

idp

idn

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**A TITULARIDADE DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA
FONTE PELOS ENTES SUBNACIONAIS: NECESSIDADE DE
LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR APÓS A DECISÃO DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

FERNANDO ANTÔNIO DE REZENDE JÚNIOR

Brasília-DF, 2021

FERNANDO ANTÔNIO DE REZENDE JÚNIOR

A TITULARIDADE DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELOS ENTES SUBNACIONAIS: NECESSIDADE DE LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR APÓS A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de mestre em Administração Pública do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador

Professor Me. Weder de Oliveira

Brasília-DF 2021

FERNANDO ANTÔNIO DE REZENDE JÚNIOR

A TITULARIDADE DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELOS ENTES SUBNACIONAIS: NECESSIDADE DE LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR APÓS A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de mestre em Administração Pública do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Aprovado em 30 / 06 / 2022

Banca Examinadora

Prof. Me. Weder de Oliveira - Orientador

Prof. Me. Alexandre Naoki Nishioka

Prof. Me. Edvaldo Nilo de Almeida

R647t Rezende Júnior, Fernando António
A titularidade do imposto de renda retido na fonte pelos entes
subnacionais: necessidade de legislação complementar após a decisão do
Supremo Tribunal Federal / Fernando António De Rezende Júnior. –
Brasília: IDP, 2021.

77 p.: il. Color.
Inclui bibliografia.

Trabalho de Conclusão de Curso (Dissertação) – Instituto Brasileiro de
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado Profissional em
Administração Pública, Brasília, 2021.
Orientador: Prof. Me. Weder de Oliveira.

1. Administração tributária. 2. Imposto de renda. 3. Repartição de rendas. 4.
SEEC/DF. 5. Tribunais superiores. I. Título.

CDD: 341.39

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa



AGRADECIMENTOS

Esta dissertação não estaria concluída sem a preciosa presença, constante e incansável, das mulheres da minha vida. E por representar tudo para mim, que a Elas, em primeiro, me dirijo: a cada uma, o meu obrigado.

A minha Mãe, pelo exemplo, de vida e de garra, pela dedicação, pelos estudos incansáveis em todos os momentos da sua vida: tenho muito orgulho em tê-la como paradigma.

As minhas três irmãs, uma palavra de gratidão por me ajudarem a viver, nesta nossa existência complexa, mutável, mas com muito amor. Tenho aprendido muito com cada uma de vocês.

A Ana Lúcia devo um singular tributo. Pertence ao domínio metafísico. É a minha Luz e as palavras nunca poderão expressar todo o sentimento de gratidão, cumplicidade e amor que permeia nossa vida.

As minhas quatro filhas o meu muito obrigado. Michelle, Christielle, Hanna Carolina e Beatriz, foram e sempre serão o meu incentivo, a maior razão das mudanças que consegui empreender na minha jornada. Enfim a compreensão do amor de Deus.

Aos meus Pais, in memoriam, um especial agradecimento por me terem educado com a consciência humana, social, que me faz tentar sempre, ter um olhar atento para com os outros.

Aqui vai também um muito obrigado, muito carinhoso, ao professor Weder de Oliveira, meu orientador na presente Dissertação, pelos valiosos comentários e sugestões.

RESUMO

Em dezembro de 2021, o Supremo Tribunal Federal - STF pacificou a controvérsia jurídica existente sobre a titularidade do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, arrecadado pelos estados, Distrito Federal e municípios, ficando a dúvida sobre a necessidade ou não de se promoverem alterações normativas na legislação tributária dos entes federativos. O objetivo desta pesquisa bibliográfica e documental é o de expor os fundamentos de tal controvérsia jurídica, pois uma parte da retenção do IRRF, a que incide sobre a remuneração de seus servidores, conforme expressamente estabelece a Constituição Federal de 1988 - CF/88, pertence aos entes subnacionais e não é questionada. Porém, uma outra parte, a que incide sobre os pagamentos feitos pelas prestações de bens e serviços, foi objeto de grande discussão no Poder Judiciário. Embora, há bastante tempo, já existissem posicionamentos de órgãos da União, como Receita Federal do Brasil - RFB e Tribunal de Contas da União - TCU. Além da controvérsia é avaliado se há necessidade de se promoverem alterações normativas infraconstitucionais para que os entes subnacionais possam, com segurança jurídica, permanecer com essa parcela da retenção do IRRF, tal como decidido pelo STF, à luz da experiência do Distrito Federal. Anteriormente à decisão do STF, em outubro de 2018, o Tribunal Regional Federal 4ª Região - TRF4 já havia decidido ação ajuizada em relação à titularidade da retenção do Imposto de Renda retido na fonte em favor dos entes subnacionais. Em que pese os artigos 157 e 158, em seus incisos I, tratem de titularidade e não de competência tributária, ainda assim, se conclui pela necessidade de uma lei complementar federal para tratar de tal questão e, principalmente, evitar conflitos entre os entes federativos.

Palavras-chave: Administração Tributária; Imposto de Renda; Repartição de Rendas; SEEC/DF; Tribunais Superiores

ABSTRACT

In December 2021, the Federal Supreme Court - STF pacified the existing legal controversy over the ownership of the Withholding Income Tax - IRRF, collected by the states, Federal District and municipalities, leaving the doubt about the need or not to promote changes normative in the tax legislation of the federative entities. The objective of this bibliographical and documentary research is to expose the foundations of such legal controversy, since a part of the withholding of the IRRF, which is levied on the remuneration of its servers, as expressly established by the Federal Constitution of 1988 - CF/88, belongs to subnational entities and is not questioned. However, another part, which focuses on payments made for the provision of goods and services, was the subject of great discussion in the Judiciary. Although, for a long time, there were already positions from Union bodies, such as the Federal Revenue Service of Brazil - RFB and the Federal Audit Court - TCU. In addition to the controversy, it is evaluated whether there is a need to promote infra-constitutional normative changes so that subnational entities can, with legal certainty, remain with this portion of the IRRF withholding, as decided by the STF, in the light of the experience of the Federal District. Prior to the STF decision, in October 2018, the Federal Regional Court 4th Region - TRF4 had already decided on a lawsuit in relation to the ownership of the withholding of the withholding income tax in favor of subnational entities. In spite of articles 157 and 158, in their items I, dealing with ownership and not tax jurisdiction, even so, it is concluded that a complementary federal law is needed to address this issue and, mainly, to avoid conflicts between federative entities.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abrasf	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
Aco	Ação Civil Originária
Cat	Coordenação de Administração Tributária-PGFN
Carf	Conselho Administrativo de Recursos Fiscal
Cf/88	Constituição Federal/88
Cnm	Confederação Nacional dos Municípios
Cosit	Coordenação Geral de Tributação-RFB
Ctn	Código Tributário Nacional
Darf	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
Dctf	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
Df	Distrito Federal
Famurs	Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul
Fcdf	Fundo Constitucional do Distrito Federal
Fnp	Frente Nacional de Prefeitos
Fpe	Fundo de Participação dos Estados
Fpm	Fundo de Participação dos Municípios
Gdf	Governo do Distrito Federal
In	Instrução Normativa
Ir	Imposto de Renda
Irrf	Imposto de Renda Retido na Fonte
Irdr	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
Paf	Processo Administrativo Fiscal
Pgfn	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
Pgdf	Procuradoria-Geral do Distrito Federal
Re	Recurso Extraordinário
Rir/2018	Regulamento do Imposto de Renda/2018
Rfb	Receita Federal do Brasil
Seec/df	Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal
Stf	Supremo Tribunal Federal



Tcu

Tribunal de Contas da União

Trf4

Tribunal Regional Federal, da Quarta Região



SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 14

1.1	A tributação do imposto de renda.....	15
1.2	A retenção na fonte do imposto de renda	1615
1.3	Distribuição do ir aos entes federados.....	176
1.4	Histórico do problema da permanência do irrf com os entes subnacionais ou com a união.....	187
1.5	Outras hipóteses de retenção do irrf pelos estados, municípios e distrito federal	22
1.6	A divergência sob o prisma constitucional.....	278

2 AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES..... 30

2.1	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO – TRF4.....	32
2.1.1	Votos favoráveis aos entes subnacionais	33
2.1.1.1	Voto do juiz relator.....	33
2.1.1.1.1	Contexto Histórico e Normativo da Retenção do IRRF.....	33
2.1.1.1.2	Rendas x Rendimentos.....	34
2.1.1.1.3	Mudança de Paradigma – CF/88.....	35
2.1.1.1.4	A Busca da Solução Adequada	35
2.1.1.1.5	Titularidade Municipal Inequívoca	36
2.1.1.1.6	Necessidade de Lei Federal	36
2.1.1.2	Votos do juiz revisor e vogais.....	36
2.1.2	Votos favoráveis à União	38
2.1.3	Decisão	39
2.2	O JULGAMENTO DO STF	40
2.3	SUSPENSÃO NACIONAL.....	41
2.4	A DECISÃO DO STF	41
2.4.1	Rompimento com o paradigma anterior	42

SUMÁRIO

2.4.2	Tendência de descentralização dos recursos.....	43
2.4.3	Ampliação das hipóteses de Incidência do IRRF.....	43
2.4.4	Privatividade da União em instituir e cobrar o IR.....	43
2.4.5	Não restrição aos entes agraciados.....	44
2.4.6	Tese fixada – literalidade e finalidade	44
2.4.7	Entendimento restritivo da norma– impossibilidade.....	44
2.4.8	Art. 64 da Lei 9.430/1996 – inconstitucional	44
2.4.9	Tese Final	45

3 TÓPICOS PARA A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR..... 47

3.1	O caso do df – dificuldades operacionais e legais na implantação	48
3.1.1	Falta de um instrumento legislativo normativo de ordem superior	49
3.1.2	Impossibilidade de declaração dos valores retidos no sistema de declaração da rfb (dctf)	50
3.2	A questão da eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais.....	50
3.3	Ordenamento jurídico.....	55
3.4	Tipo de legislação necessária	56
3.5	Propostas em tramitação no cn.....	64

4 CONCLUSÃO..... 67

5 BIBLIOGRAFIA..... 71



1



1

INTRODUÇÃO

A CF/88 estabelece, nos incisos I, dos artigos 157 e 158, que pertence aos estados, ao Distrito Federal - DF e aos municípios o produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte - IRRF, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, por intermédio de seus órgãos, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.

