de tributação; os últimos, por sua vez, são aqueles em que o substituto não aproveita dos benefícios do objeto de tributação, mas tem seu substrato nas mãos, de onde o tributo deve ser pago (“*dessen Substrat in Händen hat, woraus die Steuer zu bezahlen ist*”⁶⁴).

Embora, portanto, não diga expressamente que a retenção na fonte é caso de substituição tributária, o autor, pela passagem mencionada, dá a entender que se tem substituição tributária quando o substituto tem em suas mãos os recursos de onde pagar – curioso, inclusive, que o autor usa a expressa “de onde pagar” (“*woraus die Steuer zu bezahlen ist*”).

Na doutrina brasileira, por sua vez, não se pode perder de vista o respeitável posicionamento de Oliveira, que defende que a técnica de tributação da renda na fonte encampa, sim, hipótese de substituição tributária. E isso, essencialmente porque o parágrafo único do art. 45 do CTN diz que a “lei pode atribuir à fonte pagadora da renda [...] a condição de responsável pelo imposto”. Com efeito, o legislador teria, na visão de Oliveira, criado a sistemática de tributação da renda na fonte com esteio no art. 45, parágrafo único, do CTN, atribuindo-lhe a condição de responsável – mais especificamente de “substituto”, uma vez que a sujeição passiva seria atribuída à fonte pagadora com a ocorrência do próprio fato jurídico tributário de “auferir renda”. A fonte integraria, portanto, a própria relação jurídica obrigacional-tributária, negando-lhe a condição de mero agente de arrecadação⁶⁵.

Machado – seguido por Schoueri – entende, por sua vez, que, via de regra, a fonte pagadora não passa de um mero agente de arrecadação, exercendo vera “função auxiliar da administração fazendária”. Na visão do ilustre tributarista, a fonte pagadora não integra relação obrigacional-tributária em face do Fisco porque é executor de uma tarefa administrativa, de uma obrigação legal de fazer que consiste na retenção do tributo sobre riqueza que é paga (e, portanto, pertence patrimonialmente) ao contribuinte⁶⁶. Neste caso, a fonte não teria seu patrimônio afetado pela dívida e isso, portanto, revela que tanto a dívida (*Schuld*) quanto a responsabilidade (*Haftung*) recaem diretamente sobre o próprio contribuinte.

A corroborar a posição de que a fonte não integra a relação obrigacional tributária, note-se que ao pagador é atribuído poder de retenção sobre riqueza do

⁶⁴ BLUMENSTEIN, Ernst. *Schweizerisches Steuerrecht*. Tübingen: Verlag von J. C. B. Mohr, 1926, p. 112.

⁶⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no imposto de renda. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 417-435 (428-429).

⁶⁶ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (295).

contribuinte, o que, como explica Schoueri, não é o direito de ressarcimento por relação de Direito Privado – como detém um verdadeiro responsável tributário em face do contribuinte⁶⁷.

A verdade é que Schranil⁶⁸, em 1925, e Hitz⁶⁹, em 1930, sustentaram a posição de que a fonte que retém imposto sobre rendimentos não é, efetivamente, sujeito passivo substituto, mas tem mera obrigação de fazer. Exatamente nessa linha que Machado assevera que a fonte que retém o tributo não substitui nem o Estado como credor, tampouco o contribuinte como devedor, agindo como mero intermediário incumbido de realizar um serviço de coletor de tributos⁷⁰.

Ressalte-se, no entanto, que situação distinta ocorre quando a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção: neste caso, ela permanece sujeita a recolher o imposto sobre a renda aos cofres públicos, mas já terá pagado o rendimento integral ao contribuinte do imposto. Isso implica que o imposto de renda retido na fonte passará a ser débito seu, que afeta o seu patrimônio (e não mais o do contribuinte). Exatamente por vir a sofrer desfalque em seu patrimônio próprio que a fonte passa a ser responsável tributária quando deixa de efetuar a retenção do imposto na fonte. Como tal atribuição de responsabilidade não “nasce” na fonte pagadora quando da prática do fato jurídico tributário, mas somente a partir de um segundo fato, i.e., a falta de retenção na fonte, este seria um caso de responsabilidade por transferência – e não de substituição tributária⁷¹.

Haverá caso de substituição tributária, em nossa visão, apenas no caso de retenção exclusivamente na fonte de imposto sobre a renda. Afinal, neste caso, a responsabilidade tributária recairá sobre a fonte pagadora desde o momento do fato gerador e exclusivamente sobre ela. Assim, nessa hipótese, a dívida é da fonte pagadora e o impacto patrimonial, isto é, a responsabilidade, também o é.

Filiando-se ao posicionamento da Machado e de Schoueri de que a fonte pagadora é “agente de arrecadação”, que exerce função administrativa de um particular em colaboração com a administração pública, passa-se a questionar qual, exatamente, é a natureza jurídica dessa posição – e, conforme pontuado acima, restringimo-nos a examinar essa hipótese, e não a do caso da fonte que deixa de realizar a retenção na fonte e passa à posição jurídica de responsável por transferência.

⁶⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 622

⁶⁸ SCHRANIL, Rudolf. *Besteuerung und Steueranspruch*. Viena: Franz Deuticke, 1925, p. 91.

⁶⁹ HITZ, Heinrich. *Steuersubstitution*. Dissertation der Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte, Zürich, 1930, p. 32.

⁷⁰ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (295).

⁷¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 623.

4. O regime jurídico do agente de arrecadação: particular em colaboração com a Administração Pública

Machado, ao afirmar que a fonte arrecadadora exerce verdadeira função administrativa, compara-a à função dos tabeliães e dos concessionários de serviços públicos. Aprofundando-se sobre o tema, o autor cita alguns jusadministrativistas para tratar da categoria dos chamados “particulares em colaboração com a Administração Pública”, que seria o gênero das espécies mencionadas pelo autor de sujeitos de Direito Privado que desempenham função pública⁷².

A definição do que é uma “função pública” – vale ressaltar – não é pacífica no Direito Administrativo. A própria palavra “função”, no Direito Público, apresenta diversas acepções, podendo significar, na visão de Medauar: (i) atribuição, competência ou encargos de um órgão; (ii) fim a que se destina determinada atividade de um órgão público; (iii) poder exercido, interesse alheio, sendo que o exercício do poder preordenado a um fim é a essência da função⁷³.

