



**Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro**  
**Bacharel em Direito**

**JULIANA M. E. MARINHO**  
**Orientadora: Frana E. Mendes**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA RETENÇÃO**  
**DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**

**Rio de Janeiro**  
**2024**

## SUMÁRIO

### **CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO.....**

1. Apresentação do tema
2. Formulação do problema de pesquisa
3. Objetivos do TCC
4. Justificativa da escolha do tema
5. Metodologia de pesquisa

### **CAPÍTULO 2: DA FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....**

- 2.1 Conceito de Imposto de Renda
- 2.2 Retenção na fonte: Definição e finalidade
- 2.3 Contexto Histórico da retenção na fonte no Brasil
- 2.4 Princípios Constitucionais relacionados à Tributação
  - 2.4.1 A relação entre a retenção na e a Constituição Federal

### **CAPÍTULO 3: SOBRE A RETENÇÃO NA FONTE E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

- 3.1 Análise dos artigos da Constituição Federal pertinentes à Tributação
- 3.2 Exame dos princípios constitucionais que podem ser afetados pela retenção na fonte
  - 3.2.1 Discussão sobre os limites da retenção na fonte em conformidade com a Constituição

### **CAPÍTULO 4: JURISPRUDÊNCIA E DECISÕES RELEVANTES .....**

- 4.1 Apresentação de casos e decisões judiciais relevantes relacionados à retenção na fonte.
- 4.2 Análise das posições adotadas pelos tribunais em relação à constitucionalidade ou inconstitucionalidade da retenção na fonte.

**CAPÍTULO 5: ARGUMENTAÇÃO SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE .....**

**5.1.** Apresentação dos argumentos que sustentam a tese da inconstitucionalidade da retenção na fonte.

**5.2.** Discussão sobre a potencial violação de direitos fundamentais dos contribuintes.

**5.3.** Análise de doutrinas e pareceres de especialistas em direito tributário.

**CAPÍTULO 6: ASPECTOS PRÁTICOS DA RETENÇÃO NA FONTE.....**

**6.1.** Descrição dos procedimentos práticos relacionados à retenção na fonte.

**6.2.** Análise dos impactos da retenção na fonte no contexto tributário brasileiro.

**6.3.** Alternativas para a correção dos problemas identificados (opcional)

**CAPÍTULO 7: CONSIDERAÇÕES .....**

**7.1.** Recapitulação dos principais pontos abordados no TCC.

**7.2.** Conclusão sobre a inconstitucionalidade da retenção na fonte.

**7.3.** Contribuições e relevância do estudo para a área do direito tributário.

**CAPÍTULO 8: BIBLIOGRAFIA.....**

# **1.INTRODUÇÃO**

## **1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA**

O trabalho acadêmico em questão trata-se do Trabalho de Conclusão de Curso com a finalidade da obtenção do bacharelado em Direito junto à Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO, tendo como estudo a Inconstitucionalidade da Retenção do Imposto de Renda na Fonte. A escolha se deu pela afinidade com a matéria Tributária e interesse particular no assunto, bem como a intenção de me especializar cada vez mais em temas correlatos.

O Imposto sobre Renda é mencionado na Constituição Federal em seu Artigo 153, inciso III, tendo como competência tributária a União, ou seja, somente este ente federativo poderá instituí-lo, haja vista a competência ser matéria indelegável, salvo a atribuição de certas funções de arrecadação e fiscalização de tributos, bem como menciona o Art.7º, caput do Código Tributário Nacional (CTN). Ademais, o IR tem como critérios a generalidade, a universalidade e progressividade, tais pontos que serão estudados ao longo do trabalho e que serão analisados em compatibilidade com a prática da retenção na fonte.

Além das características dos Imposto de Renda, há Princípios Constitucionais que estão paralelos à sua incidência e que importam para a sua inconstitucionalidade caso não observados. Serão então demonstrados como a Retenção do Imposto de Renda na Fonte, segue em desacordo com aquilo previsto na Constituição, sendo, portanto, defendida a inconstitucionalidade de tal prática.

Tais análises são fundamentais e de tamanha relevância diante das frequentes contestações judiciais e da importância de assegurar a conformidade das práticas tributárias com os princípios constitucionais, garantindo segurança jurídica e equidade no sistema tributário.

## **1.2. FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA**

Quando tratamos da formulação do problema de pesquisa do trabalho, considera-se que a medida de retenção do Imposto de Renda na Fonte está em conformidade com os princípios constitucionais, especialmente no que se refere à igualdade tributária, à capacidade contributiva e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Logo, o estudo será em cima dos problemas relacionados a natureza institucional da retenção na fonte, a conformidade com os Princípios Constitucionais, a avaliação da legislação

vigente, levando em conta a Reforma Tributária, ainda que ela não afete tanto o tema em questão, e claro, o Impacto sobre os contribuintes.

### **1.3. OBJETIVOS DO TCC**

O presente trabalho tem como objetivo explorar a problemática da retenção do imposto de renda na fonte e sua possível inconstitucionalidade. A Constituição Federal de 1988 estabelece os princípios e normas fundamentais que regem o ordenamento jurídico brasileiro, incluindo aqueles relacionados à tributação. Nesse sentido, a análise se concentrará na compatibilidade da retenção do imposto de renda na fonte com os preceitos constitucionais, questionando se tal prática se coaduna ou não com os princípios que regem a Carta Magna. Questiona-se se esse mecanismo de tributação atende aos princípios constitucionais, tais como a capacidade contributiva, a isonomia, e a vedação ao confisco. Ademais, busca-se compreender se a retenção na fonte respeita os direitos fundamentais dos contribuintes e se está em conformidade com as mudanças sociais e econômicas ocorridas desde a promulgação da Constituição de 1988. Ao longo deste trabalho, serão explorados os argumentos a favor e contra a constitucionalidade da retenção do imposto de renda na fonte, levando em consideração jurisprudências, doutrinas e análises críticas sobre o tema. Pretende-se, assim, contribuir para o entendimento mais aprofundado dessa prática tributária e suas implicações no contexto jurídico e social brasileiro.

### **1.4. JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA**

A escolha de abordar a inconstitucionalidade da retenção do imposto de renda na fonte como tema para este trabalho se fundamenta na relevância e na atualidade do assunto no cenário jurídico e socioeconômico do Brasil, considerando ainda a Reforma Tributária, recentemente aprovada, bem como as últimas discussões que envolvem os tributos no país. A tributação é um aspecto essencial para o funcionamento do Estado e para a promoção do bem-estar social, e, nesse contexto, é crucial assegurar que as práticas tributárias estejam em conformidade com os princípios estabelecidos na Constituição Federal.

A retenção do imposto de renda na fonte é uma modalidade tributária amplamente aplicada, afetando significativamente a vida financeira dos contribuintes. A análise de sua constitucionalidade torna-se vital, uma vez que ela impacta diretamente a capacidade contributiva dos cidadãos, a isonomia no tratamento tributário e outros princípios fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro.

Além disso, observa-se que a legislação tributária está sujeita a mudanças e adaptações, tanto em resposta a evoluções sociais e econômicas quanto às interpretações judiciais. Nesse contexto, a problemática da retenção na fonte demanda uma revisão crítica e aprofundada, considerando não apenas as disposições legais, mas também os princípios constitucionais que regem o sistema tributário.

A relevância deste estudo também reside na possibilidade de contribuir para debates jurídicos e para a compreensão mais abrangente das implicações da retenção do imposto de renda na fonte na sociedade brasileira. Dessa forma, a justificativa para a escolha desse tema reside na necessidade de promover uma reflexão crítica sobre práticas tributárias e seu alinhamento com os princípios fundamentais da Constituição, contribuindo para o aprimoramento do sistema tributário nacional, maior segurança jurídica e esclarecimento acerca da arrecadação de tributos e sua necessidade.

## **1.5. METODOLOGIA DE PESQUISA**

Para atingir os objetivos propostos e analisar a inconstitucionalidade da retenção do imposto de renda na fonte, esta pesquisa seguirá uma abordagem mista, combinando métodos quantitativos e qualitativos. A metodologia será conduzida em fases distintas, passando por revisão bibliográfica em literatura acadêmica, legislação tributária e jurisprudência relacionadas à retenção do imposto de renda na fonte. Essa revisão fornecerá uma base teórica sólida e identificará lacunas no conhecimento existente.

Haverá a análise documental, com exame detalhado da legislação vigente, normas tributárias, decisões judiciais e documentos oficiais relacionados à retenção do imposto de renda na fonte. Esse passo busca compreender as bases legais, práticas e precedentes judiciais associados ao tema. Penso, se possível, em consultar especialistas em direito tributário e constitucional através de entrevistas para que seja fornecida uma visão mais pautada na prática. E se aplicável, análise quantitativa de dados estatísticos relacionados aos impactos financeiros da retenção do imposto de renda na fonte sobre diferentes grupos de contribuintes. Isso pode envolver a coleta de dados de fontes oficiais, como órgãos governamentais e instituições de pesquisa.

## **2. DA FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1. CONCEITO DE IMPOSTO DE RENDA**

A priori, cabe explicar a definição de imposto que cumpre papel de espécie dentro do gênero tributo, dessa forma, o imposto é uma modalidade que tem como hipótese de incidência

qualquer fato que não seja decorrente de atuação estatal<sup>2</sup> (GERALDO ATALIBA - (Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., 14ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 137)). Além disso, o imposto é tido como um tributo não vinculado, ou seja, ele não será vinculado a nenhuma atividade do Estado, pois são desvinculadas de qualquer serviço. Em outras palavras, o imposto não é destinado a um fim específico, podendo ser utilizado com certa discricionariedade pelo poder público.

Ainda segundo Antonio Roque Carrazza, o imposto é uma prestação pecuniária compulsória, devida ao Estado, que tem por finalidade principal a obtenção de recursos financeiros para o custeio das despesas públicas e a realização das atividades estatais. Essa prestação é exigida em razão da capacidade contributiva do sujeito passivo que é a obrigação de pagar imposto é fundamentada na capacidade econômica do contribuinte, ou seja, aqueles que possuem maior capacidade econômica devem contribuir com uma parcela maior da carga tributária., sendo que sua instituição, cobrança e fiscalização devem obedecer ao que estabelecem as leis tributárias.