Não há questionamento sobre pertencer aos entes federados a arrecadação do IRRF sobre a remuneração de seus servidores.

No entanto, havia grande controvérsia sobre também pertencer aos entes subnacionais a arrecadação do IRRF incidente sobre os pagamentos feitos pela prestação de serviços e aquisição de bens, por pessoas físicas e jurídicas.

A controvérsia sobre o pertencimento de tal parcela da retenção do IRRF, teria sido ampliada a partir da redação dada a tais dispositivos constitucionais, pela CF/1988, e que será objeto de detalhamento, estando assentada em processos na Receita Federal do Brasil - RFB, no Tribunal de Contas da União - TCU, em juïzados federais por todo o País e no Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4, ganhando status de repercussão geral, em 2018, junto ao STF, e, muito recentemente, apreciando o tema 1.130, nos autos do Recurso Extraordinário, RE Nº 1.293.453, foi definida a seguinte tese:

“Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido 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, conforme disposto nos arts.158, I, e 157, I, da Constituição Federal”.

Importante salientar que, na prestação de bens se inclui a compra de mercadorias, e na prestação de serviços, as obras e serviços de engenharia, pois ambas fazem parte expressa, da norma que regulamenta a incidência do IRRF, Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012.

Pacificada a controvérsia, cabe avaliar se os entes subnacionais podem operacionalizar na plenitude a arrecadação de tais recursos, independentemente de haver legislação federal específica a respeito.

Nesta pesquisa, com base, também, nas discussões havidas nos processos judiciais, busca-se identificar e evidenciar problemas na implementação da decisão do STF, assim como possíveis soluções, que podem vir a compor propostas de alterações legislativas. Entre elas a de uma lei complementar, para regular, em nível nacional, a aplicação dos incisos I dos artigos 157 e 158 da CF/88, visando solucionar potenciais conflitos entre os entes federados, com fundamento no artigo 146, inciso I da CF/88.

A necessidade de edição de lei complementar foi vislumbrada pela própria União¹, à fl. 27 no já citado RE 1.293.453ⁱ que interpôs perante o STF.

Constata-se, a partir da experiência ocorrida no Distrito Federal que implantou a retenção do IR de forma ampla com base somente em decretos e portarias, ou seja, sem supedâneo em norma legislativa superior, lei complementar ou ordinária, que há dificuldades legais e indefinições operacionais em tal implantação. Tal solução, baseada somente em normativos regulamentares, é a mesma adotada pelos demais entes subnacionais.

Para cumprir os objetivos desta dissertação, metodologicamente, foram analisadas legislações, literatura pertinente ao tema, decisões judiciais, especialmente o RE 1.293.453 apreciado pelo STF, bem como pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, acórdão do TCU, manifestações da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF, e projetos de lei em tramitação, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, culminando com a constatação da necessidade de edição de uma lei complementar.

¹ Citado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Consulta Processo Eletrônico. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6023158>. Acesso em: 01jun 2022.

1.1 A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

A atribuição da competência da União para instituir o Imposto de Renda - IR advém da Constituição Federal-CF/88, a qual atribui, em seu artigo 153, que compete à União instituir impostos, entre outros, sobre a renda e proventos de qualquer natureza; consistindo, pois, em uma das fontes próprias de receita do ente central da Federação.

É a União quem tem o poder para legislar, arrecadar e fiscalizar, bem como figurar como sujeito ativo nas relações jurídicas tributárias decorrentes do referido tributo, ou seja, é quem têm a competência tributária, que compreende a competência legislativa plena, alcançando os impostos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público, ressalvadas as limitações contidas na CF/88.

O Imposto de Renda tanto pode incidir sobre a renda das pessoas jurídicas, quanto das pessoas físicas, na forma estatuída na Lei nº 9.250/1995 e pelo Decreto nº 9.580/2018 – Regulamento do Imposto de Renda-RIR/2018.

1.2 A RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA

A retenção na fonte é uma obrigação tributária em que a pessoa jurídica, ou equiparada, está obrigada a reter do beneficiário da renda, o imposto correspondente, nos termos da lei e na forma disciplinada pelo regulamento - RIR/2018, assim como no regulamento anterior, o Decreto nº 3.000/1999, também regido pela Lei nº 9.250/1995.

Há diversas hipóteses em que a legislação federal determina a retenção do tributo pela fonte pagadora, sendo o rendimento do trabalho assalariado apenas a mais conhecida de todas elas.

De acordo com a RFB (2015)ⁱⁱ:

“Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte principalmente os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas, os rendimentos do trabalho não assalariado pagos por pessoa jurídica, os rendimentos de aluguéis e royalties pagos por pessoa jurídica e os rendimentos pagos por serviços entre pessoas jurídicas, tais como os de natureza profissional, serviços de corretagem, propaganda e

publicidade. Tem como característica principal o fato de que a própria fonte pagadora tem o encargo de apurar a incidência, calcular e recolher o imposto em vez do beneficiário.”

Ou seja, a União, por intermédio de lei, atribui e determina a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária a obrigatoriedade de reter parcela do imposto, a seu favor. Obrigação essa que se completa com a declaração ao mesmo ente, contendo os dados de quem reteve o imposto, de quem foi retido, contribuinte prestador do serviço ou da venda da mercadoria, com o código de receita especificado em regulamento, via sistema de dados, da União.

1.3 DISTRIBUIÇÃO DO IR AOS ENTES FEDERADOS

O próprio texto da CF/88 determinou a participação dos entes subnacionais na arrecadação do IR e o fez, tanto na forma indireta, quanto na forma direta.

Tal diretriz está pacificada, como pode ser constatado na lição de SCOFIELDⁱⁱⁱ:

“A doutrina é uníssona ao caracterizar as espécies de repartição das receitas tributárias sob as formas direta e indireta. Desta forma, a repartição direta é realizada pelo ente político que, sem intermediação, apropria-se da receita mediante transferência tributária ou diretamente pelo ente dotado de competência para arrecadação do tributo, tal como ocorre com o IPVA. Já a repartição indireta pressupõe a existência de um fundo de participação ou fundo compensatório, os quais realizam a divisão do produto da arrecadação entre os respectivos beneficiários, segundo critérios previamente estabelecidos pela lei.”

A forma indireta é feita por intermédio do Fundo de Participação dos Estados - FPE, do Fundo de Participação dos Municípios - FPM e dos fundos de financiamento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em que 49% do valor global arrecadado diretamente pela União, a título de IR e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, são distribuídos, conforme critérios de rateio definidos em lei, e por diretriz do inciso I do art. 159 da CF/88.

Já a outra participação, a direta, decorre das regras dispostas no inciso I do art. 157 e no inciso I do art. 158, que é o objeto do presente

estudo, e que textualiza pertencer aos entes subnacionais a parcela de arrecadação do IRRF incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos entes, seus órgãos, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem. Tratando-se de participação direta no produto da arrecadação alheia.

Como já citado, tal regramento inicialmente destinava-se a albergar a hipótese de retenção de IRRF que incide sobre os proventos dos servidores dos entes subnacionais e pagos com seus recursos, e tal parcela realmente lhes pertence, tem previsão constitucional desde 1967, não é transferido à União e não é objeto de qualquer questionamento.

Só que tal hipótese de retenção da arrecadação do IRRF foi sendo dilatada, inicialmente com a aquiescência da própria RFB, e acaba atingindo outras hipóteses de retenção do IRRF, como pagamento de outros serviços prestados por pessoas jurídicas (segurança, limpeza, etc), demais pessoas físicas, exceto servidores, obras e serviços de engenharia e, até mesmo, aquisição de mercadorias.

A partir desse delineamento, o problema central está em saber se a propriedade dessa parcela do IRRF arrecadada pelos entes subnacionais realmente lhes pertence ou ao ente Central.

1.4 HISTÓRICO DO PROBLEMA DA PERMANÊNCIA DO IRRF COM OS ENTES SUBNACIONAIS OU COM A UNIÃO

A RFB, mediante o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 18 de maio de 2012^{iv}, entendeu que a destinação do IRRF sobre os pagamentos feitos pelos estados, Distrito Federal e municípios, era tão somente enquanto empregadores, e nasceu com o CTN, Lei 5.172/1966, na forma descrita no inciso II e § 2º do seu art. 85, onde é estabelecido que serão distribuídos pela União, entre outros, a tais entes subnacionais, o produto da arrecadação do IR, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias, podendo a lei autorizar tais entes a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto de renda.

E continua ainda o citado Parecer COSIT nº 2/2012:

“Antes da publicação do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, o produto da arrecadação do IRRF era entregue à União, que possuía um prazo para remeter os valores aos seus destinatários. No entanto, o § 2º do artigo 85 do CTN, acima mencionado, já fazia previsão de lei que autorizasse a incorporação imediata, por parte dos destinatários dos valores decorrentes dos pagamentos feitos aos seus servidores, o que eliminaria o desnecessário repasse à União para posterior devolução aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal previsão, do CTN, se materializou por meio do artigo 21 do Decreto Lei nº 62, de 1966, abaixo colacionado:

“Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão incorporar diretamente à sua receita o produto de retenção na fonte do impôsto de renda incidente sôbre os proventos de seus servidores, ou sôbre as obrigações de sua dívida pública, desde que se comprometam a comunicar, até 28 de fevereiro de cada ano, à repartição competente do Ministério da Fazenda, em relação nominal, os rendimentos pagos no ano anterior e o montante do impôsto retido de cada beneficiário, na forma estabelecida no Regulamento.”

Posteriormente, a norma foi incorporada ao texto constitucional, no § 1º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, onde foi estatuído que pertence aos estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza e, que eles, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

A Emenda Constitucional de nº 17, de 2 de dezembro de 1980, alterou o § 1º do art. 23 da Constituição Federal de 1969, para fazer constar o seguinte texto:

“Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1980).”