A identificação, por sua vez, de uma “função pública” pode passar por um critério orgânico (também designado por subjetivo) ou por um critério objetivo. Segundo Mello, o primeiro deles identifica a função estatal através de quem a realiza e o segundo leva em conta a própria atividade desempenhada⁷⁴. Di Pietro, Motta e Ferraz, por sua vez, dizem que atividades típicas do Estado são aquelas que envolvem o exercício de autoridade, de prerrogativas de poder público, de repressão, de regime jurídico essencialmente publicístico que invadam a esfera de direitos do cidadão⁷⁵.

À medida que a Administração Pública se tornou mais complexa, passaram a se conceber diversas formas de “terceirizar” funções tipicamente estatais⁷⁶. Schirato ensina que a Administração Pública brasileira é policêntrica, uma vez que a atividade estatal é distribuída em diversos centros que emanam poder, de sorte que é possível haver o que chama de modulação entre os regimes público e privado no exercício de funções estatais⁷⁷.

⁷² MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (292-293).

⁷³ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 125.

⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 32.

⁷⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício; FERRAZ, Luciano de Araújo. *Servidores públicos na Constituição Federal*. 3. ed. São Paulo: Gen/Atlas, 2015, p. 170.

⁷⁶ SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de. *A terceirização na Administração Pública*. Tese de Doutorado apresentada sob a orientação da Professora Maria Sylvia Zanella de Pietro à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 48.

⁷⁷ SCHIRATO, Vitor Rhein. A deterioração do sistema regulatório brasileiro. *Revista de Direito Público e Economia – RDPE*, ano 11, n. 44, Belo Horizonte, out./dez. 2013, p. 249-274 (250).

Carvalho Filho relata que a “terceirização” de atividades estatais representa um fato jurídico que, genericamente, representa a transferência de determinadas atribuições de uma pessoa jurídica (no caso de Direito Público) a terceiros. Por meio dela, haveria o que chama de transpasse de, ou atividades-meio, do ente público para o particular⁷⁸.

Mello explica que a palavra “terceirização” não transmite ideia precisa, uma vez que sua vagueza abriga os diversos casos em que se passam a particulares tarefas que vinham ou poderiam ser desempenhadas pelo Estado⁷⁹. A palavra abrange os casos de concessão, permissão, delegação, contrato administrativo etc.

Do exposto, pode-se intuir que as atividades de particulares em colaboração com a Administração Pública representam uma forma de “terceirização”. Afinal, pessoas de Direito Privado acabam assumindo determinada função que é própria do Estado.

Considerando que, nas palavras de Siqueira, delegar funções significa transferir atribuições, seria possível dizer que os particulares em colaboração com o Poder Público exercem funções que lhe são transferidas. Di Pietro, ao tratar dessa categoria de agentes, afirma que os particulares em colaboração com o Poder Público exercem função pública ao prestarem serviços ao Estado, sem vínculo empregatício, com ou sem remuneração⁸⁰.

Embora já tenha havido autores como Myrbach-Rheinfeld que tenham, equivocadamente, entendido essa categoria de sujeitos como órgãos públicos⁸¹, outros adotaram entendimento distinto, como Zanobini, que já em 1920 corretamente definiu os particulares em colaboração com a Administração Pública como pessoas de direito privado que executam uma tarefa administrativa, ou seja, designada, a princípio pelo ordenamento jurídico, como de função estatal, pública⁸² – posição, aliás, endossada por Krautzberg⁸³.

Nesses casos, o Estado impõe aos particulares uma obrigação legal de fazer e estes assumem com ordem dele e com prerrogativas e poderes específicos para desempenho de tal função.

Mello vai além e propõe classificação de espécies dentro do gênero dos particulares em colaboração com a Administração Pública. Para o autor, reconhe-

⁷⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Terceirização no setor público: encontros e desencontros. Terceirização na Administração: estudos em homenagem ao Professor Pedro Paulo de Almeida Dutra*. 2ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2012, p. 49.

⁷⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 228.

⁸⁰ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Altas, 2009, p. 516.

⁸¹ MYRBACH-RHEINFELD, Franz Xaver. *Grundriss des Finanzrechts*. Lipsia, 1906, p. 75.

⁸² ZANOBINI, Guido. *Esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*. Milão: Società, 1920, p. 22.

⁸³ KRAUTZBERGER, Michael. *Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private: zum Begriff des staatlichen Bereichs*. Berlin: Dunker & Humblot, 1971, p. 20.

cem-se, na tipologia em questão, os particulares classificados como: (i) *requisitados* para a prestação atividade pública; (ii) os que *sponte propria* assumem a gestão da coisa pública; (iii) *contratados por locação civil de serviços*; (iv) *concessionários* e *permissionários* de serviços públicos; e (v) *delegados* de função ou ofício público⁸⁴.

Exemplo da primeira categoria são os jurados e membros de Mesa receptora ou apuradora de votos em uma eleição ou mesmo os recrutados por serviço militar obrigatório. Na visão de Mello, esses agentes exercem um *múnus público*⁸⁵.

A segunda categoria vale, por sua vez, para situações anômalas em que “gestores dos negócios públicos” atuam para acudir as necessidades públicas prementes.

Já a terceira categoria, dos contratados para locação de serviços, é composta, por exemplo, por determinados prestadores de serviços que atuam em ocasiões pontuais mediante contratação do Poder Público, cujo exemplo dado pelo Professor é o de um advogado ilustre que é contratado para uma sustentação oral em favor do Estado.

Os concessionários ou permissionários de serviços públicos são, por sua vez, categoria importante do Direito Administrativo. Os primeiros são aqueles a quem o Estado atribui o exercício de um serviço público que aceitam prestá-lo por sua conta e risco, nas condições financeiras fixadas e alteráveis unilateralmente pela Administração Pública, sob a garantia contratual de um equilíbrio econômico-financeiro, remunerados, em geral, mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários dos serviços⁸⁶. A concessão de um serviço público depende, evidentemente, de autorização legal e é relação jurídica complexa, na medida em que é composta por um ato regulamentar do Estado que fixa unilateralmente as condições de funcionamento, organização e modo de prestação do serviço e, ainda, por um contrato administrativo, por meio do qual o concessionário voluntariamente se insere na situação jurídica estabelecido prevista pelo Poder Público que, por outro lado, também garante ao particular a equação econômico-financeira que lhe assegura os legítimos objetivos de lucro⁸⁷.