Abordando em específico o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza (IR), tema central da pesquisa, tem-se que o conceito desse imposto refere-se a um tributo que incide sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas, sendo uma das principais fontes de arrecadação do Estado, além de ser um imposto que não é benquisto perante os contribuintes.

Para as pessoas físicas, o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) é um tributo federal cobrado sobre os rendimentos – leia-se rendimentos diferentes de renda<sup>3</sup> – obtidos pelas pessoas físicas residentes no país, bem como sobre os rendimentos do exterior recebidos por residentes no Brasil. Os rendimentos tributáveis incluem salários, honorários, aluguéis, pensões, lucros de atividade rural, entre outros. O IRPF é calculado com base em uma tabela progressiva de alíquotas, onde a taxa de imposto aumenta de acordo com o aumento da base de cálculo (renda, ou melhor, rendimentos).

Para as pessoas jurídicas, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), por óbvio, também é um tributo federal que é aplicado sobre o lucro obtido por empresas e outras entidades jurídicas. O lucro tributável é apurado de acordo com as regras estabelecidas pela legislação fiscal, considerando as receitas, despesas, custos e demais itens que compõem a base de cálculo do imposto. A alíquota do IRPJ pode variar conforme o regime tributário adotado pela empresa (Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional).

Como já mencionado acima, o IR é um tributo de cunho federal, portanto é a União que possui competência para a sua instituição, conforme disposto no Artigo 153, inciso III da Constituição Federal, in verbis:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
III – renda e proventos de qualquer natureza;

A Constituição Federal traz, além dessa característica ao imposto de renda, o Artigo 153, §2º estabelece alguns Princípios para a sua instituição, onde o referido tributo será informado pelos critérios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade, na forma da Lei. Segundo Carrazza, a definição para eles são as seguintes:

- **Critério da Generalidade:** Abrange todos os contribuintes, residentes no país ou no exterior, que auferem rendimentos passíveis de tributação. Em suma, a generalidade do Imposto de Renda está intimamente ligada ao Princípio da Isonomia, aquele disposto no Art. 150, inciso II da Constituição Federal, o qual o imposto deve ser aplicado a todas as pessoas que se enquadram nos critérios estabelecidos pela legislação, sem exceções ou discriminações injustificadas. A aplicação desse critério é importante para a justiça fiscal e equilíbrio do sistema tributário e implica em todas as pessoas ou entidades que tenham renda sujeita à tributação. Esse tema também envolve questões como capacidade contributiva dos contribuintes e necessidade de evitar a evasão e elisão fiscal, de modo a garantir a arrecadação necessária para o Estado.
- **Critério da Progressividade:** As alíquotas do imposto aumentam à medida que a base de cálculo (renda – leia-se rendimento) aumenta, de forma a proporcionar uma tributação proporcional à capacidade contributiva de cada pessoa física ou jurídica. Nesse sentido, Carrazza associa à equidade contributiva, a fim de tornar a tributação mais justa, exigindo uma maior contribuição daqueles que possuem maior capacidade de contribuir e está também intimamente ligado à redução das desigualdades, pois permite que o ônus tributário seja distribuído de maneira mais justa, com carga mais elevada sobre aqueles que têm maior capacidade econômica.
- **Critério da Universalidade:** Tal critério importa em todos os rendimentos ou bens de qualquer natureza devam ser considerados para efeitos de tributação, ou seja, o imposto de renda deverá incidir em todas as fontes de renda ou riqueza, sendo exceções a essa



regra as hipóteses de imunidade e isenções, cujas previsões estão no Art. 150, inciso VI da Constituição Federal e Art.175, inciso I do CTN combinado com Art.176 do CTN, respectivamente.

Há de ser necessário citar a definição de Ricardo Mariz sobre o Princípio da Universalidade em seu livro Fundamentos do Imposto de Renda<sup>2</sup>, onde “O Princípio da universalidade significa que todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento, seja no seu marco inicial de comparação (no momento inicial do período de apuração), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas no período”.

Pois bem, ao explicar tal definição de Mariz, leva-se em conta todo o patrimônio do contribuinte dentro do ano base do fato gerador cujo imposto irá incidir sobre, bem como as suas possíveis deduções informadas durante a declaração ao fisco que fazem com que existem aumentos positivos ou negativos no valor final a ser pago pelo contribuinte à União.

A arrecadação do Imposto de Renda tem como finalidade principal financiar as despesas públicas e contribuir para o custeio dos serviços e investimentos realizados pelo Estado em áreas como saúde, educação, segurança, infraestrutura, entre outros. Sendo um tributo importante no sistema tributário brasileiro atual, cuja incidência ocorre tanto sobre os rendimentos das pessoas físicas quanto sobre os lucros das pessoas jurídicas, contribuindo significativamente para a receita pública e para o financiamento das atividades estatais.

## **2.2. RETENÇÃO NA FONTE: DEFINIÇÃO E FINALIDADE**

A Retenção do Imposto de Renda na Fonte nada mais é que um mecanismo tributário no qual um terceiro, geralmente uma entidade pagadora que passa a ser o sujeito passivo ao invés do próprio contribuinte, retém uma parte do valor devido ao contribuinte e o repassa diretamente ao fisco, antes que o pagamento chegue ao destinatário final. Isso ocorre em diversos tipos de rendimentos, como salários, aluguéis, honorários, entre outros.

Sob o viés prático, a retenção na fonte ocorre quando a Receita Federal desconta mensalmente o Imposto de Renda seja sobre pessoa física ou pessoa jurídica, naqueles que auferem renda suficiente para atuação do fisco, diretamente na fonte pagadora, ou seja, antes que seja recebido o rendimento (o salário, por exemplo) pelo contribuinte, o valor devido ao Leão já é descontado de acordo com as variações de origem do ganho e alíquota relacionada ao valor auferido.

Atualmente, aqueles que ensejam a retenção do imposto de renda na fonte, em relação ao ano de 2024 como exercício financeiro, terão proventos superiores a R\$33.888,00, ou seja, somente quem receber além do valor mencionado que será alvo do fisco na fonte. Ademais, o IR é percebido na fonte tanto por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas, ocorre que há casos em que a retenção na fonte do imposto de renda é obrigatória, bem como no pagamento de trabalho assalariado e trabalho não assalariado, pagamento de serviços entre pessoas jurídicas, rendimentos originados por aluguéis e royalties e rendimentos oriundos de investimentos.

Insta dizer que, outros tipos de rendimentos também poderão ser alvos da retenção na fonte tais como prêmios e gratificações. Vale lembrar que, considerando o ano de 2024 como data base, os trabalhadores que recebem abaixo de R\$2.824,00 mensais são isentos da contribuição referente ao imposto de renda, no entanto, caso algum mês eventualmente ele receber proventos acima do valor mencionado, bem como a incidência do 13º salário, poderá ele ensejar a atuação do fisco e ser descontado em fonte o valor devido. Cumpre esclarecer que o valor definido para a isenção foi estipulado pela Medida Provisória nº 1.206/2024 e atualmente isenta aproximadamente 15,8 milhões de contribuintes.

A finalidade da retenção na fonte seria para facilitar a arrecadação e fiscalização tributária, garantindo o recolhimento dos impostos devidos de forma mais eficiente. Ao reter parte do valor devido na origem do pagamento, o fisco assegura uma forma antecipada de recebimento dos tributos, reduzindo a possibilidade de inadimplemento e evasão fiscal.

A retenção na fonte busca também a tributação em cima dos acréscimos patrimoniais isolados sem considerar determinado período-base, ou seja, nesse contexto, a tributação incidiria sobre esse aumento no patrimônio do contribuinte, configurando o fato gerador do imposto sobre a renda. A tributação sobre acréscimos patrimoniais isolados é um conceito que pode ser aplicado em casos onde há um aumento significativo no patrimônio de uma pessoa física, mas que não pode ser atribuído diretamente a um período-base específico.

Um exemplo disso é se uma pessoa física receber uma herança inesperada ou realiza uma venda de um bem de alto valor que não se enquadra nos rendimentos habituais do contribuinte, o fisco pode tributar esse acréscimo patrimonial isolado como parte do imposto sobre a renda, mesmo que não estejam diretamente ligados a um período-base de rendimentos regulares.

### **2.3. CONTEXTO HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA E RETENÇÃO NA FONTE NO BRASIL**

Para adentrarmos nesse tema, é necessário esmiuçar o conceito de República e sua importância para a tributação, posto que o Estado está para as pessoas como “um verdadeiro penhor de suas liberdades”<sup>1</sup> (CARRAZZA, ROQUE. Curso de Direito Constitucional Tributário).

A República como uma forma de governo se caracteriza por ser uma organização política, na qual o poder emana do povo e é exercido por representantes eleitos democraticamente, ou seja, são aqueles que detêm o poder político, mas que pertence, de fato, ao povo – Art 1º da Constituição Federal. Além disso, as pessoas possuem certa igualdade formal, pois em uma República não é permitido tratamento distinto, independente da classe social a qual o indivíduo pertença, sendo assim, os benefícios e encargos devem ser os mesmos para todas as pessoas.

A característica de igualdade formal no princípio republicano se estende à tributação, posta como uma proibição às vantagens e privilégios tributários concedidos aos indivíduos. Visto que, ainda que haja a necessidade do Estado em auferir tributos, há de serem respeitados os direitos e garantias de cada um, portanto, sem privilégios e garantindo a igualdade, a lei criadora do tributo exercita então a chamada capacidade contributiva tributária, pois alcança a todos com isonomia e justiça.

No Brasil, a proclamação da República foi em 1889, contudo a instituição do Imposto de Renda se deu somente em 31 de dezembro de 1922 e nos anos que se seguiram, diversas alterações importantes foram realizadas. O imposto de renda foi inspirado em modelos estrangeiros, como o dos Estados Unidos inicialmente era aplicado apenas a uma parcela da população e tinha uma estrutura simplificada em comparação com o sistema atual.