Atualmente, a norma está inscrita nos termos do inciso I do art. 157 a seguir colacionado:

Art. 157 - Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, entre outros, o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

E na mesma linha também o artigo seguinte da CF/88:

Art. 158 – Pertencem aos Municípios, entre outros, o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

Porém, ao longo do tempo, desde o implementação da norma no texto constitucional de 1967, a RFB veio alargando, por analogia, a norma de incidência da retenção do IRRF, que estava insculpida na legislação do IR, Decreto Lei nº 85.450/1980, Decreto nº 1.041/1994, Decreto nº 3.000/1999 e, atualmente, o Decreto nº 9.580/2018), no Título I, Livro III, que trata justamente da Retenção na Fonte do IR, beneficiando os entes subnacionais e passando a admitir a retenção por estados e municípios de diversos serviços, que, mesmo não sendo na essência vinculados a serviços assalariados ao ente pagador, teriam a mesma natureza que este, tais como:

- Rendimentos do trabalho não-assalariado, sem vínculo empregatício, pagos à pessoa física – código Receita Federal: 0588;
- Aluguéis, royalties e juros pagos à pessoa física - código Receita Federal – 3208;
- Serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e locação de mão-de-obra – código Receita Federal: 1708;
- Serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas - código Receita Federal: 1708;
- E outros mais, como os códigos: 8045, 3280, 5928, 5936, entre outros.

E tais entendimentos ou ampliações da base de incidência do IRRF, estabelecidos expressamente para os entes subnacionais, via

instruções normativas, pareceres normativos CST-Coordenador do Sistema de Tributação e soluções de consulta da Coordenação-Geral de Tributação-COSIT, citando-se, entre outros inúmeros atos:

- Instruções Normativas SRF n^{os}: 23/1986; 123/1992, art. 2^o; 15/2001, art.16;
- 491/2005, arts. 1 e 2^o; 1.406/2013, artigo 2^o;
- Pareceres Normativos CST n^{os}: 37/87 e 08/1986.

Com os entes subnacionais fazendo a devida apropriação do IRRF e, inclusive, a devida declaração do imposto retido no sistema de declarações da RFB, via Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, que é o procedimento correto e previsto na legislação de regência do IR.

Porém, em junho do ano de 2015, a RFB, publicou a “Solução de Consulta n^o 166 – COSIT”, por meio da qual alterou seu entendimento jurídico sobre o direito à apropriação pelos entes subnacionais decorrente do IRRF. Destarte, parecer este que está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF Retenção do Imposto de Renda incidente na fonte e direito à apropriação do mesmo, na espécie, pelos municípios e suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem, para fins de incorporação definitiva ao seu patrimônio, por ocasião dos pagamentos que estes efetuarem a pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços. Inteligência da expressão “rendimentos” constante no inciso I do art. 158 da Constituição.

O art. 158, inciso I, da Constituição Federal permite que os municípios possam incorporar diretamente ao seu patrimônio o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados.

Por outro lado, deve ser recolhido à Secretaria da Receita Federal do Brasil o Imposto de Renda Retido na Fonte pelas municipalidades, incidente sobre rendimentos pagos por estas a pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços.

E como consequência de tal entendimento, a RFB editou a IN n^o 1.599, de 11 de dezembro de 2015, que alterou a anterior IN n^o 1.110, de 24 de dezembro de 2010, no que tange à DCTF, e bloqueando o seu acesso e declaração de dados, pelos entes subnacionais.

Comparando-se tais normativos, percebe-se que a RFB passou a limitar a vigência do Inciso I, dos artigos 157 e 158, da CF/88, e a entender que o produto da retenção do IRRF que, em tese, pertenceria aos entes subnacionais é somente a retenção do imposto incidente sobre rendimentos pagos a servidores e empregados. E adequando tal posicionamento ao seu entendimento, reduzindo o alcance da expressão constitucional “rendimentos pagos, a qualquer título”.

A partir de tal entendimento e nova interpretação, salvo as retenções efetuadas pelo código de receita 0561, rendimento de trabalho assalariado, todas as demais hipóteses de retenção do IRRF seriam de titularidade da União, ou seja, as retenções, feitas por qualquer pessoa jurídica ou equiparada, não amparadas pelo código de receita 0561 deverão ser declaradas em DCTF e recolhidas à União mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais-DARF.

De acordo com a RFB, em conclusão, a regra relativamente ao produto da arrecadação do IRRF sobre os pagamentos feitos, por esses entes federados, sempre foi restrita aos valores desembolsados pelos entes políticos enquanto empregadores, ou seja, aos seus empregados e servidores públicos.

1.5 OUTRAS HIPÓTESES DE RETENÇÃO DO IRRF PELOS ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL

Além dos recursos advindos da retenção sobre os rendimentos dos empregados e servidores dos entes subnacionais, e de seus órgãos e autarquias, a questão da retenção do IRRF se diversificou e tomou contornos e hipóteses de incidência bem mais abrangentes.

Diversos estados da Federação, assim como municípios, inclusive o próprio Distrito Federal, mesmo com o posicionamento contrário da RFB, avançaram o entendimento no sentido de que o inciso I do artigo 157, bem como o inciso I do artigo 158, ambos da CF/88, devem ser interpretados de uma maneira mais dilatada, no sentido de que a titularidade das receitas arrecadadas a título de IRRF deva incidir sobre todos os valores pagos, a qualquer título, por tais entes a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de quaisquer serviços e mesmo na contratação e fornecimento de bens.

Tal fato pode ser constatado pela quantidade de ações judiciais que se avolumaram, principalmente nos municípios e comarcas da

região sul, e que foi um dos motivos que levou o TRF4 a elevar ao rito de Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR², a questão em debate, e que será objeto de análise detalhada adiante.

Então, não se estaria mais a falar somente na hipótese de incidência que tinha como pano de fundo a retenção do IR sobre os salários dos servidores do ente que fosse o empregador e fizesse o pagamento. As hipóteses agora ganham diversidade e abarcam qualquer pagamento que tais entes venham a realizar na contratação de serviços e, até mesmo, no pagamento de bens e mercadorias, com os seus próprios recursos, conforme se constata em ações judiciais³ impetradas pelos entes subnacionais.

A explicação para tal entendimento dos entes subnacionais é que a CF/88 ao alterar para a expressão “rendimento pagos a qualquer título”, saindo da até então vigente, “rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública”, afastou-se de qualquer termo que pudesse ficar restrito somente a salários dos servidores dos entes federativos contratantes.

Segundo o Procurador Ricardo Almeida (2010) ^v:

“Esta intelecção da definição constitucional é confirmada não apenas pela abertura semântica e axiológica da expressão *rendimentos*, ou pelas normas legais e infra-legais que disciplinam a matéria, mas, sobretudo, pelo complemento acostado ao referido Inciso I, do art. 158. Isto é, *rendimentos pagos, a qualquer título.*”

Então sob uma perspectiva não limitada, quando existe legislação federal que prevê a obrigatoriedade da incidência de IRRF sobre determinado tipo de pagamento, pode-se argumentar que o faz porque determinada fração desse tipo de pagamento é caracterizada como renda presumida, circunstância que permite a incidência de IRRF. Assim, qualquer pagamento sujeito à incidência de IRRF conteria,

² Citado no [TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO](#). Notícias. 26/10/18. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=1402 Acesso em: 06 mai. 2021.

³ Citado no PROCEDIMENTO COMUM Nº 5046196-72.2016.4.04.7100/RS-14ª Vara Federal de Porto Alegre. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/vara-federal-porto-alegre-impede-uniao.pdf> acesso em: 15.jun.2022.

em certa medida, também pagamento de rendimento. Esse conceito mais abrangente é o que melhor se adequaria à posição dos municípios, do DF e dos estados.

Avançando em tal linha, observa-se que a CF/88 não mais submeteria o pertencimento do IRRF, qualquer que seja a sua denominação, a regulação de qualquer lei federal e as retenções na fonte do IR efetuadas pelos estados, municípios e do Distrito Federal, por seus órgãos e autarquias, são de sua titularidade.

Nessa diretriz o TCU, ao analisar a representação de Unidade Técnica que tratou sobre possível descumprimento do Decreto-lei nº 1.198/71, apurando sobre a sistemática de restituição de imposto sobre a renda de servidores estaduais e municipais, nos autos do Processo TCU - RL: 00639119990, Relator: BENJAMIN ZYMLER, Data de Julgamento: 27/02/2002, Decisão nº 125/2002^{vi}, já apontava:

“Por fim, gostaria de registrar que a questão ora tratada não se limita ao imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos aos servidores públicos. Já nas antigas Constituições, era destinado àqueles entes políticos, além do imposto incidente sobre os rendimentos do trabalho, o imposto incidente sobre os rendimentos dos títulos de dívida pública. A Constituição de 1988, ao tratar do assunto, atribuiu a essas pessoas o produto da arrecadação desse imposto, incidente na fonte, sobre os rendimentos por ela pagos, a qualquer título. Logo, sempre que houver retenção na fonte, inclusive relativo aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o produto dessa arrecadação pertence ao estado, Distrito Federal ou município do qual se originou o pagamento.”

Porém, em direção oposta e sob uma perspectiva restritiva, a RFB e seus órgãos entenderam que apenas se caracterizariam como rendimentos os pagamentos efetuados a pessoas físicas, principalmente servidores públicos e empregados públicos, pois tais rendimentos recebem categoricamente a denominação de tributáveis, conforme consta expressamente nos normativos da RFB⁴. É diferente,

⁴ Citado em atos da PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Consulta. Atos. Disponível em: URL: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/2012> Acesso em: 05 mai. 2021.

segundo o seu entendimento, do que ocorre com as pessoas jurídicas, que quando recebem pagamentos pela prestação de serviços, recebem receitas, que influirão na apuração do resultado, e não rendimentos propriamente ditos.

Em tal perspectiva limitativa, a RFB editou normativos, entre eles, os Pareceres PGFN/CAT N° 658/2012^{vii}, PGFN/CAT N° 276/2014^{viii} e Solução de Consulta COSIT n° 166/2015^{ix}, sempre partindo da premissa segundo a qual o texto, “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem”, constante dos artigos 157, I, e 158, I, da CF/88, restringe-se aos pagamentos de servidores e empregados dos estados, Distrito Federal e municípios, e respectivas autarquias e fundações.