A existência de autorização legal para a concessão do serviço público não é, no entanto, suficiente. Para sua outorga, faz-se necessário, ademais, a realização de processo licitatório, via de regra, pela concorrência (conforme art. 2º da Lei n.

⁸⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 255-256.

⁸⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

⁸⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 717, 718.

⁸⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 727.

8.987/91) para que seja selecionado aquele que oferecer condições mais vantajosas – como reza o art. 175 da Constituição Federal⁸⁸.

Já a permissão encampa – assim como a concessão – modalidade de que se vale o Estado para prestação indireta de serviços públicos por meio de uma pessoa de Direito Privado. Segundo o conceito dito por Mello como “tradicional”, a permissão é ato unilateral e precário, *intuitu personae*, por meio do qual o Poder Público transfere a alguém o desempenho de um serviço estatal, possibilitando a cobrança de tarifa dos usuários. Também na permissão faz-se necessária a realização de licitação, diferenciando-se, no entanto, da concessão justamente por ser precária, isto é, o Estado, em princípio, valer-se-ia da permissão para os casos em que o particular não teria direitos contra ele, mas tão somente de terceiros⁸⁹. Ou seja, a “precariedade” da permissão está, justamente, na flexibilidade de a Administração Pública alterar ou encerrar a permissão – desde que, evidentemente, esteja fundada em razões de interesse público – sem a obrigação de indenizar o permissionário.

Isso pressupõe, portanto, que a permissão seja utilizada para situações efêmeras, transitórias, para os quais o permissionário não precise empregar altos investimentos nem sofra grandes prejuízos com a eventual extinção da permissão⁹⁰ – até por conta da possível alta rentabilidade do serviço. Verifica-se, portanto, que a desnecessidade de indenizar o particular pela eventual alteração ou encerramento da permissão é o que diferencia este instituto do da concessão⁹¹.

Por fim, a quinta categoria, dos delegados de função ou exercício público diferencia-se da anterior, uma vez que – na visão de Mello – não exercem função “material” como os concessionários e permissionários, mas sim jurídica⁹². Assim, abrange o caso dos titulares de serventias da Justiça não oficializadas, como os notários e registradores, *ex vi* do art. 236 da Constituição. A esses agentes atribuem-se competências públicas, constituídas em organização técnica e administrativa e especificadas pela natureza desempenhada e pela área territorial onde são exercidos os atos que lhes correspondem.

Conquanto sejam atividades públicas, por decisão constitucional, elas são exercidas em caráter privado. Ainda por decisão do constituinte, o titular dessa

⁸⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 731.

⁸⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 775.

⁹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 777.

⁹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 775.

⁹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

função a recebe por delegação, que, conforme o escólio de Mello, diferencia-se de uma simples habilitação, ou seja, de um mero ato recognitivo de atributos pessoais para o desempenho da função pública. A habilitação (aferida no concurso público que precede a própria delegação, conforme o art. 236, § 3º, da Constituição) é apenas um pressuposto da investidura nas funções de delegado. A delegação, por sua vez, é ato sucessivo ao concurso e seu alcance é, justamente, adjudicar um determinado “serviço” (e o exercício dele) aos notários e oficiais de registro⁹³.

O plexo de competências públicas e os feixes de atribuições para atribuição de função pública, nestes casos, derivam imediatamente da lei e só por lei são extintos – no que se diferem dos concessionários, cujo regime jurídico é definido mediatamente pela lei e imediatamente pelos contratos administrativos⁹⁴.

Ademais, não se pode perder de vista que os delegados de função pública (como é o caso dos notários) atuam em nome próprio sob a tutela do Estado⁹⁵, o que significa que sua atuação se dá, apesar de sujeita à fiscalização do Estado, no campo destinado à gestão privada. Assim, a execução do serviço ocorre no âmbito do regime privado (o que, inclusive, justifica a sua remuneração mediante cobrança de tarifa dos beneficiários do serviço), apesar de a relação de sujeição dos delegados ao Poder Público outorgante determinar o regime de Direito Público e a natureza estatal à atividade específica de atribuição de fé pública e de publicidade oficial a atos, contratos e direitos de terceiros⁹⁶.

Com efeito, uma análise rigorosa do ponto de vista do Direito Administrativo revelaria que a comparação feita por Machado entre fonte pagadora, tabeliães e concessionários de serviços públicos é abrangente, porque compara espécies distintas de “particulares em colaboração com a Administração Pública” e pode ser especificada – como se pretende neste estudo.

Essa categorização específica é, enfim, relevante porque determina o regime jurídico a lhe ser aplicável, quanto, por exemplo: (i) à forma de atribuição da função estatal ao particular (se imediatamente pela lei, por contrato ou por concurso público e posterior delegação); (ii) forma de remuneração do serviço (se por tarifa cobrada dos próprios particulares beneficiários do serviço público ou por remuneração paga pela própria Administração Pública); e (iii) pela natureza do encargo.

⁹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256

⁹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 257.

⁹⁵ MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *A remuneração do particular na execução de atividades públicas*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2015, p. 133.

⁹⁶ RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. *A regulação da função pública notarial e de registro*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008, p. 49.

Diante desses requisitos que pontuamos como relevantes para definição da espécie pertencente ao gênero dos “particulares em colaboração com a Administração Pública”, é possível concluir que os agentes de arrecadação estão abrangidos na espécie dos particulares em colaboração com a Administração Pública que são classificados como *requisitados*.

Afinal, de imediato, parece evidente – ao adotarmos a classificação mencionada, sugerida por Mello – que os agentes de arrecadação não são os que *sponte propria* assumem a gestão da coisa pública e tampouco são contratados por locação civil de serviços.

Por outro lado, não se equiparam aos concessionários e permissionários de serviço público, porque – quanto à forma de atribuição da função estatal – não passam por procedimento licitatório nem mesmo firmam contrato com a Administração Pública. Além disso, os agentes de arrecadação – diferente dos concessionários – não têm direito de remuneração e manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do quanto avençado (justamente, também, pela ausência de contrato entre o agente de arrecadação e a Administração Pública).