Uma das alterações feitas desde a instituição do Imposto de Renda foi a implementação da retenção do Imposto de Renda na Fonte, que foi introduzida no Brasil em 1954 durante o Governo de Getúlio Vargas pelo Decreto Lei nº 2.354. A medida visava melhorar a arrecadação tributária e simplificar o processo de cobrança do imposto de renda, tornando-o mais eficiente e menos suscetível à evasão fiscal. Com a retenção na fonte, os empregadores passaram a ser responsáveis por deduzir uma parte do salário dos trabalhadores e repassá-la diretamente ao governo como pagamento antecipado do imposto devido. Nas décadas seguintes, o sistema de retenção na fonte foi consolidado e expandido para abranger uma gama mais ampla de rendimentos e transações financeiras. Novas leis e regulamentações foram sendo promulgadas para ajustar as regras e procedimentos relativos à retenção na fonte, conforme as necessidades

do sistema tributário evoluíam. Inclusive em relação à tecnologia, os processos de retenção na fonte foram se tornando mais automatizados e integrados aos sistemas de contabilidade e folha de pagamento das empresas, a fim de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias e contribuir para o controle e a fiscalização por parte das autoridades fiscais.

Atualmente, a legislação relacionada à retenção na fonte do imposto de renda é regulamentada principalmente pelo Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei nº 5.172/1966, e pela legislação específica sobre o imposto de renda, como a Lei nº 7.713/1988 e suas alterações posteriores. As regras e alíquotas de retenção na fonte são atualizadas periodicamente por meio de decretos e instruções normativas emitidas pela Receita Federal do Brasil.

Com a Medida Provisória nº 1.206/2024, a base de cálculo inicia-se no valor de R\$2.826,65 e uma alíquota mínima de 7,5%, havendo uma parcela a deduzir do Imposto de Renda de R\$169,44, já para valores acima de R\$4.664,68, a previsão é a alíquota máxima de 27,5%, sendo deduzido o valor de R\$896,00.

## **2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO**

Os Princípios Constitucionais são fundamentos estabelecidos pela Constituição Federal Brasileira que orientam a criação, aplicação e interpretação das normas, inclusive as normas tributárias. Nesse sentido, eles possuem o objetivo de garantir a justiça fiscal, a segurança jurídica e o equilíbrio nas relações entre Estado e contribuinte, além de constituírem limitações que protegem ambas as partes.

Em seu Artigo 5º, II, a Constituição é bem clara ao dizer que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Nesta toada, o Artigo 150, inciso I da Constituição Federal é taxativo ao restringir a exigibilidade ou majoração dos tributos por parte dos entes federativos sem lei anterior que o estabeleça. Temos nessa definição o chamado Princípio da Legalidade Tributária ou Reserva Legal.

Ainda sobre esse tema, além da exigibilidade e aumento dos tributos, somente podem ser concedidos por lei previamente a isenção ou imunidade tributária, conforme prevê o Art.150, §6º da CFRB. Ademais, as multas em decorrência de eventuais inadimplementos, por exemplo, por gerar uma obrigação também deve atender ao Princípio da Legalidade.

Insta salientar que as matérias tributárias as quais estão sujeitas ao Princípio da Legalidade são aquelas previstas no Art.97 do Código Nacional Tributário. Vejamos!

**Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:

**I** - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

**II** - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

**III** - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

**IV** - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

**V** - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

**VI** - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Mas como toda regra, tal princípio também possui a sua exceção, sendo eles a Art.97, §2º do CTN:

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo

E a fixação do prazo para recolhimento do tributo, conforme disposto na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em seu RE - nº 172.394/SP e RE nº 195.218/MG.

O Ex-Ministro da Fazenda Rui Barbosa em sua esplêndida definição sobre o Princípio da Isonomia diz que:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdade lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”

Não há melhor definição para tal Princípio que o trecho trazido por Barbosa, pois a igualdade está em tributar os iguais da mesma forma e tributar os desiguais de outra forma, a fim de garantir a igualdade.

Uma pessoa física que recebe o mínimo não suportaria a atuação do fisco de maneira semelhante que uma pessoa jurídica, da mesma forma que não suportaria ser tributada pela alíquota máxima de 27,5% de uma pessoa física que recebe acima de R\$5.000,00.

---

<sup>1</sup>BARBOSA.Rui. Discurso aos Moços. Disponível em:

[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao\\_aos\\_mocos\\_Rui\\_Barbosa.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf)

---

Em congruência com o Princípio da Isonomia, há o Princípio da Capacidade Contributiva que funciona como um parâmetro para a verificação da desigualdade entre os contribuintes, a fim de dar o devido tratamento a cada pessoa. Tal Princípio encontra amparo no Art. 145, §1º da Constituição Federal. Vejamos!

“Art. 145, §1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

O referido Princípio reforça que os impostos devem ser cobrados de forma equitativa, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, buscando evitar tratamentos tributários discriminatórios e excessivamente onerosos para determinados grupos sociais. Além disso, cabe dizer que ainda que o artigo anteriormente mencionado seja somente sobre os impostos, há jurisprudência do Superior Tribunal Federal abarcando também outras espécies tributárias.

A segurança jurídica é um algo fundamental para regular a tributação e nesse sentido, entra o Princípio da Anterioridade ou da não surpresa que dá a certeza do direito (ou obrigação) ao contribuinte, dando-lhe minimamente uma previsibilidade quanto ao futuro.

A legislação tributária impede que o contribuinte seja surpreendido por novo tributo ou por sua majoração no mesmo exercício financeiro, conforme dispõe o Art. 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal. E ainda, a fim impedir qualquer tentativa de burlar o Princípio da Anterioridade ou de fragiliza-lo, foi instituído com a Emenda Constitucional 42/2003 o Princípio da noventena, que concomitante ao da Anterioridade obrigam aos entes federativos aguardarem 90 dias além do ano seguinte para majorar ou instituir tributos. Sendo tal previsão incluída pelo Art. 150, inciso III, alínea “c” da CFRB.

As exceções para o Princípio da Anterioridade são os seguintes Impostos: Importação, Exportação, Produto Industrializado e Operações Financeiras, Extraordinário de Guerra, Empréstimos Compulsórios, Contribuição para Seguridade Social e CIDE. Já para o da noventena são II, IE, IOF, Extraordinário de Guerra, Empréstimos Compulsório, Imposto de Renda, base de cálculo do IPTU e IPVA.

Há também o Princípio da Irretroatividade que se caracteriza pela vedação aos entes federativos de cobrar tributos cujo fato gerador ocorreu antes da vigência da lei que os instituíram ou aumentaram, sendo sustentado pelo Art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

Não obstante, há o Princípio do não confisco (vedação ao confisco) que é tratado pelo Art.150, inciso IV da Constituição Federal, *in verbis*:

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

IV — Utilizar tributo com efeito de confisco;

Tal Princípio é trazido pela Carta Magna não para dizer que o tributo configure por si só como confisco, mas para dizer que ele não pode ser usado com efeito de confisco, considerando ainda que confisco tem caráter punitivo, sancionatório e o tributo não pode ser usado como sanção decorrente de ato ilícito. Sua definição trazida pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional também corrobora com a referida premissa.

O tributo com efeito confiscatório teria também uma incidência exagerada sobre o patrimônio do contribuinte, ou seja, absorveria uma quantidade considerável do mesmo. Tal efeito geraria na sociedade uma sensação de punição.

Há no que se falar em “vedação ao confisco” e “vedação ao efeito de confisco”, ambos com intenção de proteger o contribuinte, no entanto, o primeiro está diretamente relacionado ao artigo 150, IV, da Constituição Federal brasileira, que proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem tributos com efeito de confisco, onde a tributação é tão excessiva, que levaria à perda total ou substancial do patrimônio.

Já o segundo é mais amplo e abrangente, que se aplica não apenas à instituição de tributos, mas também à aplicação e cobrança de sanções tributárias. Este princípio visa garantir que a tributação e as sanções aplicadas pelo Estado não sejam excessivas a ponto de inviabilizar a atividade econômica do contribuinte ou de comprometer seus direitos fundamentais. Ao contrário do confisco, o efeito confiscatório pode ser uma consequência indireta de certas medidas tributárias ou sanções, mesmo que não resultem necessariamente na perda total do patrimônio do contribuinte. Cumpre dizer que a vedação ao efeito confiscatório também se estende às multas que decorrem do não cumprimento de obrigações tributárias.

Há ainda o Princípio da Uniformidade geográfica que está previsto no Art. 151, inciso I da Constituição Federal e proíbe que a União institua tributos que sejam diferentes entre os estados, não sendo aceita a criação de tributos distintos, bem como a criação de de privilégios ou discriminações dentro do território nacional entre os contribuintes das variadas regiões.

A exceção para esse Princípio é a Zona Franca de Manaus que é vista como uma área de livre comércio de importação e exportação com a concessão de incentivos fiscais durante 25 anos dada pela EC 42/2003 e prorrogada por mais 10 anos pela EC 83/2014. Além disso, o RE

592.145/SP tratou como constitucional a isenção de IPI para as regiões Norte e Nordeste trazidas pelo Art. 2º da Lei 8.393/1991.

#### **2.4.1 A RELAÇÃO ENTRE A RETENÇÃO NA FONTE E A CONSTITUIÇÃO**

Os Princípios mencionados no capítulo anterior serão de norteadores para as próximas elucidaciones. Vejamos!

A retenção na fonte trata-se de um mecanismo que utilizado pelo Estado com a função de arrecadação de tributos, em especial a arrecadação do Imposto sobre a renda de pessoa física e/ou jurídica. Ocorre da seguinte forma, o valor que corresponde ao tributo devido é retido no momento do pagamento de determinadas receitas, como salários, prestação de serviços, aluguéis, entre outros. No caso do Imposto de Renda, ele é retido mensalmente na fonte pagadora (salário) do contribuinte pessoa física ou quando a pessoa jurídica antecipa algum recolhimento. Essa retenção que é realizada pela fonte pagadora tem repassado posteriormente o valor retido ao fisco.