Os pareceres dos órgãos da RFB pactuaram que a CF/88 determinou pertencer a estados e municípios o “produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem”. Quando a CF/88 assim o fez, estaria a determinar, que pertenceria a tais entes o produto da arrecadação do imposto da União incidente na fonte sobre renda e proventos de qualquer natureza pagos por eles, por suas autarquias e fundações aos seus respectivos servidores e empregados.

Avançaram ainda tais pareceres que a restrição à retenção apenas sobre os proventos dos seus servidores, conforme consta da literalidade do dispositivo, certamente é a que foi recepcionada pela Constituição de 1967, conforme já textualizado. E mais, tal dispositivo reforça uma interpretação negativa, ou seja, que a retenção não pode ser feita por rendimentos que não sejam considerados de trabalho ou da obrigação de dívida.

E o Parecer PGFN/CAT N° 658/2012, acima citado, opinou, em complemento, que estaria vedado qualquer ato administrativo - normativo ou concreto - de estados e municípios que determine ou motive retenção seguida de apropriação da verba retida a título de IR incidente sobre rendimentos outros que não sejam, exclusivamente, os decorrentes de recompensa por contrato de trabalho, contrato estatutário ou celetista ou regime próprio.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Consulta. Atos. Disponível em: URL: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2014> Acesso em: 05 mai. 2021.

Tais normativos ainda procuraram responder se há fundamento para a aplicação do disposto no art. 647 do RIR/99, que prevê a incidência do IRRF, por outros entes federados e as normas que embasaram o dispositivo, e se o conceito de “rendimentos pagos, a qualquer título” nos termos do inciso I do art. 157, e também do inciso I do art. 158, da CF/88, questionando se tal expressão permite dizer que os estados federados poderiam reter para si, com base no art. 647 do RIR/99, as importâncias pagas a pessoas jurídicas ou se tal expressão refere-se apenas aos valores pagos a pessoas físicas. Registrando seu posicionamento, no sentido que, o inciso I do art. 157 e o inciso I do art. 158 da CF/88, não se referem a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por prestação de serviços ou fornecimento de bens a estados e municípios.

Tal direção se fundamentou, como já descrito, na interpretação de que pagamentos efetuados a pessoas jurídicas são tecnicamente chamados de receitas, e não de rendimentos, nos termos do art. 43 do CTN abaixo transcrito e na legislação do IR já citada:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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.

A RFB entendeu, em conclusão, que o IR eventualmente retido de pessoas jurídicas por estados, DF e municípios, quando do pagamento pela prestação de serviços ou pelo fornecimento de bens, deveria ser repassado à União, porque não pertence a tais entes, nos termos dos artigos 157, I e 158, I, da CF/88.

A partir de tal entendimento, outrora, à União criou obstáculos operacionais para que os entes subnacionais fizessem a retenção do IRRF, via impedimentos a tais entes que acessassem e fizessem a declaração, na DCTF, INs nºs 1.599/2015 e 1.646/2016, do que houvessem retido, causando problemas aos entes subnacionais e aos contribuintes que tiveram o IRRF não declarado ao ente que administra o imposto.

1.6 A DIVERGÊNCIA SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL

Em sede constitucional, os entes subnacionais representados por diversos estados e municípios tanto no RE 1.293.453-STF quanto no IRDR-TRF4, sustentaram, em síntese, que a União, ao interpretar o disposto nos Incisos I, do artigo 157 e do artigo 158, I, da CF/88, ignorou a literalidade do referido dispositivo constitucional, no intuito de ampliar sua própria receita, em ofensa direta ao pacto federativo.

É ressaltado, especialmente no RE 1.293.453-STF, por tais entes, a existência de um clamor de descentralização fiscal da repartição de receitas tributárias pelo constituinte originário e, embora o IR seja tributo de competência da União, tal fato não autoriza a subversão das normas constitucionais que se referem à titularidade da receita desse imposto e à repartição do produto de sua arrecadação.

Alegaram, ainda, que “a IN/RFB 1.599/2015 está criando obrigação tributária sem previsão legal, assim como impondo aos municípios e estados o cumprimento de obrigação acessória em desacordo com a posituação constitucional”⁵, e que o art. 85, inciso II, do CTN - o qual servia como referencial interpretativo de normas do Direito Financeiro e supria omissões de cartas e constituições pretéritas quanto à distribuição de receitas do IR - não foi recepcionado pela CF/88, na medida em que seu art. 157 e 158, incisos I, trouxeram redação diversa sobre a matéria.

Em outra vertente a União, RFB e Fazenda Nacional, no RE 1.293.453-STF⁶, suscita diversas teses, entre as seguintes:

- a)** Não houve, por parte do legislador constituinte originário, qualquer intuito em promover alterações no quadro de partilha direta do IRRF, não havendo uma alteração conceitual deliberada, já que a CF/88 não pretendeu inovar em relação à

⁵ Citado à fl. 24 por SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Relatório e Voto do Ministro Relator. Disponível em: URL <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348384229&ext=.pdf> Acesso em: 19 fev.2022.

⁶ Citado a fls. 14 e seguintes por SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Relatório e Voto do Ministro Relator. Disponível em: URL <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348384229&ext=.pdf> Acesso em: 19 fev.2022.

anterior, mas simplesmente escreveu a mesma coisa de maneira distinta;

b) Como compete à União instituir o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, art. 153, III, da CF/88, a interpretação do parágrafo único do artigo 45 do CTN a luz da CF/88 e em consonância com o disposto nos artigos 6º e seguintes do próprio CTN, leva a conclusão de que apenas a União pode editar lei que atribua à fonte pagadora o dever de retenção do imposto;

c) A Legislação Tributária Federal, disposta na Lei nº 9.430/1996, estatui em seu art. 64, que os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública *federal* a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, não se aplicando, como se observa, aos demais entes subnacionais “porque eles não são os titulares dos valores arrecadados a título de imposto de renda”;

d) A técnica de arrecadação prevista nos art. 157, I e 158, I, da CF/88 é matéria afeta à competência tributária e não à repartição do produto da arrecadação;

e) A questão do dever de retenção e repasse à União, por parte dos entes subnacionais, suas autarquias e fundações, do IR quando do pagamento pelas contratações de bens e serviços continua a ser matéria afeta à competência tributária prevista no inciso III do art. 153 também da CF/88;

f) De acordo com o art. 146, I, da CF/88, faz-se necessária a instituição de lei complementar que disponha sobre conflitos de competência em matéria tributária, atuando como instrumento de solução de conflitos de competência entre os entes políticos da Federação, a qual corresponde ao CTN e que tal normativo seria o art. 85, Parágrafo 2º, de tal normativo; aduzindo que, no caso, há conflito de interesse entre a União e os entes subnacionais relativamente à abrangência da expressão “rendimentos pagos, a qualquer título” contida nos arts. 157, I e 158, I, da Carta Magna, de modo que tais dispositivos constitucionais devem ser interpretados à luz do que dispõe o CTN;

- g)** Os artigos 157, I e 158, I, da CF/88, interpretados de acordo com o disposto no inc. II do art. 85, do CTN, viabilizam que parte da verba retida pelos entes subnacionais sejam transferidas para os fundos de participação de estados e municípios;
- h)** A interpretação dos arts. 157, I e 158, I, da CF/88, nos termos propostos pelos estados federados e municípios contribuirá para o aumento das desigualdades entre os diversos entes subnacionais em ofensa ao federalismo de cooperação instituído pela mesma CF/88;
- i)** Está se buscando uma indevida alteração da hermenêutica há muito vigente nas práticas financeiras dos entes federados acerca do referido dispositivo constitucional, pois o mencionado dispositivo veicula norma de eficácia limitada, de modo que sua aplicação necessita de todo um arcabouço infraconstitucional que institua os tributos, viabilizando a incidência tributária por meio de norma jurídica a qual determine a abrangência do termo “rendimentos pagos, a qualquer título”, já que é precisamente o teor desta expressão que viabilizará a aplicação da norma financeira de repartição de receitas tributárias;
- j)** Ausência de violação à CF/88 pelas IN n^{os} 1.599/2015 e 1.646/2016, as quais não trouxeram qualquer alteração ao regramento do IRRF, considerando que “a edição da Instrução Normativa n^o 1.599/2015 resultou da necessidade de verificação pelo Fisco acerca de quais entes federados estariam inovando e adotando a prática de retenção e apropriação do IR pela contratação de bens e serviços”. Referida IN revogou o que dispunha o art. 6.^o, § 7.^o, da IN da RFB n.^o 1.110/2010, deixando de dispensar estados, DF e municípios, suas autarquias e fundações, do dever de declararem, via DCTF, os valores relativos ao IRRF incidente sobre rendimentos por eles pagos a qualquer título. E que não houve alteração de entendimento da RFB, de modo que as alterações promovidas pela IN 1.599/2015, posteriormente alterada pela IN 1.646/2016 - que passou a determinar que os estados, DF e municípios declarem em DCTF apenas os valores de IR retidos em razão da contratação de serviços e bens, e não mais aqueles decorrentes da remuneração de seus quadros funcionais - decorreram da “necessidade de que sejam fiscalizados aqueles entes que passaram, por conta própria, repentinamente e em contrariedade à situação jurídica consolidada no país, a realizar retenções e apropriações dessas rubricas”.

Posto então todos esses questionamentos e ponderações, tanto dos municípios, como do DF, e, também, dos estados, e, em contraponto, o entendimento da União, por intermédio da RFB e PGFN, a demanda acabou sendo judicializada, como já citado, inicialmente na justiça federal de primeira instância, principalmente na região sul, e, após, nas instâncias superiores, inicialmente no IRDR-TRF4, quanto no RE 1.293.453-STF.

Importante que se traga todo este histórico para fins de entendimento do que os tribunais superiores decidiram e para fins de registro e consulta para todas as administrações tributárias do Brasil, que queiram se aprofundar sobre o tema.