A fonte pagadora de rendimentos, enquanto agente de arrecadação, ainda não se equipara aos delegados de função pública e isso por dois fatores diferenciadores. Os delegados, como vimos, são inseridos na função pública por meio de habilitação (atestada em concurso público) e posterior outorga por meio de delegação do poder estatal. Mais do que isso, os delegados têm direito a perceber remuneração dos beneficiários do serviço público, por meio da cobrança de tarifas – o que não se vislumbra no modelo dos agentes de arrecadação, o que, de todo modo, questionaremos em mais detalhes no próximo capítulo deste estudo.

O mais adequado parece, portanto, incluir os agentes de arrecadação na espécie dos requisitados, tal como os jurados e mesários, uma vez que essa categoria, como pontuamos, detém o múnus público para desempenho de uma determinada função estatal. Assim, estes são casos em que o particular está submetido ao poder de sujeição do Estado em face do cidadão – como se entende ser o caso, por exemplo, do exercício do poder de polícia⁹⁷.

Comente-se que esses agentes não são, para os fins deste artigo, o que Oliveira designou por “instituição que, não participando da relação jurídica tributária, está intitulada, por contrato de direito público, a atuar no recolhimento de tributos para sua posterior entrega ao fisco⁹⁸”.

As instituições financeiras credenciadas como entidades depositárias de receitas públicas decorrentes da cobrança de tributos são uma espécie distinta de

⁹⁷ MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1949, t. 1, p. 49.

⁹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no imposto de renda. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 417-435 (429).

“agente de recolhimento”. Conforme dispõe o art. 2º da Portaria MF n. 479/2000 – que trata do chamado “departamento de arrecadação, instituído de acordo com a Lei n. 4.503/64 –, essas instituições financeiras, em verdade, são concessionárias de serviços público e recebem, inclusive, remuneração dos próprios entes federados para desempenhar o serviço de depósito e guarda dos recursos recolhidos a título de tributos.

Já a fonte pagadora assume o papel de agente de arrecadação que, por meio de uma transferência de função administrativa de uma entidade pública para uma entidade privada – no que nos valem da classificação de Carvalho Filho⁹⁹ para as espécies de delegação de funções estatais –, exerce atividade-meio da Administração Pública. Isso porque a atividade de retenção do imposto de renda sobre os rendimentos que são pagos ao beneficiário (e contribuinte do referido imposto) pressupõe, com dizem Di Pietro, Motta e Ferraz, “exercício de autoridade, de prerrogativas de poder público¹⁰⁰” que invadem a esfera privada dos cidadãos. Afinal, o agente de arrecadação recebe o poder administrativo de verdadeiramente expropriar – mediante a retenção – parte da riqueza recebida pelo beneficiário do pagamento. Diz-se, ademais, tratar-se de atividade-meio, porque esta é, para usar a expressão de Medauar¹⁰¹, uma “atividade de apoio” para desempenho da atividade-fim, que é, efetivamente, a atividade tributária, de exercício da soberania fiscal.

5. Efeitos do regime jurídico aplicável aos agentes de arrecadação

Identificada a natureza jurídica atribuída à fonte pagadora, enquanto agente de arrecadação e requisitado pelo Estado como um particular em colaboração com a Administração Pública, passa-se, na sequência, a examinar os principais efeitos desse regime jurídico atribuído à fonte pagadora, sobretudo, no que se refere à aplicação do princípio da legalidade, a conformação do regime à luz do CTN e dos limites impostos pelo Direito Administrativo.

5.1. O dever da fonte pagadora e adoção do princípio da legalidade

Uma das principais consequências da atribuição de natureza jurídica de requisitado à fonte, enquanto agente de arrecadação, é que ela não é qualificada como sujeito passivo da relação obrigacional tributária. Sendo assim, fica evidente, de antemão, que a fonte pagadora não tem, propriamente, obrigação de pagar

⁹⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 357.

¹⁰⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício; FERRAZ, Luciano de Araújo. *Servidores públicos na Constituição Federal*. 3. ed. São Paulo: Gen/Atlas, 2015, p. 170.

¹⁰¹ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 123.

tributo, mas sim o dever de reter e recolher o imposto sobre a renda incidente sobre o pagamento que faz ao beneficiário.

Machado diz, então, que o agente de arrecadação tem verdadeira “obrigação de fazer”¹⁰², pois a prestação que deve ao Estado é a de reter e recolher o tributo suportado, patrimonialmente, pelo próprio contribuinte.

Parte da doutrina, no entanto, entenderia que a fonte pagadora nem sequer tem, tecnicamente, “obrigação” em face do Estado, pois esta pressupõe o elemento da “patrimonialidade”¹⁰³. A crítica é comumente endereçada ao termo “obrigação acessória”, tal como utilizado pelo Código Tributário Nacional. De acordo com o Carvalho, o conceito de “obrigação” repousa em uma relação jurídica cujo objeto é uma prestação devida pelo devedor ao credor e que tenha cunho patrimonial, diferenciando-se, portanto, as categorias: a das obrigações e a dos deveres instrumentais.

Veja-se que não se nega que qualquer dever em face do Estado possa ter expressão econômica (até porque o cumprimento das chamadas “obrigações tributárias” envolve uma série de custos que representam, no final das contas, um aumento do custo tributário dos contribuintes – como não passou despercebido por Schoueri¹⁰⁴). O cunho patrimonial a que se fez referência, no entanto, pressupõe que o dever tenha impacto no patrimônio do próprio devedor.

No presente caso, o dever de reter e recolher imposto sobre a renda descontado dos rendimentos pagos ao beneficiário não tem impacto patrimonial para a fonte, mas tão somente para o próprio contribuinte – conforme ressaltamos em nossas premissas do presente estudo. Assim, a se seguir a linha de Schoueri, não parece tecnicamente correto dizer que a fonte possui “obrigação” em face do Estado, mas sim dever¹⁰⁵.

Aliás, num passo adiante, o dever de reter e levar o tributo aos cofres públicos exercido pela fonte enquanto particular em colaboração com a Administração Pública nada mais é do que um dever administrativo, como o são os atos praticados por jurados e mesários enquanto requisitados do poder de sujeição do Estado.