Importante destacar que a relação desse mecanismo com a Constituição deve observar os princípios e garantias fundamentais previstos na mesma. Sendo os principais o Princípio da Legalidade, Anterioridade e Noventena, Princípio da Capacidade Contributiva, Vedação ao Confisco, bem como o respeito às garantias individuais, tendo em vista que a retenção na fonte não pode violar as garantias individuais dos contribuintes previstas na Constituição, como o direito à privacidade, à propriedade e à livre iniciativa e, por fim, ao devido processo legal garantido aos contribuintes o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Ocorre que, ainda que existam hipóteses cuja a retenção do imposto de renda seja supostamente devida, é inerente trazer à discussão o Art. 43 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).”

Realizando uma breve análise sobre o artigo, tem-se que o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui o “fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” sobre o rendimento do contribuinte. Logo, insta explicar o seguinte:



A “aquisição” mencionada no artigo refere-se ao momento em que o contribuinte adquire a renda ou os proventos, seja através de salários, honorários, dividendos, aluguéis ou outros. Já a “disponibilidade econômica” trata da renda ou proventos que estão efetivamente à disposição do contribuinte, podendo ser utilizados para satisfazer suas necessidades econômicas. Um exemplo seria quando o salário é depositado na conta bancária do empregado e pode ser sacado por ele a qualquer momento. Em relação à “disponibilidade jurídica”, refere-se à situação em que a pessoa tem o direito legal de receber a renda ou proventos, ainda que não tenha acesso físico a eles. Um exemplo seria quando um contrato é assinado estabelecendo o direito a um pagamento futuro. Por fim, para melhor entendimento, cumpre dizer que “renda ou proventos de qualquer natureza” abrange todas as fontes de rendimento, os quais são oriundos de investimentos, de trabalho, de aluguéis e afins.

Tal explicação nos leva à antecipação do imposto de renda ante ao fato gerador e à disponibilidade prevista no Art.43 do CTN que entram em contraste com Princípios Constitucionais e com a doutrina, tendo em vista que ela importa a retenção do imposto de renda na fonte ao ensejo de cinco eventos, os quais são baseados no Decreto Lei de nº 5844/43, que prevê em seu Art.100 que “A retenção do imposto, de que tratam os art. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.”. Logo, notam-se contrapontos que dão margem à inconstitucionalidade da prática de retenção na fonte.

### **3. SOBRE A RETENÇÃO NA FONTE E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

#### **3.1. ANÁLISE DOS ARTIGOS DA CONSTITUIÇÃO DOS ARTIGOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PERTINENTES À TRIBUTAÇÃO**

A Constituição Brasileira de 1988 traz diversos artigos que tratam da Tributação no país, os quais comportam princípios, competências e principalmente limitações ao poder dos entes federativos em tributar, ou seja, em arrecadar os impostos, taxas e contribuições.

Iniciando com o Art.145, ele abrange os tributos cujos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderão instituir, ou seja, é possível verificar quais as espécies de tributos existem no nosso ordenamento jurídico e que só podem ser criadas pela Constituição, vejamos:

⇒ Impostos;

⇒ Taxas;

⇒ Contribuição de melhoria.

Além disso, o Art.145 aborda alguns Princípios extremamente importantes para a arrecadação, inclusive para o Imposto de Renda, como a legalidade, anterioridade, irretroatividade e igualdade tributária.

Seguindo com a análise, há os Arts. 147 a 149 que tratam da instituição de tributos que não estão previstos na Constituição e que só podem ser feitos através de lei complementar, tratam da instituição dos empréstimos compulsórios decorrentes de despesas extraordinárias que só podem ser estabelecidos pela União, bem como tratam das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).

Adiante, em sua seção II, do artigo 150 ao 152, a Constituição abrange o item “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR”, que são os artigos que tratam das limitações à arrecadação, estabelecendo vedações como a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, entre outras restrições

Em pese o Art.153 a 156, são tratadas as competências tributárias em relação à espécie Imposto, definindo qual ente pode instituir ou majorá-lo dividindo entre a União, Distrito Federal, estados e municípios. Nesse ponto, no Art.153, III, há o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza caracterizado como um tributo federal, sendo somente a União capaz de instituí-lo ou majorá-lo.

Seguindo, têm-se os Arts. 157 ao 162 que tratam “DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS”. incluindo as transferências constitucionais obrigatórias. No Art.157, I, diz que pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte (cerne principal do texto), sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Insta dizer que o Art.157, I da CF, é muito interessante para o tema debatido, além de ser alvo de discussões de Repercussão Geral, ou seja, são recursos extraordinários que já foram julgados e que tiveram suas teses fixadas, tornando-se vinculantes. Vejamos:

O **RE 1.293.453**, rel. min. Alexandre de Moraes, j. 11-10-2021, Plenário, DJE de 22-10-2021, Tema 1.130, com mérito julgado, afirma que “pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços”. Pois bem, esse entendimento está baseado

nos Arts. 158, I e 157, I, da CF/88, contudo sua abrangência é ampliada ao Município e especificada quando se trata dos contribuintes que terão o imposto de renda redistribuído para os demais entes, excetuando a União.

Não obstante, há julgados correlatos ao RE 1.293.453, como o ACO 2.866, rel. min. Marco Aurélio, red. do ac. min. Edson Fachin, j. 22-11-2022, P, DJE de 28-4-2023 que apresenta a seguinte interpretação sobre os Arts.157, I e 158, I, da Constituição. Observe abaixo:

“O direito subjetivo do ente federativo beneficiado com a participação no produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, somente existirá a partir do momento em que o ente federativo competente criar o tributo e ocorrer seu fato impositivo. No entanto, uma vez devidamente instituído o tributo, não pode a União - que possui a competência legislativa - inibir ou restringir o acesso dos entes constitucionalmente agraciados com a repartição de receitas aos valores que lhes correspondem.”

Ademais, o ACO 571 Agr., rel. min. Dias Toffoli, j. 7-3-2017, P, DJE de 3-4-2017, também aborda o Art.157, I, da CF, versando o seguinte:

“Pretensão de assegurar ao Estado, na condição de pagante, o produto da arrecadação de imposto de renda retido na fonte relativo ao pagamento de complementações de aposentadorias e pensões a aposentados e pensionistas de suas empresas públicas. (...) O art. 157, I, da CF, que dispõe acerca da destinação aos Estados do produto de arrecadação do IRPF, não contempla os pagamentos originados das estatais, integrantes da administração pública indireta, não cabendo interpretação ampliativa.”

Fato é que a retenção do imposto renda na fonte também gerava divergências sobre sua competência e sobre a redistribuição dos proventos arrecadados, se seriam ou não da união. Ocorre que em jurisprudência definida pelo RE 684.169 G, voto do rel. min. Luiz Fux, j. 30-8-2012, P, DJE de 23-10-2012, Tema 572, decidiu-se o que se segue:

“A vexata quaestio, desta feita, cinge-se à definição da competência para julgar a controvérsia quanto ao imposto de renda retido na fonte, a teor do disposto no art. 157, I, da CF, que preconiza pertencer “aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem””

Retornando a análise dos Arts. 167 a 169 brevemente, tendo em vista sua parcialidade dentro do assunto, é fato dizer que eles estabelecem as normas para a elaboração e execução do orçamento público, incluindo as disposições sobre as despesas com pessoal e encargos sociais, além da vinculação de receitas de impostos, todos com uma singularidade, visto que são ocasionados pelo estado de calamidade pública.

2

---

<sup>2</sup> <https://portal.stf.jus.br/constituicao-supremo/artigo.asp?abrirBase=CF&abrirArtigo=157>

Por fim, ao que nos interessa, têm-se os Arts. 194 e 195 que tratam da seguridade social, incluindo as fontes de financiamento da Previdência Social, bem como as contribuições sociais, além de estabelecerem os princípios da seguridade social.

### **3.2. EXAME DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE PODEM SER AFETADOS PELA RETENÇÃO NA FONTE.**

A priori, faz-se necessário lembrar que a retenção do imposto de renda na fonte possui cinco eventos (não necessariamente em conjunto, podendo ser apenas um deles) que as precedem, de acordo com a doutrina. Quais sejam “pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento e estão dispostos no Art.100 do Decreto Lei nº 5844/43.

O evento pagamento carrega o entendimento de que o seu destinatário, aquele que em razão de determinado motivo, seja por trabalho, por exemplo, recebeu rendimento em decorrência de um direito adquirido e que, através da concretização desse pagamento possua disponibilidade sobre aquele bem.

Ainda sobre o pagamento, é importante compreendê-lo de que ele é para o Direito Civil - e para o fim a que se propõe neste texto, tendo em vista o Art. 110 do CTN - “a realização da prestação pelo devedor, o cumprimento de sua obrigação com a satisfação da pretensão do credor”. Além disso, o pagamento se concretiza com a efetiva entrega, e portanto, satisfação plena da obrigação do devedor ao credor, mas para a retenção do imposto de renda na fonte, ele não pode ser confundido com a antecipação do mesmo, posto que a obrigação do credor que ensejaria tal fato ainda não está completa, já que o fator gerador estaria vinculado à disponibilidade econômica.

O fato gerador do imposto de renda não acontece com a antecipação do pagamento e por isso, não é capaz de ser retido na fonte, tendo em vista a não existência do pressuposto imprescindível para qualquer imposto - Fato Gerador - este que é caracterizado pela disponibilidade jurídica ou econômica, a qual traz o Art.43 do CTN e que, por ser um adiantamento, importando o não cumprimento em definitivo da obrigação do credor, ainda não está disponível para o mesmo. A mera disponibilidade - leia-se, ter o direito em si, mas não a sua conclusão - financeira do rendimento não implica por si só o fato gerador da retenção do imposto.

Quanto ao evento creditar, este ainda é cercado de debates, mas para uma síntese é basicamente o lançamento contábil de uma pessoa jurídica relacionada a um serviço prestado,

tendo como contrapartida um débito. Na brilhante definição de Ricardo Mariz em seu livro Fundamentos do Imposto de Renda (pág. 512), temos o seguinte:

“Crédito, para o fim de determinação da retenção do IRF, embora também seja representado graficamente por um lançamento contábil em favor do beneficiário, deve, contudo necessariamente ser a contrapartida de um débito representativo de obrigação de direito privado, já existente para a fonte pagadora e já vencida. “

Os termos empregar, remeter e entregar são entendidos como tipos de pagamento e que não serão explorados, por serem omitidos pela Doutrina, haja vista a maior utilização do evento pagamento e do evento crédito.