2

AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

No início do ano de 2018, a então presidente do STF, ministra Cármen Lúcia, suspendeu as decisões de mérito que envolviam a interpretação do inciso I, do artigo 158, da CF/88 e os processos individuais ou coletivos que discutiam a distribuição de tais receitas, em todo território nacional. A decisão foi tomada, processo de Petição -Pet 7.001, na qual a ministra concedeu abrangência nacional aos efeitos suspensivos da decisão proferida pelo TRF4, pois as ações judiciais estavam se avolumando, principalmente nos municípios e comarcas da região sul⁷, como se verá adiante.

Vale ressaltar que em diversas citações, na mesma direção que em votos e decisões, quando se faz menção somente aos municípios, ou ao inciso I, do art. 158, da CF/88, no presente estudo, se estendeu tal hipótese aos demais entes subnacionais e ao inciso I, do art. 159 da CF/88, pois a tese jurídica é exatamente a mesma e, inclusive, tal circunstância fora expressamente reconhecida pelo STF.

2.1 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO – TRF4

Seguindo a determinação do STF, já citada, a Corte Especial do TRF4, alçou ao rito de IRDR, N° 5008835-44.2017.4.04.0000, Processo Eletrônico - E-Proc V2 - TRF^x, a ação judicial impetrada pelo município de Sapiranga/RS, em desfavor da União – Fazenda Nacional, entendendo, também, que o IRDR se mostra uma oportunidade para uniformização e pacificação de entendimento sobre a questão de fundo, agregando celeridade processual.

O relator do processo do IRDR, desembargador federal Roger Raupp Rios, entendeu que a matéria comportaria a sua suscitação pela

⁷ Citado pelo **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**. Notícias. 26/10/18. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=1402 URL: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=1402
Acesso em: 06 mai. 2021.

efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito, observando que a natureza pública, indisponível, dos valores em discussão e ainda o cenário de grave crise econômico-financeira na esfera federativa municipal, que estimula os municípios a defenderem suas receitas, compreende-se o fenômeno existente, de multiplicação de demandas individuais idênticas a que estaria sendo discutida nos autos.

Além do que haveria risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica, pois a documentação trazida aos autos demonstra que há discordância a respeito da questão de fundo no âmbito da própria União.

A PGFN entendeu que o IRRF sobre receitas pagas a pessoas jurídicas constituiria uma receita da Fazenda Nacional, Solução de Consulta COSIT n. 166/2015, IN RFB n. 1.599/2015, ao passo que o TCU entendeu que se trataria de uma receita municipal: "sempre que houver retenção na fonte, inclusive relativa aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o produto dessa arrecadação pertence ao Estado, Distrito Federal ou Município do qual se originou o pagamento", Decisão n. 125, de 27.02.2002, do Plenário do TCU, v. Solução de Consulta n. 166/2015.

Há que ser observado, avança o relator:

"quanto ao risco de decisões conflitantes, que a questão não se soluciona pela literalidade da normatização vigente, visto que o art. 158, inc. I, da Constituição faz referência ao IRRF "sobre rendimentos pagos a qualquer título", e não sobre os "pagamentos feitos a qualquer título". É plausível, em razão disso, a tese da União, de que não se pode confundir rendimentos com receitas, por se tratar de conceitos que a própria Constituição diferencia (art. 195, inc. I, alíneas "a" e "b"), e que o CTN impede de serem sobrepostos (art. 110), havendo inclusive precedente do STF sobre situação análoga: a diferenciação entre receitas (imunes) e rendimentos (lucro, tributável) de empresas exportadoras (STF, RE 564413, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL). A expressão "rendimentos pagos a qualquer título" diria respeito não a quaisquer pagamentos feitos pelos municípios, mas sim à classificação dos rendimentos, feita no art. 16 da Lei n. 4.506/64. Assim, os pagamentos feitos pelos municípios para pessoas jurídicas seriam receitas, e não rendimentos, e o IRRF sobre eles incidente pertenceria à União, e não aos municípios (tese da Fazenda Nacional).

Em caminho contrário, expõe o relator:

“a interpretação ampla pretendida pelos municípios, para que o conceito de "rendimento" compreenda as "receitas" pagas a pessoas jurídicas, de modo que o IRRF sobre elas incidente pertença aos entes municipais, encontrava-se consolidada há mais de duas décadas, o que vem sendo ponderado pelo TRF4 ao deferir liminares suspendendo a eficácia da mudança interpretativa. Tal aspecto merece análise diante da Lei n. 9.784/99 (art. 2º, parágrafo único, inc. XIII), que não veda a mudança de interpretação, salvo com eficácia retroativa. O que levaria, com certeza, com que o objeto litigioso pudesse receber diferentes interpretações por diferentes magistrados, levando a situações de falta de isonomia entre os municípios, o que se revela absolutamente indesejável no âmbito da repartição constitucional de receitas entre os entes federados.”

Após o que o processo é encaminhado para julgamento, no próprio TRF4.

2.1.1 VOTOS FAVORÁVEIS AOS ENTES SUBNACIONAIS

2.1.1.1 VOTO DO JUIZ RELATOR

O voto condutor do relator, já citado, desembargador federal Roger Raupp Rios^{xi}, adota como razões de decidir:

2.1.1.1.1 CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO DA RETENÇÃO DO IRRF

Entende que a solução da discussão jurídica requer a compreensão dos artigos 157, I e 158, I, da CF/88, tanto no quadro constitucional vigente, quanto na legislação infraconstitucional. O ponto inicial é a regra de artigos constitucionais citados, na sua literalidade, devendo haver ao menos dois pontos a serem destacados: o primeiro diz respeito à titularidade da competência tributária para instituir e disciplinar a cobrança, arrecadação e a fiscalização do IR; já o segundo trata do regime financeiro, que prevê a titularidade do produto da arrecadação do tributo aos municípios, no que diz respeito a “renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas

fundações que instituírem e mantiverem”. Quanto a este segundo aspecto, a CF/88 reparte, já na gênese da arrecadação na fonte, o produto da incidência tributária prevista entre entes federados.

O relator faz então uma afirmação bastante relevante, que permeará todo o seu entendimento e a definição do tema em debate:

“A partir de tal desenho constitucional implica reconhecer que se trata de receita tributária municipal, constitucionalmente estabelecida, definição a partir da qual todo o sistema tributário e financeiro, constitucional e infraconstitucional, deve ser compreendido e desenvolvido. Vale dizer, as normas gerais nacionais de direito tributário, bem como a legislação federal e municipal, devem ser lidas a partir desta definição, e não o contrário.”

Ou seja, no seu entendimento a definição constitucional da titularidade do produto do imposto de renda arrecadado, vai muito além da norma de incidência que tinha como ponto central os pagamentos pelo trabalho de servidores e de empregados dos municípios, lógica que se conclui da literalidade da regra constitucional discutida, conclusão que não contradiz, antes confirma, a interpretação histórica indicada pela União em sua defesa.

2.1.1.1.2 RENDAS X RENDIMENTOS

Avança no sentido de que a partir do texto expresso da CF/88, houve uma mudança em relação aos textos das constituições anteriores, pois se trata em todas, atual e anteriores, do mesmo tributo: IR, e do mesmo modo de arrecadação: retenção na fonte de tal imposto; porém, na CF/88, a incidência é “sobre os rendimentos pagos, *a qualquer título*”, enquanto nas anteriores era “como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho” ou “sobre os proventos dos seus servidores e de suas autarquias.”

De uma maneira muito clara, na redação atual, trata-se do imposto sobre a renda e sobre os proventos relativo a rendimentos pagos, a qualquer título; sendo que por renda, nos termos do sistema tributário, entende-se o produto do capital, o produto do trabalho, ou da combinação de ambos, CTN, art. 43, I.

2.1.1.1.3 MUDANÇA DE PARADIGMA – CF/88

A União entendeu que a CF/88 estabelece o mesmo comando, ainda que sob novas letras, ou seja, fez uma defesa de que o sentido da norma expressa no texto constitucional deve-se inferir do histórico constitucional anterior, lendo-se na nova expressão, aparentemente mais ampla, a mesma regulação anterior, explicitamente mais restrita.

Entendeu o relator que a tese do Ente Central não se sustenta, na medida em que efetivamente houve alteração significativa do texto constitucional. Na CF/88, a expressão “rendimentos pagos, a qualquer título”, refere-se àquilo que o “imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte”, onde se inserem as verbas já explicitadas pelo art. 43 do CTN que já era conhecido pela Constituição de 1967. E do ponto de vista histórico, o legislador constituinte de 1967, conhecendo a abrangência do conceito jurídico de renda previsto no sistema tributário, deixou claro que havia uma restrição: era somente rendas e proventos de qualquer natureza que eram obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho, ao passo que, na CF/88 a expressão literal é sobre rendimentos pagos a qualquer título.

Em tal linha a defesa da União, no sentido da interpretação do artigo 158, I, na esteira da história constitucional, não convence e não existe nada na CF/88 que afaste essa compreensão preexistente.

2.1.1.1.4 A BUSCA DA SOLUÇÃO ADEQUADA

No seu entendimento, mais longe da solução constitucionalmente adequada estaria se buscasse adotar a lógica jurídica defendida pela União, segundo a qual deve se procurar no art. 85 do CTN, como um instrumento de solução de conflitos de competência entre os entes da federação, a resposta para a questão ora discutida, pois não se pode invocar a redação mais restrita do art. 85 do CTN para limitar o sentido e o significado do artigo 158, I, da CF/88.

Acabando por realçar o seu posicionamento já expresso de que não se pode interpretar a Constituição contra seu texto e a partir de norma inferior.

2.1.1.1.5 TITULARIDADE MUNICIPAL INEQUÍVOCA

Assim todo o IRRF, a qualquer título, uma vez feita a retenção pelos municípios e dada a sua titularidade constitucional, tais entes farão o recolhimento a seu próprio favor, ainda que a União não o reconheça.

Os normativos impostos pela União para limitar o direito dos entes subnacionais, INs nºs 1.599/2015 e 1.646/2016, partem de um entendimento demasiadamente restritivo do produto da arrecadação titularizado pelos municípios, e a incorporação de recursos da titularidade dos municípios é direito destes.