Feita, uma vez mais, a ressalva terminológica a respeito da adoção do termo “obrigação” para estes casos – tal como já sustentada por diversos autores como

¹⁰² MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (293).

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 286.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Obrigações acessórias: do interesse da fiscalização à mera comodidade. Publicado no periódico digital *Jota* em 26 de março de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/obrigacoes-acessorias-do-interesse-da-fiscalizacao-a-mera-comodidade-26032021>. Acesso em: 17 nov. 2021.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 533.

Schoueri¹⁰⁶ e Carvalho¹⁰⁷ –, poder-se-ia assumir que a fonte pagadora de rendimentos assume o *dever instrumental* de reter e recolher o imposto sobre a renda.

Seja como dever instrumental, seja como mero dever administrativo decorrente do poder de sujeição do Estado, fato é que a principal consequência da natureza jurídica deste vínculo entre fonte pagadora e o Estado reflete-se na adoção do princípio da legalidade.

Por um lado, quanto aos deveres instrumentais, o CTN é bastante claro ao determinar que eles podem ser instituídos pela “legislação tributária”, o que significa, nos termos do art. 96 do mesmo Diploma Legal, as leis, os decretos e as normas complementares podem ser veículos introdutórios de deveres instrumentais no ordenamento jurídico.

Parte da doutrina¹⁰⁸ (da qual se excepcionam Carraza¹⁰⁹, Carvalho¹¹⁰ e Horvath¹¹¹ por exemplo) consente com essa afirmação e entende que basta o respeito ao princípio geral da legalidade para a introdução de deveres instrumentais no ordenamento jurídico. É dizer: um dever instrumental terá cumprido com o princípio da legalidade se for introduzido por um ato infralegal que decorra de lei. Despicienda, portanto, a adoção do princípio da legalidade estrita, aplicável às obrigações tributárias principais, pelo qual a própria lei ordinária deve prever todos os elementos que constituem a relação obrigacional.

Evidentemente, no entanto, que a instituição também deste dever instrumental – a despeito de poder ocorrer por mera decorrência da lei – deve passar pelo crivo do art. 113, § 2º. Assim, a hipótese de retenção na fonte deve atender ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos”, o que, como bem ensinam Schoueri¹¹² e Takano¹¹³, não se confunde com a “comodidade” da Admi-

¹⁰⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 533.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 423-425.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 24, São Paulo, 1997, p. 61-67 (62); TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 120; SCHOUERI, Luis Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In: PARISI, Fernanda Drummond et al. (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1, p. 198.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 214-215.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 294.

¹¹¹ HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: BARRETO, Aires Fernandino et al., *Interpretação e estudos de direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 206.

¹¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 534-536.

¹¹³ TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 174.

nistração Tributária. Ferraz Junior fala, neste sentido, ainda no caráter finalístico que o dever instrumental deve, necessariamente, seguir¹¹⁴, assim como Machado defende o caráter efetivamente acessório do dever, enquanto instrumento para o cumprimento da obrigação tributária principal¹¹⁵.

Isso significa, no final das contas, que, embora a atribuição do encargo tributário à fonte pagadora, via de regra, atenda ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos” – em razão, justamente, da sua própria criação histórica como instrumento facilitador da arrecadação – não se pode tomar tal assunção automaticamente.

Caso, então, se constate que a criação de determinada hipótese de retenção na fonte não traz efeitos positivos concretos à fiscalização e arrecadação – pois, por exemplo, se pode estar diante de um caso em que a arrecadação estaria concentrada em um ou poucos contribuintes e, com a retenção na fonte, passa a ficar pulverizada em muitas fontes pagadoras agentes de arrecadação – seria possível, em nosso sentir, questionar a criação deste dever instrumental.

De volta ao princípio da legalidade, ressalva importante é feita por Schoueri, ao afirmar que, conquanto a criação de deveres instrumentais possa decorrer de lei, a imposição de multas pelo seu descumprimento depende, por outro lado, de instituição direta por lei ordinária¹¹⁶. Isso, não só porque qualquer penalidade – por determinação constitucional – deva ser prevista em lei, mas também porque, especificamente em matéria tributária, o CTN, no art. 113, § 3º, equipara as multas por descumprimento de deveres instrumentais à obrigação principal. Assim, a essas penalidades aplica-se o regime jurídico das obrigações tributárias principais – inclusive, evidentemente, no que toca à aplicação e extensão do princípio da legalidade.

Outra ressalva importante deve ser feita quanto ao art. 45, parágrafo único, do CTN. Este dispositivo é bastante claro ao determinar que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. À primeira vista, o dispositivo poderia dar a entender que a atribuição do encargo tributário à fonte pagadora só pode se dar por lei e que implicaria atribuição de verdadeira responsabilidade tributária.

Entende-se, no entanto, que essa regra é específica para os casos em que o legislador pretenda atribuir responsabilidade tributária por transferência – nos

¹¹⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280 (259).

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 24, São Paulo, 1997, p. 61-67 (61).

¹¹⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 531.

termos que assumimos no item 3 deste trabalho – ou de responsabilidade tributária por substituição nos casos de retenção exclusiva na fonte. Ou seja: quando o legislador determina que a fonte responde, às custas de seu próprio patrimônio, pelo imposto sobre a renda que deixou de reter sobre os rendimentos que pagou ao contribuinte do tributo, então deve fazê-lo por lei. Mais do que isso, quando a retenção na fonte se dá em caráter exclusivo, tem-se, uma vez mais, caso de responsabilidade tributária em que a fonte assume o desfalque patrimonial do imposto e, então, a obrigação prevista em lei.

O que se propõe, então, é que o art. 45, parágrafo único, do CTN – como seus próprios termos sugerem – aplica-se tão somente aos casos em que a fonte assume a “condição de responsável” e essa condição, como vimos, revela-se nos casos em que a fonte deixa de reter imposto de renda a que estava obrigada ou quando se tem hipótese de retenção exclusiva na fonte. Quando, por outro lado, a fonte pagadora assume a condição de agente de arrecadação – hipótese que compreende o objeto deste trabalho – e meramente destaca o imposto sobre a renda dos rendimentos que tem em suas mãos para pagar ao contribuinte do imposto, então não se aplica o art. 45, parágrafo único.