Nesse sentido, percebe-se que os cinco eventos que ensejam a retenção do imposto sobre a renda na fonte, seja ele qual for, se consolidam com a efetiva disponibilidade do bem ao contribuinte, ou seja, ele dispõe daquele bem para fazer o que bem entender. E essa disponibilidade, prevista no Art. 43, do CTN, que caracteriza o fato gerador é suprimida quando, ao invés do bem estar disponível para o contribuinte, a fim de que se torne fato gerador, a fim de que enseje a própria retenção do imposto, ele antes de ter essa característica, já é usurpado da disponibilidade, pois já sofre a atuação do fisco antes de ser fato gerador, vez que não se torna disponível.

Com esse entendimento, a afronta à disponibilidade prevista no Art. 43, do CTN é estendida aos Princípios Constitucionais que estão estabelecidos nesse artigo, como:

I) Capacidade Contributiva, tendo em vista que a retenção na fonte pode distorcer a capacidade de contribuir do contribuinte, pois o imposto é retido com base em critérios objetivos, como a renda ou o tipo de transação, sem considerar a real situação econômica do contribuinte, como a existência de dependentes, por exemplo.

II) Princípio da Isonomia, vez que a depender das regras de retenção na fonte, diferentes grupos ou categorias de contribuintes podem ser tratados de maneira desigual. A exemplo, se certos tipos de renda forem sujeitos a uma alíquota de retenção diferente, isso poderia violar o referido princípio.

III) Vedação ao Confisco, em caso da retenção na fonte ser excessivamente alta, pode resultar em uma carga tributária que se assemelha a uma forma de confisco, o que claro, é proibido pela Constituição.

IV) Legalidade Tributária, onde a retenção na fonte precisa estar em conformidade com a legislação tributária vigente ao momento de sua retenção, a fim de respeitar o referido

princípio, que estabelece que a criação ou alteração de tributos deve ser feita exclusivamente por meio de lei.

Não obstante, o Art.153, §2º, I, da CF/88 indica que existem três critérios a serem respeitados quando se trata de Imposto sobre a Renda, quais sejam a generalidade, proporcionalidade e universalidade. Ocorre que, o instituto de retenção na fonte se inclina para o desrespeito a esses Princípios Constitucionais que, definitivamente, não são critérios discricionários, ou seja, de escolha do fisco.

A retenção do imposto sobre a Renda na fonte ameaça os referidos princípios quando não os observa, pois, a lei infraconstitucional não os contempla e retornando ao Art.153, §2º, I, da CF/88, para que os mesmos sejam utilizados, deve-se haver o cumprimento de lei (“na forma da lei”), contudo não existe.

Antagônico à doutrina majoritária que aduz ao legislador a discricionariedade de aplicar tais princípios ou não, em decorrência do mencionado acima, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que não, e que deveria existir um direito subjetivo que pudesse ser invocado pelo contribuinte ao perceber que a legislação infraconstitucional não os considerou.

Ainda, seria então uma corrente doutrinária que trata o trecho constitucional como meramente ilustrativo, haja vista a impossibilidade do contribuinte de contestá-la sob a titularidade de um direito subjetivo. Ademais, tal doutrina não observa a característica mandatória que a Constituição tem em relação à interpretação, aplicação e criação das leis, logo não enxergando a universalidade, generalidade e proporcionalidade como direitos subjetivos a serem invocados pelo contribuinte quando da não observância da norma infraconstitucional para que eles sejam aplicados é um flagrante inconstitucionalidade.

Posto isso, denota-se também que, a inobservância da progressividade e da proporcionalidade vai de contra aos Princípios da Vedação ao Confisco e Capacidade Contributiva, já a inobservância da universalidade esbarra no Princípio da Isonomia, fatores que corroboram ainda mais para a inconstitucionalidade do ato.

### **3.2.1 DISCURSSÃO SOBRE OS LIMITES DA RETENÇÃO NA FONTE EM CONFORMIDADE COM A CONSTITUIÇÃO.**

Posto isso, a Retenção do Imposto sobre a Renda esbarra e ultrapassa os limites Constitucionais quando gira em torno de questões de justiça tributária e proteção dos direitos individuais dos contribuintes.

Quando há a possibilidade de confronto com a Isonomia e Capacidade Contributiva, que implica que o imposto sobre renda deve ser cobrado, conforme a capacidade econômica de cada contribuinte, sendo excessiva e diferenciada para determinada categoria.

A não observação ao não confisco e a proteção aos direitos individuais, garantias Constitucionais, ao reter na fonte os rendimentos sob uma alíquota irregular, acima daquilo que deveria ser justo. Além dos demais princípios constitucionais ameaçados e já esmiuçados anteriormente.

Para melhor compreensão, um exemplo da prejudicialidade é a Lei nº 9.779/99, que trata sobre a retenção do Imposto sobre Renda na fonte de aposentados pelo Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS que residem no exterior, sob uma alíquota fixa de 25%. Sendo, portanto, uma clara violação à Constituição.

Nesta situação é possível verificar uma afronta ao Princípio da Isonomia, pois a retenção na fonte do Imposto de Renda é incidida nos rendimentos da pessoa aposentada pelo simples fato da mesma residir em outro país, sem observar as demais peculiaridades que a caracteriza, fato que não ocorre quando se é residente do Brasil. Não obstante, o Princípio da Progressividade também é lesado, pois a retenção na fonte não observa a alíquota para cada base de cálculo, aplicando a mesma, de 25%, para qualquer rendimento.

Além desses, o Princípio do não Confisco também fica sob ameaça, pois enquanto no Brasil, em alguns casos, a pessoa aposentada sequer seria tributada, seria isenta, quando a mesma reside em outro país, ela acaba sendo descontada na fonte sob uma alíquota de 25%, quase confiscatória.

A exemplo de como deveriam ser as alíquotas para cada base de cálculo, o que não ocorre nesses casos, há o disposto abaixo:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Dedução do IR (R\$)
Até R\$ 2.259,20	zero	zero
De R\$ 2.259,21 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 169,44
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15%	R\$ 381,44
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 662,77
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 896,00

## 4. JURISPRUDÊNCIA E DECISÕES RELEVANTES

### 4.1. APRESENTAÇÃO DOS CASOS E DECISÕES JUDICIAIS RELEVANTES RELACIONADOS À RETENÇÃO NA FONTE

Em que pese dizer, o tema em questão, em *latu sensu*, não é alvo de discussões, o que ocorre são situações atípicas de pessoas físicas ou jurídicas que são tributadas na fonte e diante de tal fato, os casos são judicializados.

- **CASO 1: TRT-23 - Recurso Ordinário Trabalhista: ROT 984820205230121 MT**

Ementa: HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE DE ADVOGADOS OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. O art. 1º da IN RFB nº 765, de 02/08/2007, preconiza que " fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) ". Assim, considerando que, no presente caso, os patronos da reclamada comprovaram que a sociedade constituída pelos advogados é optante do simples nacional, a sentença merece reparos, nos termos do art. 1º da IN RFB nº 765, de 02/08/2007, pelo que se dá provimento ao apelo para extirpar a determinação de retenção do imposto de renda sobre os honorários de sucumbência devidos aos advogados da reclamada. Recurso provido.

No referido caso, verifica-se que o instituto da retenção de renda na fonte foi aplicado sobre honorários advocatícios sucumbenciais quando os advogados pertencem a uma sociedade optante pelo Simples Nacional. Ocorre que, em pese a retenção na fonte, ela foi simplesmente aplicada de forma arbitrária pelo fisco sem observar as especificidades do caso da empresa que ora era a isenção para aquele enquadramento tributário cuja empresa fazia parte, no caso o Simples Nacional, o qual é isento. Obrigando o contribuinte a resolver a celeuma judicialmente.

4

---

<sup>4</sup> <https://impostorenda2024.com.br/teto-imposto-de-renda-2024/>



• **CASO 2: TRF-4 – Recurso cível 50001273620174047200 SC 5000127-36.2017.4.04.7200**

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APOSENTADORIA. RENDIMENTO RECEBIDO NO BRASIL. CONTRIBUINTE RESIDENTE NO EXTERIOR. ALÍQUOTA DE 25% INCIDENTE EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRECEDENTE DESTE COLEGIADO. 1. "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO DO RGPS PAGO A PESSOA RESIDENTE NO EXTERIOR. ALÍQUOTA DE 25%. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO ART. 7º DA LEI 9.779 /99. ILEGALIDADE DE SUA COBRANÇA POR ATO NORMATIVO INFERIOR. INCLUSÃO DOS PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO PELA LEI 13.313/2015. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DAS MESMAS REGRAS TRIBUTÁRIAS AOS RESIDENTES NO BRASIL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO DAS DIFERENÇAS DEVIDAS. 1. É ilegal a retenção do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor do benefício de aposentadoria previdenciária do RGPS pago a pessoa residente no exterior antes do início da vigência do artigo 3º da Lei n. 13.315/2015, ocorrido em 01-01-2017, que alterou o artigo 7º da Lei n. 9.779 /99, porque a sua cobrança foi estabelecida por meio de ato normativo inferior, infringindo, desta forma, o princípio da legalidade tributária insculpido no artigo 150 , I , da Constituição Federal . 2. A alteração efetuada no artigo 7º da Lei n. 9.779 /99 pela Lei n. 13.315/2015, que submeteu os rendimentos de aposentadoria e pensão à sua cobrança é inconstitucional, porque contraria os princípios da isonomia, da progressividade do Imposto de Renda, da garantia da não confiscatoriedade e da proporcionalidade (150, II e IV, 153, III, e § 2º, I, da Constituição Federal). 3. Declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade incidente tantum parcial do artigo 7º da Lei n. 9.779 /99, com a redação da Lei n. 13.315/2015, no ponto relativo à cobrança do Imposto de Renda na fonte sobre os proventos de aposentadoria e pensão dos residentes e domiciliados no exterior à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 01-01-2017, por ofensa aos artigos 150, II e IV, 153, III, e § 2º, I, da Constituição Federal. 4. Aplicação das mesmas regras tributárias aos residentes no Brasil. Repetição de indébito das diferenças devidas. 5. Recurso provido." (5005608-96.2016.4.04.7205, TERCEIRA TURMA RECURSAL DE SC, Relator JOÃO BATISTA LAZZARI, julgado em 20/09/2017). 2. Provimento do recurso.