2.1.1.1.6 NECESSIDADE DE LEI FEDERAL

Por fim, sinalizou o Relator, a questão não é de necessidade de Lei Federal determinar a retenção pelo município de rendimentos decorrentes de pagamentos por parte da municipalidade a prestadores de bens e serviços, mas de manutenção de ordenação administrativa infraconstitucional e infralegal que não exija o recolhimento via DARF, aos cofres da União, de montante titularizado pelos municípios.

2.1.1.2 VOTOS DO JUIZ REVISOR E VOGAIS

Em sua vez de votar o Desembargador Leandro Pausen^{xii}, Juiz Revisor, registrou as razões que o convenceram a acompanhar o voto do relator, com alguns apontamentos que também merecem destaque, afirmando que a CF/88 simplificou e ampliou as receitas dos estados e dos municípios, no ponto, estabelecendo que lhes pertence "o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem", nos termos dos seus arts. 157, I, e 158, I."

Segundo a visão do Juiz Revisor, para a interpretação de tais artigos faz-se mister uma diretriz: a federação brasileira, e assim se posiciona:

"Os dispositivos analisados devem conferir os meios que assegurem autonomia aos entes subnacionais, caminhando

no sentido da descentralização das receitas tributárias, não da sua concentração. Ou seja, há que se deixar claro que se tem de dar efetividade ao regramento ora analisado, para que se reconheça que tais entes estão autorizados a reter Imposto de Renda quando do pagamento, a pessoas jurídicas, por bens e serviços, observando os mesmos fundamentos legais e critérios estabelecidos na legislação federal e utilizados pela União, sendo que o montante retido lhes pertence, de modo que não tem de ser repassado à União.”

Por sua vez o Desembargador Carlos Eduardo Thompson^{xiii}, que também acompanhou o voto do Relator, trouxe importantes contribuições as quais devem ser refletidas, afirmando que há pontos a se considerar na solução da presente demanda:

- a)** a impossibilidade de a União, através de omissão legislativa, impedir a concretização da norma do art. 158, I, da CF, sonogando dos Municípios a ampliação de sua receita tributária consoante a vontade política do constituinte de 1988;
- b)** a impossibilidade da legislação infraconstitucional, à guisa de processo hermenêutico, esvaziar a amplitude de um comando constitucional;
- c)** a impossibilidade de se tratar de forma distinta contribuintes que realizam o mesmo fato gerador do IR;
- d)** a necessidade de se emprestar interpretação conforme à CF/88 ao art. 64 da Lei n. 9.430/1996;

Já na parte final de seu voto textualiza:

“Presentes todas essas considerações, seria razoável afirmar que os entes subnacionais devam proceder ao recolhimento do IR na fonte quando do pagamento de quaisquer rendimentos a quaisquer contribuintes - sejam pessoas físicas, sejam jurídicas, incluindo-se os fornecedores de bens e/ou serviços aos entes”

Concluindo, o Desembargador Carlos Thompson, afirmou que o produto do tributo com tal característica é de titularidade dos entes subnacionais.

2.1.2 VOTOS FAVORÁVEIS À UNIÃO

O Desembargador Rômulo Pizzolatti^{xiv} abriu divergência do Relator e dos que o acompanhavam, tendo em vista a falta de competência constitucional dos entes subnacionais para legislar sobre o IR, como se constata pelo trecho final de seu voto:

“...como os municípios não dispõem de competência constitucional para legislar sobre imposto de renda, e não existe lei federal dispondo sobre a retenção de imposto de renda senão em relação ao "trabalho assalariado" (servidores públicos, empregados públicos) e a pagamentos feitos pela União e suas entidades a pessoas jurídicas, resulta automaticamente excluída a hipótese de os municípios valerem-se do disposto no art. 158, I, da Constituição - norma de direito financeiro, e não de direito tributário -, para efetuar retenção de imposto de renda não prevista na legislação federal.”

Nominando dois julgados do STJ que corroborariam o seu entendimento, de que, quanto ao tributo em discussão, os entes subnacionais estão subordinados ao que dispõe a legislação federal, quais sejam: REsp 9.417/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 26/02/1996, p. 3980; e, AgRg no Ag 136.969/MG, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/1997, DJ 16/06/1997, p. 27359.

Em tal linha, textualizou que, vigorando o inciso I do art. 158 da CF/88, causa espécie que os municípios tenham levado quase 30 anos para descobrir que teriam direito ao imposto de renda incidente sobre pagamentos que fazem a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, propondo que fosse aprovada a seguinte tese: “Os artigos 157, I e 158, I, da Constituição, só beneficiam os entes subnacionais e suas entidades nos casos em que houver lei federal que preveja a retenção por eles, do IRRF”.

Já o Desembargador Sebastião Ogê Muniz^{xv}, acompanhou a divergência suscitada, tendo em vista, principalmente, pela não aplicação do art. 64, da lei nº 9.430/1996 aos entes subnacionais, afirmando que a norma citada, sujeita à regra de retenção na fonte apenas os órgãos da administração pública federal que promovam os pagamentos nela referidos, não podendo ser aplicada aos entes subnacionais.

Em outra vertente a Desembargadora Luciane Münch^{xvi} também acompanhou a divergência suscitada, mas com fundamentos diferentes, entendendo que o exame do conjunto dos dispositivos constitucionais analisados conduz a uma interpretação do conceito de rendimento vinculada ao produto do trabalho, porém, distinta do conceito de “renda” que autoriza o desconto na fonte sobre quaisquer pagamentos nos moldes do artigo 64 da Lei 9.430/96. Em tal linha, firmou posição que não seria possível dar àquele conceito a extensão ora pretendida, pois o STF, em decisão monocrática proferida pelo Ministro Marco Aurélio, negou liminar ao estado do Paraná em pleito similar ao presente, ACO 2866 TA/DF, 07.03.2017. Naquela decisão, o Ministro Marco Aurélio afirmou que “ao primeiro exame, o artigo 157, inciso I, da Constituição Federal define como pertencentes aos Estados o imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos. Vale dizer que a referência, contida no preceito, a proventos de qualquer natureza, com alusão à incidência do imposto na fonte, direciona a afastar-se como relevante articulação sobre a abrangência, a ponto de alcançar a citada retenção quanto a pagamentos diversos, como são os relativos a contratos de fornecimento de bens e serviços”.

2.1.3 DECISÃO

No dia 26 de outubro de 2018, o TRF4, conforme determinado pelo STF, uniformizou o entendimento e a jurisprudência e a tese jurídica fixada foi⁸:

“O artigo 158, I, da Constituição Federal de 1988 define a titularidade municipal das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte, incidente sobre valores pagos pelos Municípios, a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços”.

Por oportuno, a ementa do acórdão é a seguinte:

“Direito Constitucional. Princípio Federativo. Direito Financeiro. Direito Tributário. Constituição da República de 1988. Artigo 158, I. Titularidade Municipal das Receitas Arrecadadas, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre valores pagos pelos Municípios, a pessoas

⁸ Citado no <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/901207979/incidente-de-resolucao-de-demandas-repetitivas-secao-50088354420174040000-5008835-4420174040000/inteiro-teor-901208041?ref=juris-tabs>

físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de serviços ou fornecimento de bens. Direito Processual. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas. Suspensão Nacional dos Processos por Determinação do Supremo Tribunal Federal.”

O caso em questão e a demanda supramencionada se referem, em princípio, a um município específico, mas a decisão poderia ser aplicada também ao Distrito Federal e aos demais municípios e, mais ainda, aplicar-se-ia, por isonomia, igualmente aos estados da Federação, pois se trata de mesma tese jurídica.

É por isso que em diversas passagens, importante que se frise novamente, quando no original do voto se faz menção somente aos municípios, ou ao inciso I, do art. 158, da CF/88, é que se optou, no presente estudo, em estender tal entendimento aos demais entes subnacionais e ao inciso I, do art. 159 da CF/88.

2.2 O JULGAMENTO DO STF

Posteriormente a tal decisão do TRF4, o Plenário Virtual do STF, em 18/03/2021, por unanimidade, reconheceu a repercussão geral da matéria constitucional discutida no Recurso Extraordinário - RE, RE 1.293.453 – “*Leading Case*”^{xvii}, que trata da titularidade das receitas arrecadadas a título de IRRF incidente sobre valores pagos pelos municípios, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, artigo 158, inciso I, da CF/88. O caso paradigma, que envolve o já citado município de Sapiranga - RS, foi julgado pelo TRF4 em IRDR, mecanismo previsto no novo Código de Processo Civil, e é a primeira vez em que o Plenário do STF admitiu recurso em relação a decisão proferida dentro dessa sistemática.

Como envolveu matéria constitucional a União manejou o RE contra a decisão do TRF4.

Além das diversas questões constitucionais discutidas no recurso, e que serão objeto de análise no presente estudo, a União destacou seu potencial impacto em outros casos, tendo em vista a grande quantidade de municípios brasileiros a serem beneficiados pela fonte de receita, caso mantida a tese fixada pelo TRF4. Lembrou, ainda, que tramitam no STF diversas Ações Cíveis Originárias - ACO que discutem o mesmo teor temático.

Resumidamente consta de tal ação a interpretação do art. 158, I, da Constituição da República de 1988, e de que pertenceria aos municípios o produto da arrecadação da retenção do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.

Ou seja, seria decidido se o produto da arrecadação do IR, um imposto de competência da União, poderia ser apropriado, total ou parcialmente, pelos entes subnacionais e em quais condições.

2.3 SUSPENSÃO NACIONAL

O relator da matéria no STF, o Ministro Alexandre de Moraes, em sua manifestação, também se posicionou pela manutenção da suspensão nacional determinada, em 2018, pela então presidente do STF até decisão final no recurso extraordinário ou revogação expressa posterior. A suspensão alcança os atos decisórios de mérito de todos os processos, individuais ou coletivos, em curso no território nacional, que versarem sobre a questão objeto do IRDR.