Ou seja: o disposto no aludido dispositivo é perfeitamente compatível com a nossa visão de que o agente de arrecadação assume mero dever instrumental (ou administrativo) e que este prescinde de instituição por lei ordinária, bastando ato da legislação tributária que, obviamente, tenha respaldo em lei.

Não bastasse o quanto exposto especificamente para o Direito Tributário, veja-se que também aos olhos do Direito Administrativo o dever de reter e recolher o imposto – enquanto dever administrativo – precisa, de todo modo, decorrer de lei. Como se sabe, a Administração Pública pauta-se pelo princípio da legalidade e, como ensina Fagundes, “administrar é aplicar a lei de ofício¹¹⁷” e, na mesma linha, Flener trata do conceito de “Administração legal” para dizer que a Administração Pública, nos Estados Democráticos de Direito, é posta em movimento pela lei e exercida nos limites de suas disposições¹¹⁸.

Conclui-se, portanto, que, quando se atribui à fonte pagadora a função de agente de arrecadação (enquanto particular requisitado em colaboração com a Administração Pública), desnecessária a instituição de tal encargo diretamente por lei (já que deva *decorrer* de lei). Fato é que essa hipótese de sujeição da fonte pagadora segue regime dos deveres instrumentais em matéria tributária e o regime geral de Direito Administrativo – o que pode trazer outros efeitos a serem abordados na sequência.

¹¹⁷ FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. 1967, p. 16.

¹¹⁸ FLEINER, Fritz. *Principes Généraux de Droit Administratif Allemand*. 1933, p. 87.

5.2. Limites impostos pelo Direito Administrativo

A primeira questão possível de ser enfrentada – tendo em vista a assunção de que o dever de retenção e recolhimento da fonte pagadora, enquanto agente de arrecadação, segue regime de Direito Administrativo – diz respeito à possibilidade de o Estado atribuir à fonte pagadora o encargo de reter e recolher o imposto sobre a renda. Ressalte-se que, ao fazê-lo, o Estado confere exercício de autoridade e prerrogativas do Poder Público ao particular para, verdadeiramente, expropriar parte do rendimento pago ao contribuinte para recolher o imposto devido.

Tal como vimos no item anterior deste artigo, trata-se de delegação de função estatal a um particular. Assim, pode-se questionar, antes de tudo, se essa é uma atividade passível de delegação no Direito Administrativo. Na literatura especializada, debate-se a possibilidade de delegação das chamadas atividades-fim do Estado, promovidas para a satisfação de interesses públicos primários¹¹⁹ – como as que envolvem o monopólio da força, a produção do Direito e a imposição de tributos¹²⁰. Enterría e Fernández, por exemplo, sustentam que o Estado poderia delegar atividades que são de competência estatal não exclusiva, ao passo que aquelas definidas na Constituição como exclusivas do Poder Público não poderiam ser transferidas¹²¹. Parece pacífico, no entanto, que o Estado possa delegar atividades-meio ou – como prefere Medauar – as chamadas “atividades de apoio”.

A retenção e recolhimento de imposto de renda devida por beneficiário dos rendimentos nos parece ser uma dessas atividades de apoio. Apoio à atividade principal do Estado de efetivo exercício da soberania fiscal, da imposição de tributos, de fiscalização e arrecadação. Sendo assim, não parece haver obstáculos à atribuição à fonte pagadora do dever de retenção e recolhimento de tributos.

Um segundo aspecto a se considerar, por sua vez, diz respeito à obrigatoriedade ou não de o Estado remunerar a fonte pagadora pela atividade auxiliar de retenção e recolhimento do imposto sobre a renda aos cofres públicos. Machado é específico neste sentido e relata que, em outros ordenamentos, prevê-se a possibilidade de remuneração da fonte pagadora enquanto agente de arrecadação – embora trate dessa questão para reforçar sua posição de que a fonte é agente de arrecadação e não sujeito passivo de obrigação tributária, uma vez que, neste caso, não faria sentido que o devedor da obrigação tributária fosse remunerado¹²².

¹¹⁹ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 123-124.

¹²⁰ MARQUES NETO, Floriano Azevedo. A contratação de particulares para suporte de atividade regulatória Estatal. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 25, São Paulo, Malheiros, 1999, p. 172.

¹²¹ ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo I*. 10. ed. Madri: Civitas, 2000, p. 35.

¹²² MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (293).

Veja-se que não se está referindo – frise-se – às instituições financeiras, depositárias de montantes pagos a título de tributo aos cofres públicos. Estas, enquanto concessionárias de serviços públicos, contratadas pelos entes da Administração Pública, têm direito à remuneração pelos serviços prestados – como, aliás, já prevê o art. 1º do Decreto n. 6.179/2007 – e, ademais, ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Enquanto particular requisitado em colaboração com a Administração Pública, não existe, via de regra, previsão legal de remuneração neste caso.

A despeito disso, a doutrina discute se haveria um “regime jurídico remuneratório” aos particulares que executam atividades públicas. Miguel, por um lado, em trabalho sobre o assunto, sustentou que, conquanto não seja possível definir um regime jurídico de remuneração do particular pela Administração Pública (ante as peculiaridades das regras sobre o assunto), existe um direito dos particulares de não operar no prejuízo. Assim, o particular teria direito de ser ressarcido pelos custos em que incorreu para a execução de determinada atividade pública e esse direito fundamentar-se-ia na intenção de se manter a alta qualidade da prestação de serviços pelo particular¹²³.

Justen Filho, por outro lado, comunga da opinião oposta: para o autor não existe um tratamento jurídico uniforme quanto ao ressarcimento de custos a todos os particulares que colaboram com a Administração Pública. Para o autor, se o particular decide que suportará o prejuízo da atividade que exerce, então se estará diante de uma decisão empresarial privada que afastaria qualquer dever por parte do Poder Público¹²⁴.

Ao que parece a opinião de Justen Filho aplica-se, mormente, aos contratos administrativos em que, portanto, o particular tem poder de decisão, se entra ou não na licitação – considerando a perspectiva de ganhos ou perdas da exploração econômica do serviço.