Já o caso acima é alegadamente inconstitucional, pois viola tantos Princípios presentes na Constituição, tais como o da Isonomia, Progressividade, Vedação ao Confisco e da

Proporcionalidade. A retenção na fonte simplesmente nesse caso permite que a prática da retenção do imposto de renda seja feita a uma alíquota fixada de 25% que não observa a base de cálculo do contribuinte e que também não o trata igual aos demais contribuintes, tendo em vista a sua residência no exterior. Mais uma vez, a retenção do IR na fonte não observa aquilo que a declaração ao Imposto de Renda faria sem reter os rendimentos do contribuinte seja por qualquer período.

- **CASO 3: TJ-RS - Recurso Cível 71006301139 RS**

Ementa: RECURSO INOMINADO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE VALORES ACUMULADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. PRELIMINAR. NULIDADE. SENTENÇA EXTRA PETITA. REJEITADA. Trata-se de ação de repetição de indébito em face da equivocada contagem da incidência do imposto de renda sobre as verbas recebidas acumuladas pela autora, julgada procedente na origem. Preliminar - Rejeito a preliminar invocada pelo Estado, suscitando a nulidade da sentença por decisão \extra petita\, sob o fundamento de o magistrado julgou de forma diversa ao pedido inicial. O pleito inicial, fl. 03, segundo parágrafo do item Dos Fatos e do Direito, o autor é expresso ao solicitar que o Estado se utilize do regime de tributação de competência, ressaltando que a incidência do IR sobre os valores acumulados acarretou a incidência a maior, restando, portanto, a decisão recorrida atrelada ao pedido inicial. Preliminar rejeitada. Retenção do Imposto de Renda. Regime de Competências - O egrégio STJ, em Recurso Especial Representativo de Controvérsia ( Resp. 1118429/SP ), e o egrégio STF ( RE 614.406/RS ) em Repercussão Geral, pacificaram entendimento acerca da incidência do cálculo de Imposto de Renda incidente sobre parcelas atrasadas, cujo cálculo para apuração do imposto de renda devido por ocasião do recebimento de rendimentos acumulados deve ser realizado mês a mês, considerando o valor mensalmente auferido pelo contribuinte e as tabelas de isenção e progressão vigentes à época a que se referem os pagamentos extemporâneos. O imposto de renda incidente na fonte deve ser calculado mês a mês, ou seja, deve ter por base o valor que o contribuinte recebeu mensalmente acrescido do valor das contribuições devidas a cada mês, e não o montante integral creditado extemporaneamente em virtude do cumprimento de decisão judicial, bem como devem ser observadas as tabelas e as alíquotas vigentes à época em que deveria ter sido satisfeito o crédito devido, a fim de se averiguar, inclusive, se efetivamente devida ou não a incidência do imposto de renda. Indevida a retenção sobre o total pago quando do efetivo pagamento. Precedentes do egrégio STJ e do TJRS. Caso telado - A verba originária provém de recebimento retroativo de diferenças de URV retroativas a 1994. Da Declaração de Ajuste Anual - É importante registrar,

que a parte pode optar pela via de restituição do imposto de renda, seja administrativamente ou ajuizamento da ação judicial. Nesse sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a repetição dos valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda não depende de apresentação da declaração retificadora. Nesse sentido, o Resp. 968.630/SC, Relator Min. Castro Meira, Segunda Turma. Sentença mantida por seus próprios fundamentos à luz do art. 46 da Lei Federal n. 9099 /95. RECURSO INOMINADO DESPROVIDO

Em relação ao caso supracitado, a ferramenta de retenção na fonte foi aplicado de modo a não observar o regime de competência, contudo já é pacificado o entendimento de que o cálculo do Imposto de Renda sobre parcelas atrasadas deve ser feito mensalmente, considerando as tabelas de isenção e progressão vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido recebidos.

- **CASO 4: TJ-SP-Apelção: APL 487802620118260053 SP 0048780-26.2011.8.26.0053**

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ILEGITIMIDADE PASSIVA "AD CAUSAM". CARÊNCIA DA AÇÃO Inocorrência. A competência administrativa para retenção do imposto de renda diretamente da folha de pagamento dos servidores determina a sujeição do Estado-Membro à relação processual e, por conseguinte, a sua legitimidade para responder as demandas que envolvem a repetição do indébito. ILEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM". Não configuração. A objeção processual considera a compensação do valor pleiteado por ocasião do ajuste anual de declaração do imposto de renda. Alegação de irrelevância do exato valor retido na fonte, ser maior ou menor, porquanto o valor a pagar ou receber em restituição será igual, considerando o total dos rendimentos auferidos no exercício. Preliminar rejeitada. O que determina a legitimidade ativa é a pertinência subjetiva dos autores em relação ao objeto litigioso, ou seja, a controvérsia acerca da alíquota incidente sobre a verba recebida, o que legitima o manejo da ação. FALTA DE INTERESSE DE AGIR. Defesa processual rejeitada. Reconhecimento da utilidade, idoneidade e aptidão técnico-jurídica da medida judicial manejada para atender à expectativa da parte, atribuindo-lhe, no plano hipotético, a consequência jurídica por ele pretendida. A causa de pedir e o pedido mediato qualificam o interesse de agir. Objeção processual afastada. MÉRITO. RENDIMENTOS. RECEBIMENTO CUMULADO. Incidência de Imposto de Renda. Inadmissibilidade. Não é possível incidir o tributo sobre a totalidade das parcelas recebidas. O cálculo deve considerar cada parcela, isoladamente, mês a mês, somando-se cada parcela aos vencimentos do mês correspondente

para, então, efetuar a retenção do imposto de renda, utilizando-se a tabela e alíquotas correspondentes àquela data. Reconhecimento da retenção indevida, a maior, do imposto de renda na fonte. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. Precatório. Restituição de valores descontados a maior a título de Imposto de renda por ocasião do recebimento dos precatórios. Retenção indevida do imposto de renda na fonte determina a condenação da FESP na repetição de indébito atinente às diferenças retidas e incidentes sobre proventos, além de juros moratórios. Precedentes. Incidência do Imposto de Renda sobre os proventos e sobre os juros de mora. Possibilidade. Precedentes. JUROS DE MORA - Repetição de indébito tributário. Incidência a partir do trânsito em julgado da condenação. Taxa de 1% ao mês. Inteligência da Súmula nº 188 do STJ, artigo 406 do CC e artigos 161, § 1º e 167 do CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Critério de arbitramento. Equidade. Valor mantido. RECURSO DOS AUTORES PARCIALMENTE PROVIDO E NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DA RÉ.

A jurisprudência retro informa que o tribunal decidiu que o cálculo do imposto sobre renda deve considerar cada parcela de rendimento, mês a mês, somando-se aos vencimentos do mês correspondente para então efetuar a retenção do imposto utilizando as tabelas e alíquotas correspondentes àquela data, ocorre que houve a retenção na fonte de maneira indevida, a maior, do imposto de renda, de modo que foi determinado a repetição do indébito. Decidiu-se, então, que a restituição dos valores descontados a mais a título de imposto de renda é devida.

Além dos julgados acima, existem alguns entendimentos a respeito da retenção do Imposto de Renda na Fonte:

### **1. STJ - REsp 1.161.467/DF**

Tema: IRRF sobre verbas indenizatórias

Relator: Min. Mauro Campbell Marques

Decisão: O STJ firmou o entendimento de que verbas indenizatórias pagas em decorrência de rescisão contratual não estão sujeitas à retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). A Corte considerou que tais verbas não têm natureza de renda ou provento de qualquer natureza.

### **2. STF - RE 607.642/SP**

Tema: Retenção de IR sobre pagamento a título de assistência técnica

Relator: Min. Dias Toffoli

Decisão: O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que incide Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos feitos a título de assistência técnica ou serviços técnicos

prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior. A decisão reforçou a obrigação de retenção mesmo em operações internacionais, conforme previsto na legislação tributária.

### **3. STJ - AgRg no Resp. 1.419.201/SP**

Tema: Responsabilidade do tomador pela retenção do IRRF

Relator: Min. Benedito Gonçalves

Decisão: O STJ reafirmou que o tomador de serviços é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. A decisão ressaltou a responsabilidade solidária do tomador em caso de não cumprimento dessa obrigação tributária.

#### **4.2. ANÁLISE DAS POSIÇÕES ADOTADAS PELOS TRIBUNAIS EM RELAÇÃO À CONSTITUCIONALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.**

A respeito do entendimento majoritário e posições adotadas pelos tribunais em relação à constitucionalidade ou inconstitucionalidade da retenção do imposto sobre renda na fonte, é perceptível que geralmente envolve a interpretação e aplicação dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro em casos concretos.

É perceptível no decorrer do texto que a parte minoritária da Doutrina, sendo aquela seguida por Ricardo Marins de Oliveira, atua em defesa da Inconstitucionalidade propriamente dita. Posto que a atuação do fisco de modo a reter na fonte os rendimentos de pessoas físicas ou jurídicas não respeitando a sua periodicidade anual (período-base), vez que enseja a sua retenção mensal, acaba por não observar os princípios constitucionais da progressividade, generalidade e universalidade previstos no Art. 153, da CFRB, pois não observa as mutações dos rendimentos que ocorrem dentro do exercício financeiro de atuação do imposto de renda.

*Pari passu*, as decisões anteriores que demonstram a posição dos tribunais brasileiros não decidem pela própria inconstitucionalidade da retenção do imposto na fonte, conforme doutrina ulterior, adotando-se, portanto, uma postura de análise casuística, de modo que cada caso em específico é analisando, posto que havendo afronta a quaisquer princípios constitucionais se são inerentes à tributação do imposto de renda, dá-se, então a sentença de inconstitucionalidade para que seja feita a tributação correta.