2.4 A DECISÃO DO STF

O relator do processo no STF, acima identificado, em seu Relatório^{xviii} trouxe as razões das partes aduzidas, União X entes subnacionais, sintetizando e delimitando as seguintes questões processuais:

Na apresentação de suas razões, a União requereu que a tese a ser firmada no julgamento do IRDR reconhecesse que fosse atribuído aos entes municipais e, por arrastamento também aos estaduais, apenas e tão somente o produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos aos seus servidores e empregados.

A parte contrária apresentou sua manifestação, na qual sustenta que a tese a ser fixada no IRDR reconhecesse a titularidade dos municípios, idem estados, quanto à parcela do “produto da arrecadação de imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a

qualquer título, às pessoas físicas não enquadradas como servidores ou empregados públicos, quando da contratação de quaisquer bens, serviços ou demais hipóteses previstas na legislação federal".

A Corte Especial do TRF4 fixou a tese no julgamento do IRDR e apresentada alhures.

O RE foi admitido na origem.

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do RE, aliando-se ao entendimento defendido pelos entes subnacionais.

Os estados da federação e o Distrito Federal solicitaram sua participação na condição de *amicus curiae*, em requerimento conjunto, no qual sustentaram que “a mesma *ratio* que se venha a aplicar ao artigo 158, inciso I da CF/88, fosse forçosamente estendida ao comando do art. 157, inciso I, aplicável aos estados e ao Distrito Federal, donde surgiu inegável o interesse jurídico destes entes quanto ao deslinde da presente controvérsia”, e manifestaram-se pelo desprovimento do RE e confirmação da tese fixada pelo TRF4 em sede de IRDR. Os pedidos de ingresso foram deferidos.

Apresentada tais questões processuais, iniciou-se a votação e nos termos dos votos do Ministro Relator e do Ministro Gilmar Mendes, ambos deram ganho de causa aos municípios.

Após a votação, por unanimidade, além da tese fixada, e ao final transcrita, o STF deu o seguinte delineamento ao tema:

2.4.1 ROMPIMENTO COM O PARADIGMA ANTERIOR

A Constituição Federal de 1988 rompeu com o paradigma anterior - no qual se verificava a tendência de concentração do poder econômico no ente central - União, implementando a descentralização de competências e receitas aos entes subnacionais, a fim de garantir-lhes a autonomia necessária para cumprir suas atribuições.

2.4.2 TENDÊNCIA DE DESCENTRALIZAÇÃO DOS RECURSOS

A análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a repartição de receitas entre os entes federados, considerando o contexto histórico em que foram elaborados, deve ter em vista a tendência de descentralização dos recursos e os valores do federalismo de cooperação, com vistas ao fortalecimento e autonomia dos entes subnacionais.

2.4.3 AMPLIAÇÃO DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IRRF

A Constituição Federal ao dispor, no art. 158, I, que pertencem aos municípios “o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.”, optou por não restringir expressamente o termo ‘rendimentos pagos’, por sua vez, a expressão ‘a qualquer título’ demonstra nitidamente a intenção de ampliar as hipóteses de abrangência do referido termo. Desse modo, o conceito de rendimentos constante do referido dispositivo constitucional não deve ser interpretado de forma restritiva.

2.4.4 PRIVATIVIDADE DA UNIÃO EM INSTITUIR E COBRAR O IR

A previsão constitucional de repartição das receitas tributárias não altera a distribuição de competências, pois não influi na privatividade do ente federativo em instituir e cobrar seus próprios impostos, tão somente, na distribuição da receita arrecadada, inexistindo, na presente hipótese, qualquer ofensa ao art. 153, III, da Constituição Federal.

2.4.5 NÃO RESTRIÇÃO AOS ENTES AGRACIADOS

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 imponible. 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.

2.4.6 TESE FIXADA – LITERALIDADE E FINALIDADE

O acórdão recorrido, ao fixar a tese no sentido de que “O artigo 158, I, da Constituição Federal de 1988 definiu a titularidade municipal das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte, incidente sobre valores pagos pelos municípios, a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços”, atentou-se à literalidade e à finalidade, descentralização de receitas, do disposto no art. 158, I, da Lei Maior.

2.4.7 ENTENDIMENTO RESTRITIVO DA NORMA-IMPOSSIBILIDADE

Ainda que em dado momento alguns entes federados, incluindo a União, tenham adotado entendimento restritivo relativamente ao disposto no art. 158, I, da Constituição Federal, tal entendimento vai de encontro à literalidade do referido dispositivo constitucional, devendo ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio.

2.4.8 ART. 64 DA LEI 9.430/1996 – INCONSTITUCIONAL

A delimitação imposta pelo art. 64 da Lei 9.430/1996 - que permite a retenção do imposto de renda somente pela Administração Federal - é claramente inconstitucional, na medida em que criou uma verdadeira

discriminação injustificada entre os entes federativos, com nítida vantagem para a União Federal e exclusão dos entes subnacionais.

2.4.9 TESE FINAL

Fixação da seguinte tese para o TEMA 1130:

“Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido 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, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.”

Concluído, portanto, o julgamento nas instâncias superiores, TRF4 e STF, estabeleceu-se que pertence aos entes subnacionais o produto do IRRF retido por seus órgãos, autarquias e fundações, tanto a parte que era objeto do questionamento da União, quanto, é lógico, a parte incontroversa, e quanto a isto não existe mais a menor dúvida, porém, os destinatários de tal decisão ainda não conseguiam exercitá-la em sua plenitude, pois existiam limitações de ordem legal e operacional.

As dificuldades operacionais já citadas, declaração (via DCTF), foram mitigadas a partir de 1º de dezembro de 2021, com a entrada em vigor da IN RFB nº 2.048/2021 que alterou a IN nº 2.005/2021, que, por sua vez, revogava as já citadas INs nºs 1.599/2015 e 1.646/2016 que impossibilitavam o direito dos entes subnacionais de declarar na DCTF as retenções de IRRF, sobre os pagamentos realizados.

A partir de tal momento passou-se a permitir que os entes subnacionais pudessem cumprir tais obrigações acessórias de forma plena e não somente sobre as verbas retidas de servidores e funcionários públicos de tais entes.

Porém, não tiveram a mesma facilidade os entes que ainda não implementaram a retenção de tal parcela do IRRF, eis que ainda não sabem exatamente se existe a necessidade de algum outro normativo específico, fora a decisão do STF, para que se possa iniciar a retenção do IRRF.

Já os entes subnacionais, que já faziam as retenções do IRRF baseados em legislações regulamentares próprias, portarias e decretos estaduais e municipais, conservaram o procedimento, embora a

técnica de introdução e manutenção de tais normativos, do ponto de vista de funcionamento do ordenamento jurídico como um todo, não seja a que deveria a ser utilizada.

Todas essas questões serão detalhadas no capítulo a seguir.



3

3

**TÓPICOS PARA A LEGISLAÇÃO
COMPLEMENTAR**

Ultrapassada, então, a questão jurídica de que o produto da arrecadação do IRRF incidente sobre valores pagos pelos entes subnacionais, suas autarquias e fundações a pessoas físicas, servidores ou não, ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, realmente lhes pertence integralmente, a consequência lógica seria a retenção e apropriação do IRRF de forma total pelos destinatários, de forma simples e direta, porém, existem algumas indefinições operacionais e legais que dificultam que tal operação se processe de maneira integral.

As maiores dificuldades operacionais, que tiveram início com a entrada em vigor da IN nº 1.599/2015 e, que seriam a impossibilidade de que os entes subnacionais pudessem cumprir sua obrigação acessória de declarar suas retenções de IRRF na DCTF, prejudicando-os e também aos prestadores, contribuintes, de bens e serviços, já foram sanadas pela própria RFB a partir de dezembro/2021, como dito alhures, com a sua revogação e consequente alteração no sistema da DCTF, permitindo o seu acesso e a devida declaração pelos entes subnacionais.

Como já explicitado, a DCTF é o sistema da RFB que recebe os dados das retenções efetuadas por todos aqueles que fazem a retenção do IRRF, tanto de agentes públicos, federais ou não, quanto dos privados.

Quanto as dificuldades legais, é o que se pretende discutir com o presente estudo e parte da premissa de que existe a necessidade de se emprestar uma interpretação legislativa ao ordenamento jurídico tributário do Brasil a partir da CF/88, e o TRF4 já havia textualizado tal afirmativa expressamente.

Na mesma linha de entendimento o STF declarou a inconstitucionalidade do inc. II, do art. 85, do CTN e, da mesma maneira do art. 64 da Lei n. 9.430/1996.

Ou seja, no momento, existe um vácuo legislativo decorrente diretamente da decisão do STF e da necessidade premente de se alterar tais normativos tidos como inconstitucionais.

Antes de avançar em tal direção, é interessante conhecer como o Distrito Federal implementou tal recebimento de receita pública no âmbito Distrital, além de já indicar quais foram, e ainda são, as suas maiores dificuldades.

3.1 O CASO DO DF – DIFICULDADES OPERACIONAIS E LEGAIS NA IMPLANTAÇÃO

No DF, a implementação da retenção do IRRF de base ampla e total, previsto nos inc. I, dos artigos 157 e 158, da CF/88, ocorreu a partir de 1º de janeiro de 2020. Foi efetuada por intermédio da edição de um decreto, Decreto nº 36.583/2015, e de uma portaria, Portaria nº 247/2019.

Importante realçar que a implantação ocorreu em tal data, após parecer favorável da Procuradoria-Geral do Distrito Federal – PGDF⁹ e, depois da decisão do TRF4, já citada, e, após o que, o DF firmou o entendimento de que a leitura do art. 157 da CF/88, ao mencionar rendimentos pagos a qualquer título, não permite outra conclusão senão a de que a retenção do imposto de renda sobre os pagamentos feitos pela administração pública, seja em decorrência da relação de trabalho, seja em razão de contrato de prestação de serviço ou de aquisição de obra, ou bem, pertence à unidade federada que realizou o correspondente pagamento.