Situação distinta, no entanto, é dos requisitados. Estes submetem-se ao poder de sujeição estatal e este – por definição – é unilateral e não obriga, *a priori*, o Estado a arcar com os custos da atividade a ser prestada pelo particular. Mais do que isso, não parece que existam fundamentos específicos para que a fonte pagadora pudesse ser ressarcida pelos custos em que incorreu para realizar o dever de reter e recolher o tributo. Até porque a fonte pagadora, como sustentamos, tem *dever instrumental*, nos termos do art. 113 do CTN, de reter e recolher o tributo e não parece haver critério diferenciador com finalidade constitucional específica que autorizasse o ressarcimento de custo para o cumprimento desse

¹²³ MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *A remuneração do particular na execução de atividades públicas*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2015, p. 185.

¹²⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 601-602.

dever instrumental tributário e não de outros. Ou seja: por que haveria um dever de ressarcimento de custo para o agente de arrecadação e não para o contribuinte que cumpre diversos outros deveres instrumentos de preenchimento de declarações, por exemplo?

Evidentemente, no entanto, que o poder de sujeição da Administração Pública não é – num Estado Democrático de Direito – irrestrito, de modo que deve ser limitado pelo princípio da razoabilidade e dos demais direitos fundamentais. Ou seja: mesmo que não haja remuneração ao particular, não deve revelar-se encargo irrazoável.

Independentemente da remuneração, e nessa linha, acerta Miguel ao sustentar que o particular só deve atuar em colaboração com a Administração Pública mediante *justo título*. A ideia – em conformidade com a intenção de restringir o poder de sujeição do Estado – é que deve haver um ato formal, escrito (que pode ser um ato da legislação, por exemplo) que circunscreva os deveres e direitos do particular que executa atividades públicas¹²⁵.

Assim, por mais evidente que pareça, não é possível a atribuição de atividade pública a um particular por ato verbal ou mesmo sem as especificações de deveres e direitos. A formalização dos atos de “compartilhamento” de função do Estado ao particular permite, inclusive, a avaliação e fiscalização da própria execução da atividade pelo particular e a sujeição ao controle pelo Poder Público.

Carvalho Filho ensina que o controle da Administração Pública pode ser político (quando abrange a fiscalização recíproca entre os Poderes do Estado) ou administrativo¹²⁶, sendo que esta é a mais relevante para o objeto deste trabalho.

Este controle decorre da fiscalização da própria Administração Pública sobre as atividades de seus órgãos e entidades descentralizadas¹²⁷ e é exercido sobre a legalidade e o mérito do ato. Para Carvalho Filho, o primeiro controle relaciona-se diretamente com a competência vinculada ao agente público, enquanto o controle de mérito refere-se ao eventual poder discricionário exercido¹²⁸.

Além disso, a Constituição prevê a possibilidade de controle social sobre atos dos agentes públicos (sejam os da Administração Direta ou Indireta, sejam os particulares em colaboração com a Administração), que se concretiza no mecanismo decorrente do art. 5º, XXXIII¹²⁹, e que, na visão de Medauar, tem base na

¹²⁵ MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *A remuneração do particular na execução de atividades públicas*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2015, p. 180.

¹²⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Conceito. *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 7, p. 30-32.

¹²⁷ MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 53.

¹²⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Conceito. *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 7, p. 41.

¹²⁹ MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *A remuneração do particular na execução de atividades públicas*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2015, p. 185

transparência e tem como objetivo verificar ou provocar a verificação da legalidade, moralidade, impessoalidade, economicidade, conveniência e oportunidade dos atos da Administração Pública¹³⁰.

Relevante aqui, então, é notar que a adoção do regime de Direito Administrativo para os atos de retenção e recolhimento de imposto sobre a renda pela fonte pagadora traz também como implicação a possibilidade de controle desses atos pelas regras desse ramo do Direito. Quando se diz que a fonte exerce “função administrativa” como particular requisitado pela Administração Pública, então passa-se a controlar não só a atividade do próprio particular, como do Poder Público ao transferir essa tarefa à fonte pagadora.

6. Conclusões

A discussão sobre a qualificação jurídica da fonte pagadora encarregada de reter e recolher o imposto sobre a renda sobre rendimentos pagos ao contribuinte remonta, pelo que vimos, ao início do século XX na Suíça, Itália e Alemanha. No Brasil, o assunto foi abordado com bastante profundidade por Machado¹³¹. O autor, como vimos, analisou a evolução histórica sobre o assunto e concluiu que a fonte pagadora assume o papel de agente de arrecadação, cumprindo mera função administrativa sem integrar a relação jurídica obrigacional tributária.

Esse posicionamento foi contestado por Oliveira, para quem a fonte é substituto tributário da obrigação tributária, pois se revestiria da função de sujeito passivo desde o momento da ocorrência do fato gerador¹³².

Schoueri, por sua vez, enriqueceu o debate, quando concordou com Machado, adicionando alguns aspectos relevantes à discussão: a fonte pagadora, quando deixa de reter o imposto sobre a renda e mantém-se obrigada a tal recolhimento, caracteriza-se como responsável tributária por transferência. Isso porque é a ausência de recolhimento do tributo que faz transferir à fonte a responsabilidade tributária¹³³.

Diante desse debate, remanescia em aberto a questão relativa ao regime jurídico da “função administrativa” desempenhada pela fonte pagadora. É dizer: assumindo-se a premissa – na nossa visão, correta – de Machado e Schoueri de que a fonte pagadora de rendimentos que meramente retém e recolhe o imposto de renda sem sofrer desfalque patrimonial para tanto não tem dívida (*Schuld*)

¹³⁰ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 186.

¹³¹ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (293).

¹³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no imposto de renda. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 417-435 (420).

¹³³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021, p. 623.

nem responsabilidade (*Haftung*). Por essa razão, a fonte pagadora não integra a relação obrigacional de natureza tributária e, na verdade, cumpre mero dever administrativo em face do Estado.

Dedicamo-nos, então, no presente estudo, a investigar a natureza jurídica desse dever, assim como a qualificação jurídica da fonte pagadora, já que não ostenta a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Nossa conclusão, à luz da literatura do Direito Administrativo, foi de que a fonte pagadora, neste caso específico, ocuparia a função de um particular em colaboração com a Administração Pública. Mais especificamente – considerando a classificação de Mello¹³⁴ – concluímos que, nesse gênero de particulares, a fonte seria qualificada como um “requisitado”, tal como os mesários e jurados, submetidos ao poder de sujeição do Estado.