Portanto, as posições adotadas pelos tribunais em relação à constitucionalidade ou inconstitucionalidade geralmente são baseadas na análise desses e de outros princípios

constitucionais relacionados ao direito tributário, garantindo a conformidade das decisões judiciais com a Carta Magna.

## **5. ARGUMENTAÇÃO SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE**

### **5.1. APRESENTAÇÃO DOS ARGUMENTOS QUE SUSTENTAM A TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE DA RETENÇÃO DE FONTE.**

Em síntese, os argumentos que sustentam a tese decorrem da não observância dos Princípios Constitucionais quando o imposto de renda é retido diretamente na fonte, pois a retenção ocorre de maneira mensal, o que já difere da declaração que é feita anualmente, respeitando o exercício financeiro de maneira integral, ou seja, o ano todo, bem como as variações que podem ocorrer durante o período.

Tais modificações que ocorrem durante o período de exercício financeiro, bem como aquelas que ocorrem em cada mês (e que ensejam a retenção na fonte) podem ser completamente distintas, podendo um mês em questão o contribuinte auferir ganhos exorbitantes, enquanto outros meses, sequer perceber rendimentos que ensejem a atuação do fisco. Dessa forma, nota-se que as alíquotas aplicadas mensalmente sobre a base de cálculo do respectivo mês podem ser incompatíveis com aquelas que realmente correspondem à realidade, caso a tributação ocorresse anualmente através somente da declaração do contribuinte.

Outrossim, ao reter os rendimentos na fonte, o fisco não percebe as peculiaridades do contribuinte, não percebe um caráter de isenção, por exemplo, obrigando, então o contribuinte a pagar, ainda que não precisasse. Cabendo, então, ao contribuinte, se abster da disponibilidade do valor, para somente em situação posterior poder reaver aquilo que o fisco acreditou ser devido e debitado da fonte, quando não era obrigatório.

E em decorrência dessas características que acompanham a retenção na fonte, essa modalidade por vezes (e muitas vezes) afronta o Art. 141, §1º, da Constituição Federal de 1988 que determina que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, vez que a retenção na fonte pode desconsiderar a capacidade contributiva, ao tributar antecipadamente (mensalmente) sem avaliar a real capacidade do sujeito passivo (*latu sensu*).

Outro ponto que pode contribuir para a argumentação da inconstitucionalidade e que não foi destrinchado acima, mas que se faz importante no decorrer no texto é que a retenção na fonte pode ser uma ofensa ao Direito de Defesa e ao Devido Processo Legal, pois pode limitar o direito do contribuinte de questionar a legalidade ou o montante do tributo retido antes de seu

pagamento, violando o devido processo legal, ampla defesa e contraditório, cuja disponibilidade está no Art. 5º, LIV e LV, da CRFB/88.

*Pari passu*, há também a iminente violação do Princípio da Violação ao Confisco que está disposto no Art. 150, IV, da Constituição Federal. O mesmo proíbe o caráter confiscatório dos tributos, mas a retenção na fonte, ao reter montantes que podem ser considerados excessivos em relação ao rendimento do contribuinte, acaba por ter esse caráter, incorrendo na inconstitucionalidade.

Ainda há o Princípio da Isonomia, Art. 150, I, CF, pois a retenção na fonte pode gerar desigualdade quando a uniformidade da alíquota desconsidera as variações nas situações econômicas individuais, resultando em tratamento tributário desigual.

## **5.2. DISCURSSÃO SOBRE A POTENCIAL VIOLAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES.**

É forçoso perceber que a tributação atinge dois direitos fundamentais, sendo eles o direito à propriedade e o direito à liberdade. O primeiro é atingido diretamente pela tributação, uma vez que o próprio Art. 3º, do CTN traz em sua definição que o tributo é:

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.

Ou seja, prestação pecuniária compulsória, sendo querido ou não, o contribuinte terá que efetuar o pagamento, em regra, através de dinheiro. Tal obrigação, sendo por óbvio irrenunciável, não pode atingir o direito fundamental à propriedade de tal maneira que diminua tanto o seu patrimônio que ao fim e ao cabo configure um confisco do Estado, sabendo que o contribuinte deverá pagar em pecúnia, não pode essa ser tão absurda que retenha valores absurdo dos seu patrimônio. O Princípio da Vedação ao Confisco, Art., 150, IV, da CRFB, protege esse direito fundamental à propriedade. Portanto havendo a afronta do primeiro, há a afronta do segundo.

Por outro lado, o direito fundamental à liberdade é atingido de maneira subjetiva pela tributação, posto que quanto maior a contribuição, maior é a obrigação pecuniária que o contribuinte terá que dispor para satisfazer o tributo, no caso em tela o imposto de renda. Logo, ao pagar mais indevidamente, a título de retenção na fonte, percebe-se uma limitação à liberdade do contribuinte de realizar outras atividades que foram coibidas pelo pagamento a maior daquele tributo.

Outro ponto a se destacar é que ao reter o imposto de renda na fonte, torna-se prejudicado o direito à ampla defesa e contraditório dispostos no Art. 5º, LV, da Constituição, pois a retenção precede o direito do contribuinte de se defender ou de se opor a quaisquer fatos que o mesmo possa achar injusto. A retenção na fonte faz com que o imposto seja recolhido diretamente pela fonte pagadora antes do pagamento ao beneficiário, então antes que o contribuinte possa discutir sobre a legalidade da alíquota, da base de cálculo, etc, ele já tem o dinheiro confiscado. A retenção prévia traz uma presunção de veracidade para as alegações fiscais e coloca todo o ônus da prova sobre o contribuinte que acaba dificultando a sua defesa. Cumpre dizer que, caso o contribuinte discorde, por vezes será necessário iniciar um processo administrativo ou judicial para que os valores sejam recuperados e durante esse período, os recursos que outrora estariam disponíveis, já estão retidos pelo fisco, o que pode dificultar a sua defesa.

### **5.3. ANÁLISE E PARECERES DE ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO.**

Ao analisar a doutrina que trata do Imposto sobre Renda na Fonte, é notável os apontamentos que alguns tributaristas têm sobre o tema, apesar de não aprofundarem em demasiado, sempre tecem comentários. Vejamos:

Hugo de Brito Machado faz a análise de casos como Resp. 538.137 – RS, em que ele destaca que a retenção na fonte pode causar desequilíbrios na relação entre o fisco e o contribuinte, pois ocasionalmente pode ocorrer uma retenção excessiva ou indevida (como no caso retro). Ainda, Hugo de Brito enfatiza a necessidade de mecanismos eficientes de contestação e ressarcimento para que o contribuinte não seja prejudicado.

Ainda, outros doutrinadores como Antonio Roque Carrazza, que apesar de não adentrar muito no tema, parte do pressuposto que o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser preservados em todas as etapas do processo tributário, até naquelas que envolvem a retenção do imposto de renda na fonte. Desbrava o doutrinador que aquele que paga o imposto deverá



ter acesso a procedimentos claros e céleres para contestar a retenção e obter reembolso, caso deseje e ache necessário.

Inclusive, sobre o óbice jurisprudencial trazido pela retenção de imposto de renda nos casos de rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, Roque Carrazza se posiciona da seguinte maneira:

[...] na hipótese de haver vencimentos ou salários atrasados e sendo eles pagos acumuladamente, haverá, ou não, incidência do IR/Fonte tomando-se como parâmetro o valor de cada parcela isoladamente considerada, e não o valor global creditado ao contribuinte.

Eduardo Sabbag também se posiciona sobre o tema retro mencionado e comenta sobre as alíquotas que devem incidir na retenção do imposto de renda na fonte nas condições acima, visto que aplicando o princípio da progressividade, a alíquota seria maior quando o montante é acumulado em comparação com a utilização da alíquota da época em que o rendimento foi recebido, podendo inclusive ser o contribuinte isento

Para além dos Doutrinadores citados, existem especialistas como Heleno Taveira Torres, que embora a retenção na fonte seja eficiente para o fisco, pode ser problemática para os contribuintes à medida que lhe falta clareza nas bases de cálculo ou nos procedimentos de contestação. Diante de tal falha, Torres sugere que sejam criadas salvaguardas para proteger os direitos dos contribuintes.

Ainda, cita-se José Souto Maior Borges que discute a presunção de legalidade dos atos administrativos fiscais que podem colocar os contribuintes em desvantagem, visto que a retenção de renda na fonte deve ser acompanhada de garantias processuais robustas para que os mesmos possam exercer com plenitude os seus direitos.

Por fim, Mary Elbe Queiroz enfatiza que a eficiência arrecadatória não pode se ir de encontro aos direitos constitucionais daqueles que pagam os tributos e que a falta de um processo adequado de revisão e ampla defesa das retenções na fonte pode configurar uma violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

## **6. ASPECTOS PRÁTICOS DA RETENÇÃO NA FONTE**

### **6.1. DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS PRÁTICOS RELACIONADOS À RETENÇÃO NA FONTE.**

Quando tratamos dos aspectos práticos da retenção na fonte, não se pode deixar de mencionar como ocorre a retenção, ou seja, como ela funciona, quais são os seus procedimentos. Pois bem, a retenção na fonte é um procedimento tributário em que a empresa ou a pessoa que realiza um pagamento retém uma parte desse valor para recolhimento aos órgãos fiscais, sendo os passos práticos para a sua execução os seguintes:

(I) É necessário haver a identificação das obrigações tributárias, ou seja, verificar quais tributos estão sujeitos à retenção na fonte, sendo eles o IRRF, INSS, PIS, COFINS e/ou CSLL. No caso em questão, estamos tratando do Imposto de Renda, posto isso, inclui-se serviços prestados por pessoas jurídicas, pagamentos a pessoas físicas, aluguéis, etc.

Dentro desse mesmo passo, é necessário consultar a legislação vigente para identificar as alíquotas e bases de cálculo. Sendo para serviços, a base é o valor bruto do serviço prestado e para aluguéis, o valor do mesmo sem deduções, por exemplo.

(II) O próximo passo é calcular o valor a ser retido através da determinação da base de cálculo e aplicação das alíquotas correspondentes para calcular o valor a ser retido, multiplicando um pelo outro.