Diante disso, pareceu-nos que o dever de retenção e recolhimento aos cofres públicos teria natureza jurídica de dever instrumental (jungido pelos limites do art. 113, § 2º, do CTN), que pode ser instituído em decorrência de lei, isto é, por qualquer ato da “legislação tributária” que tem esteio em lei ordinária.

Mais do que isso, o dever é de natureza administrativa, o que significa que se lhe aplica o princípio da legalidade geral e os demais princípios previstos no art. 37 da Constituição Federal, assim como limitações específicas de Direito Administrativo. Nessa linha, tratamos de um possível direito da fonte de receber remuneração pelo dever que cumpre, ao que concluímos que ele não decorre, necessariamente, do regime de Direito Administrativo dos requisitados.

Ainda à luz do Direito Administrativo, entendemos que o dever de reter e recolher o imposto sobre a renda deve decorrer de justo título, o que significa que deve estar formalizado por escrito a partir de uma junção de direitos e deveres do particular que executa a atividade pública. A formalização desses direitos e deveres contribui para a fiscalização, pelo Poder Público, do exercício da função pelo particular, assim como permite o controle – à luz do princípio da legalidade e da razoabilidade – dos deveres impostos pelo Estado ao particular.

Referências bibliográficas

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de *marketplace*. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 45, São Paulo: IBDT, jul./dez. 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Locus, 1998.

BETTI, Emilio. *Teoria Generale delle Obbligazioni*. Milão: Giuffrè, 1953, v. II.

¹³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

- BLUMENSTEIN, Ernst. *Schweizerisches Steuerrecht*. Tübingen: Verlag von J. C. B. Mohr, 1926.
- BRASIL, Lei n. 8.981/95.
- BRASIL, Portaria TSE n. 674 de 11 de setembro de 2020, art. 1º.
- BRINZ, Aloys von. *Lehrbuch der Pandekten*. Erlagen: A. Deichert, 1873, v. 1.
- BUZAID, Alfredo. *Do concurso de credores no processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1952.
- CARNELUTTI, Francesco. Obbligo del debitore e diritto del creditore. *Rivista di Diritto Commerciale*, v. XXV, Parte Primeira.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Conceito. *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 7.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Terceirização no setor público: encontros e desencontros. *Terceirização na Administração: estudos em homenagem ao Professor Pedro Paulo de Almeida Dutra*. 2ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2012.
- COMPARATO, Fabio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé*. Paris: Librairie Dalloz, 1964.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício; FERRAZ, Luciano de Araújo. *Servidores públicos na Constituição Federal*. 3. ed. São Paulo: Gen/Atlas, 2015.
- ENTERRÍA, Eduardo Garcia; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo I*. 10. ed. Madri: Civitas, 2000.
- FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. 1967.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- FLEINER, Fritz. *Principes Généraux de Droit Administratif Allemand*. 1933.
- GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and United States. *The American Journal of Tax Policy*, v. 2.

- HITZ, Heinrich. *Steuersubstitution*. Dissertation der Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte, Zürich, 1930.
- HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.*, *Interpretação e estudos de direito: III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006.
- JARACH, Dino. *O fato impositivo: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JÈZE, Gaston. O “fato gerador” do imposto. Contribuição à teoria do crédito do imposto. *Revista de Direito Administrativo*, v. 2, fasc. I, 1945.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- KRAUTZBERGER, Michael. *Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private: zum Begriff des staatlichen Bereichs*. Berlin: Dunker & Humblot, 1971.
- KRUSE, Heinrich W. “Zur Einkommensteuer”, in Festheft zum 65. Geburtstag von Walter Dreseck. *Steuer und Wirtschaft*, n. 4, nov. 2006.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, ano X, 1971.
- LIEBMAN, Enrico Tulio. *Processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1980
- MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989.
- MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 24, São Paulo, 1997.
- MARQUES NETO, Floriano Azevedo. A contratação de particulares para suporte de atividade regulatória Estatal. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 25, São Paulo, Malheiros, 1999.
- MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1949, t. 1.
- MAZEAUD. *Leçons de Droit Civil*, II. Paris: Montchrestien, 1976.
- MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *A remuneração do particular na execução de atividades públicas*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2015.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 45. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, v. IV.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Xaver. *Grundriss des Finanzrechts*. Lúpsia, 1906.

- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Xaver. *Précies de Droit Financier*. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910.
- NEUMARK, Fritz. Der Aufstieg der Einkommensteuer. Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung. In: Schultz, Uwe (org.). *Mit dem Zenhten fing es an*. Munique: Beck, 1986.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no imposto de renda. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010.
- PACCHIONI. *Obbligazioni e Contrati*: sucinto comento al Libro quatro del Codice Civile. Padova: Cedam, 1950.
- PEREIRA, Caio Mario. *Instituições de direito civil: Teoria Geral das Obrigações*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, v. 2.
- PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financeiro*. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1039.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.
- RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. *A regulação da função pública notarial e de registro*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008.
- RUGGIERO, Roberto. *Istituzioni di diritto privato*, II. Milão: Casa Editrice Giuseppe Principato, 1954, § 125.
- SCHIRATO, Vitor Rhein. A deterioração do sistema regulatório brasileiro. *Revista de Direito Público e Economia – RDPE*, ano 11, n. 44, Belo Horizonte, out./dez. 2013.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In: PARISI, Fernanda Drummond et al. (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. 2021.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Obrigações acessórias: do interesse da fiscalização à mera comodidade. Publicado no periódico digital *Jota* em 26 de março de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/obrigacoes-acessorias-do-interesse-da-fiscalizacao-a-mera-comodidade-26032021>. Acesso em: 17 nov. 2021.
- SCHRANIL, Rudolf. *Besteuerung und Steueranspruch*. Viena: Franz Deuticke, 1925.
- SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de. *A terceirização na Administração Pública*. Tese de Doutorado apresentada sob a orientação da Professora Maria Sylvia Zanella de Pietro à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016.

- SOOS, Piroška E. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Bari, 1938.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 21 Auflage, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2013.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- VANONI. *I Soggetti Passivi del Rapporto Giuridico Tributario*. 1935.
- ZANOBINI, Guido. *Esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*. Milão: Società, 1920.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Imposto de renda: indagações acerca do nascimento do tributo no Reino Unido. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, v. 29.