(III) Após o cálculo do valor a ser retido, é preciso emitir um comprovante para o prestador de serviço ou fornecedor, sendo obrigatório detalhar o valor bruto, a alíquota aplicada e o valor que foi retido.

(IV) Seguindo o procedimento, haverá de fato a efetivação do recolhimento dos valores retidos aos órgãos competentes dentro do prazo estabelecido que no caso em questão é até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao do pagamento.

(V) Com o recolhimento, são incluídas as retenções na fonte nas declarações fiscais, como DCTF e DIRF, conforme exigido pela Receita Federal. Como tratamos de Imposto de Renda, a declaração é a DIRF.

(VI) Por fim, há a contabilização, onde é registrado contabilmente os valores retidos e recolhidos para fins de controle interno e auditoria.

## **6.2. ANÁLISE DOS IMPACTOS DA RETENÇÃO NA FONTE NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.**

Quando tratamos da inconstitucionalidade de uma lei, de um ato ou quaisquer outras normas jurídicas, é forçoso pressupor que o dano aos cidadãos é praticamente *in re ipsa*.

A retenção do imposto de renda ainda que seja uma prática consolidada no país, a fim de tornar prática e mais eficiente a retenção do tributo, gera demasiados questionamentos em torno da sua constitucionalidade quando se trata do direito ao devido processo legal e à capacidade contributiva do contribuinte.

Com isso, os seus impactos são em torno da segurança jurídica, pois a discussão de sua constitucionalidade ou não, pode gerar insegurança para as empresas que teriam que revisar suas práticas e possíveis passivos tributários. Geraria, além de muito trabalho, um custo desnecessário.

Outro ponto é que sendo declarado inconstitucional, a suspensão da retenção poderia melhorar o fluxo de caixa das empresas, permitindo o uso dos recursos para outras finalidades até o recolhimento efetivo do tributo. E seguindo essa linha, a retenção na fonte, apesar de simplificar o processo de arrecadação para o governo, traz para as empresas uma maior carga administrativa, pois as mesmas se responsabilizam pelo recolhimento direito dos tributos, bem como pelo seu envio ao fisco de fato, precisando manter registros detalhados e emitir comprovantes e relatórios para os contribuintes.

Algo a se levar em consideração também é o risco de multas e penalidades quando há erros de cálculo ou no recolhimento do tributo, podendo resultar em multas e penalidades para o contribuinte e para a empresa.

Apesar das situações citadas acima, a mais grave e também que enseja a inconstitucionalidade do ato é a possibilidade de ferir os princípios da capacidade contributiva e do devido processo legal. Uma vez que, a retenção ocorre no momento do pagamento, sem considerar a situação financeira global do contribuinte, o que pode resultar em um ônus desproporcional, especialmente para empresas ou indivíduos com margens de lucros reduzidas, além disso, a retenção ocorre de forma automática, sem que o contribuinte tenha oportunidade de contestar a base de cálculo ou o montante retido, o que pode ser visto como uma violação do direito ao devido processo legal.

Somando-se às últimas características do ato, é notório que o mesmo dá azo à violação do princípio da vedação ao confisco, já que o dinheiro do contribuinte pode ser retido de forma desproporcional à sua capacidade contributiva e ele sequer pode contestar tal situação.

## **7. CONSIDERAÇÕES**

### **7.1 RECAPITULAÇÃO DOS PRINCIPAIS PONTOS ABORDADOS NO TCC.**

Importante iniciar recapitulando que o Imposto de Renda, uma das principais fontes de arrecadação, é um tributo sobre os rendimentos de pessoas físicas e jurídicas, que incluem salários, honorários, aluguéis, pensões, dentre outros.

Os descontos são feitos mensalmente, onde se retém na fonte o Imposto de Renda, sobre pessoa física ou pessoa jurídica, diretamente na fonte pagadora.

Esse ano de 2024, o valor limite para isenção é de R\$2.824,00 mensais, no entanto se ele receber proventos acima do valor mencionado, bem como a incidência do 13º salário, poderá ele ensejar a atuação do fisco e ser descontado em fonte o valor devido.

A retenção na fonte ajuda a distribuir a carga tributária entre os contribuintes, pois é aplicada de acordo com as Faixas de renda e os tipos de transações financeiras de forma mais igual, essa carga tributária entre os contribuintes é aplicada de acordo com a faixa de renda.

O cálculo do imposto de renda deve ser feito considerando cada parcela de rendimento mensalmente. A retenção do imposto deve seguir as tabelas e alíquotas vigentes na data de cada pagamento.

As decisões dos tribunais sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade geralmente fundamentam-se na análise de princípios constitucionais relacionados ao direito tributário. Essa abordagem assegura que as decisões judiciais estejam em conformidade com a Constituição, garantindo a validade e a legalidade das normas e práticas tributárias.

Ou seja, a retenção mensal contrasta com a declaração anual, que considera o exercício financeiro como um todo ao longo do ano.

Além disso, essa prática não leva em conta as variações que podem ocorrer durante o período, ignorando aspectos como mudanças na renda ou outros eventos relevantes ao longo do ano fiscal, por isso criaram os argumentos que sustentam a tese decorrem da falta de observância dos Princípios Constitucionais quando o imposto de renda é retido na fonte.

Ao reter os rendimentos na fonte, o fisco não leva em consideração as peculiaridades individuais do contribuinte, como situações de isenção. Isso pode resultar na obrigação do contribuinte de pagar imposto, mesmo que não fosse necessário.

Nesse caso, o contribuinte precisa abrir mão temporariamente do valor retido para posteriormente solicitar sua restituição, quando fica claro que o valor não deveria ter sido debitado na fonte, uma vez que não era obrigatório.

## **7.2. CONCLUSÃO SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DA RETENÇÃO NA FONTE.**

A retenção do imposto de renda na fonte, viola princípios constitucionais fundamentais, sem olhar a situação individual de cada cidadão.

Ao impor uma obrigação tributária de forma antecipada e padronizada mensalmente, o fisco ignora a capacidade contributiva variável ao longo do ano fiscal e não permite que contribuintes beneficiados por isenções ou outras circunstâncias similares se beneficiem imediatamente dessa condição.

Isso resulta na necessidade do contribuinte, na maioria das vezes, ter que arcar com esses valores. Tendo que aguardar o processo de restituição para recuperar valores que foram indevidamente retidos.

Portanto, a retenção na fonte, pode ser considerada inconstitucional por não respeitar o princípio da capacidade contributiva e por não garantir a equidade tributária conforme preconizado pela Constituição Federal.

## **7.3. CONTRIBUIÇÕES E RELEVÂNCIA DO ESTUDO PARA A ÁREA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.**

O imposto de renda é notoriamente um dos impostos mais sentidos pelo país, seja PJ ou CPF, pois é aquele que não vem embutido em algo e o contribuinte precisa retirar diretamente do seu patrimônio aquilo que é devido ao fisco.

De antemão, a sua relevância está intimamente ligada com a explanação e compreensão dos princípios constitucionais que regem esse imposto, permitindo que o contribuinte tenha mais clareza do porquê o IR respeita certas limitações, como a capacidade contributiva, a legalidade ou anterioridade, por exemplo. O conhecimento dos princípios que permeiam tal

tributo proporciona uma visão prática de como as leis são aplicadas e ajuda na interpretação e aplicação correta das normas fiscais com mais clareza.

Outro ponto de contribuição do estudo retro é o desenvolvimento de uma análise crítica do Imposto de Renda retido na fonte, pois traz a possibilidade de do Contribuinte identificar possíveis inconsistências, lacunas e injustiças, como é o caso do estudo em questão que trata, inclusive, do recolhimento a maior do Imposto de Renda que é retido na fonte pelo fisco e que priva o contribuinte de sua disponibilidade.

O estudo também possui notória relevância quando o tributo tratado no texto impacta econômica e socialmente a vida de tantos brasileiros e pessoas (físicas ou não) residentes/existentes no país, pois os ajudam a compreender o porquê de haver tal imposto, como ele se dá na prática, quais base legal ele está incluído e isso é muito importante até para questionar a sua legalidade e necessidade, seja de instituição ou até mesmo de ajustes para se adequar ao cenário atual do país.

Por fim, o estudo enriquece a área tributária quando busca destrinchar o tema e tratar da sua possível inconstitucionalidade, não deixando intimidar e levantando a questão, para caso seja, trazer à prática a censura dessa forma de retenção do referido imposto.

## **BIBLIOGRAFIA:**

**<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades#:~:texto%20desconto%20na%20fonte%20sobre,29%20de%20novembro%20de%201954>.**

**<http://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Leandro-Paulsen-Curso-de-Direito-Tributario-Completo-2014.pdf> - Curso de Direito Tributário Completo, Leandro Paulsen.**

**2. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Ed. Quartier Latin. São Paulo. p. 255**

**CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 2ªEd. Rev. e atual. São Paulo:Malheiros, 2006. P.93**

**ALEXANDRE Ricardo, Livro de Direito Tributário, 14ª edição, ano 2020.**

**<https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/25850/25850.PDF>**

**<https://www.remessaonline.com.br/blog/o-que-e-imposto-de-renda-retido-na-fonte/#:~:text=O%20Imposto%20de%20Renda%20Retido%20na%20Fonte%2C%20ou%20IRRF%2C%20%C3%A9,o%20teto%20estipulado%20pelo%20%C3%B3rg%C3%A3o.>**

**<https://portal.stf.jus.br/constituicao-supremo/artigo.asp?abrirBase=CF&abrirArtigo=157>**

**[https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/290/1/Monografia\\_Aline%20Araujo%20Portela%20Montenegro.pdf](https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/290/1/Monografia_Aline%20Araujo%20Portela%20Montenegro.pdf)**

**<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout25anos/article/download/1127/1061#:~:text=O%20tributo%2C%20como%20mencionado%2C%20atinge,e%20o%20direito%20de%20liberdade.>**

**[https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/imposto\\_renda\\_rendimentos\\_mensais.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/imposto_renda_rendimentos_mensais.pdf)**

**Lei nº 9.430/1996 - Legislação básica sobre retenções.**

**Instrução Normativa RFB nº 459/2004 - Detalha procedimentos específicos sobre retenções.**