E, desde o momento da implementação, já surgiram duas grandes dificuldades, quais sejam:

3.1.1 FALTA DE UM INSTRUMENTO LEGISLATIVO NORMATIVO DE ORDEM SUPERIOR

De acordo com princípio da legalidade, que está estatuído no art. 5º, inciso II, da CF/88: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e de onde se extrai, um comando geral e abstrato, que somente a lei poderá criar direitos, deveres e

⁹ Citado no Parecer nº 009/2014 - PROFIS/PGDF. Disponível em <http://parecer.pg.df.gov.br/arquivo/PROFIS/2014/PROFIS.0009.2014.pdf> Acesso em 15.junho.2022.

vedações, ficando todos vinculados aos comandos legais, disciplinadores de suas atividades.

Em tal linha, por não haver uma lei em sentido estrito, ou seja, um instrumento normativo superior, não de regulamento - decretos e portarias, para a instituição de tal retenção e a sua apropriação para o DF, acaba por gerar insegurança aos envolvidos.

Para os agentes Fiscais do DF e para o órgão distrital que administra as retenções, Subsecretaria da Receita-SUREC/SEEC-DF, que podem ter os seus atos questionados judicialmente e, por outro lado, os contribuintes que tiveram a retenção efetuada pelo DF e são questionados pela RFB pela falta de recolhimento parcial de suas obrigações tributárias, pois não constavam nos dados disponíveis para o ente central aquela parcela do imposto que havia sido retido pelo DF, como se verá abaixo.

3.1.2 IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DOS VALORES RETIDOS NO SISTEMA DE DECLARAÇÃO DA RFB (DCTF)

O órgão Central não possibilitava que o DF e, todos os entes subnacionais, fizessem as declarações dos valores retidos de IRRF, como os demais órgãos federais o fazem, pois a IN nº 1.599/2015, posteriormente alterada pela IN 1.646/2016, passou a determinar que os estados, DF e municípios declarassem em DCTF, sistema de declaração da RFB onde se detalham as retenções do IRRF, apenas os valores de IR retidos decorrentes da remuneração de seus quadros funcionais e não mais aqueles decorrentes da contratação de serviços e bens. Explicando melhor, a RFB travou o sistema DCTF de modo a não permitir a declaração das retenções do IRRF.

E isto causava um grande problema ao DF, assim como aos demais entes subnacionais, e, da mesma maneira aos prestadores de bens e serviços, como será melhor detalhado adiante.

Tal situação só foi sanada, conforme já citado, a partir de dezembro/2021 com a revogação de tais dispositivos, que vigoraram, entretanto, de 2015 até 2021. Quer dizer, foram 7 (sete) anos de muitos transtornos.

Porém, em que pesem tais dificuldades, e mesmo inexistindo tal norma superior, lei complementar ou mesmo ordinária, que desse amparo a tal retenção e arrecadação e, na certeza, de que a receita realmente pertencia ao DF é que se optou por tal alternativa, via decreto e portaria, pois eram os únicos atos normativos disponíveis,

mas reafirmando que não é a maneira correta de integrar um normativo no ordenamento jurídico nacional.

A Portaria nº 247/2019^{xix} foi editada pelo DF e, basicamente aprovou o Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte, de titularidade do Distrito Federal, nos termos do art. 157, inciso I, da CF/88, com vigência a partir de Jan/2020.

Ou seja, foi elaborado um manual¹⁰, objetivando direcionar os procedimentos a serem adotados por parte dos gestores/ordenadores de despesas dos órgãos da administração pública do Distrito Federal quanto a retenção na fonte do Imposto de Renda no pagamento de rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, prestação de serviços e fornecimento de bens, a partir de 1º de janeiro de 2020.

Vale aqui citar algumas considerações constantes em tal Portaria nº 247/2019: a primeira foi no sentido que a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4 uniformizou jurisprudência, por determinação do STF, no sentido de que o art. 158, inciso I, da CF deve ser interpretado para garantir aos municípios a titularidade das receitas arrecadadas a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, IRRF, que incide sobre os valores pagos, a qualquer título, por eles a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços; tal informação, por si só, já seria capaz de dar validade a instituição da arrecadação de tal receita pelo DF.

Uma outra informação importante, que acabou por validar a instituição no DF, foi que a PGDF, conforme já citado, havia sido consultada e firmado o entendimento de que a leitura do art. 157 da CF, ao mencionar rendimentos pagos a qualquer título, não permite outra conclusão senão a de que a retenção do imposto de renda sobre os pagamentos feitos pela administração pública, seja em decorrência da relação de trabalho, seja em razão de contrato de prestação de serviço ou de aquisição de obra, ou bem, pertence à unidade federada que realizou o correspondente pagamento;

E, por último, a necessidade de se estabelecerem os procedimentos para a execução, de maneira uniforme, da retenção do IR e do respectivo recolhimento ao Tesouro do DF.

Ou seja, há sustentação jurídica e legal para a implantação da arrecadação do IRRF de formal global pelo ente Distrital e isto foi feito, via instrumentos regulamentares citados.

¹⁰ Disponibilizado no endereço eletrônico: https://static.fazenda.df.gov.br//arquivos/servico-861/MANUAL_IRRF_Maio_2020.pdf.

Mas voltemos novamente a questão da alteração dos normativos tidos como inconstitucionais pelo STF.

3.2 A QUESTÃO DA EFICÁCIA E APLICABILIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

O primeiro ponto a se analisar é a necessidade ou não de legislação infraconstitucional para que tal receita pudesse ser arrecadada pelos entes subnacionais, ou ainda, se o fruto da decisão judicial tomada pelo STF seria automaticamente e imediatamente destinado aos mesmos sem qualquer tipo de restrição pelo ente central (União).

Expresso de uma maneira bem direta, é pesquisar se os incisos I, dos artigos 157 e 158, são totalmente autoaplicáveis, e se tais normas têm capacidade de produzir efeitos jurídicos, sem necessidade de outros normativos ordinários ou regulamentares.

Em tal linha, deve-se investigar e explicar, de início, a forma de interpretação e aplicação das normas constitucionais.

Com efeito, é com fundamento na eficácia e na aplicabilidade das normas constitucionais que SILVA^{xx} elabora sua classificação, aceita por quase a unanimidade dos doutrinadores, na qual aponta para três espécies de normas constitucionais:

- “(a) normas constitucionais de eficácia plena, que são aquelas que, apenas com o texto constitucional, são capazes de produzir todos os seus efeitos, de forma imediata e integral, ou seja tais normativos são não restringíveis e, relacionando-se com à aplicabilidade são autoaplicáveis e o fato de, eventualmente, haja alguma norma regulamentadora sobre o assunto, não lhe muda as características;
- (b) normas constitucionais de eficácia contida, diferem-se das primeira apenas por poder serem restringíveis, no futuro, por outro normativo (e o próprio texto constitucional já trata de tal eventual e futura restrição, com expressões do tipo: salvo nos casos previstos em lei, etc...) e
- (c) normas constitucionais de eficácia limitada, que não estão aptas a produzir todos os seus efeitos sozinhas, ou seja onde o constituinte deixa margem para a atuação da legislação infraconstitucional, uma vez que sem essa complementação não há como produzir efeitos.”

Pelas próprias definições doutrinárias, os artigos constitucionais em análise ou seriam normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata ou seriam normas de eficácia limitada.

Sem adentrar muito em tal discussão, pois é muito extensa e densa, extrapolando os objetivos do presente estudo, vê-se, de acordo com o entendimento agora firmado pelo STF, que não se trata, de norma constitucional de eficácia limitada.

Aliás no voto condutor da decisão, de lavra do Min. Alexandre de Moraes¹¹, à fl. 42, é textualizado enfaticamente:

“A determinação da titularidade do produto arrecadado é definição que não depende de ulterior lei infraconstitucional; o fato de ao longo da história constitucional e tributária, em dado momento, dispor-se sobre a incorporação imediata ou sobre posterior repasse pela União aos municípios não tem a ver com a titularidade, que é aquilo que ora se discute. Sustentar que estaríamos diante de norma constitucional de eficácia limitada, invocando as diversas possibilidades de ingresso imediato ou mediado, a meu juízo, é confundir um elemento essencial da norma constitucional, cuja resposta deflui diretamente da norma e está em debate (a titularidade), de uma consequência relacionada a mecanismos financeiros subsequentes (que não estão em litígio).”

Muito embora a decisão do STF seja clara no sentido de que a norma é totalmente autoaplicável e com efeitos imediatos, a interpretação dada é que não são atos que possam ser restringidos por atos normativos de legislação infraconstitucional, ou seja, a partir do momento em que exista a atribuição da responsabilidade da retenção na fonte do IR aos órgãos públicos federais, tal possibilidade deve ser, obrigatoriamente, estendida aos entes subnacionais.

Conforme DUTRA (2016, apud SOARES NETO, 2017): “as normas constitucionais de eficácia plena, desde sua gênese, produzem, ou ao menos possuem a possibilidade de produzir, todos os efeitos visados pelo constituinte (originário ou derivado). São, portanto, autoaplicáveis.”¹²

Ou seja, é a possibilidade real e efetiva de produzir os efeitos desejados, independentemente de restrição da União, e, tanto é assim,

¹¹ Citado em publicação do SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Relatório e Voto do Ministro Relator. Disponível em: URL <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348384229&ext=.pdf> Acesso em: 19 fev.2022

¹² Citado em ÂMBITO JURÍDICO. Disponível em: URL <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/aplicabilidade-e-eficacia-das-normas-constitucionais/> Acesso em: 05 jul 2022.

que o próprio exemplo da implantação da arrecadação do IRRF no DF, somente via decretos regulamentares, acaba por confirmar tal assertiva.

Contudo ainda persiste a questão da segurança jurídica e como a decisão exala no ordenamento jurídico pátrio.

Aliado a tais fatos, pode-se argumentar que as matérias tratadas pelo CTN, e aí tem-se um artigo declarado inconstitucional pelo STF, são relacionadas à legislação tributária e para regular tal matéria haveria a necessidade de uma lei complementar, como se verá abaixo explicitado.

3.3 ORDENAMENTO JURÍDICO

Na Teoria Geral do Direito é pacífica a afirmação, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, de que o Direito é um sistema de normas organizado com unidade e hierarquia entre elas.

E como os ordenamentos jurídicos são geralmente muito complexos, as normas que os integram são organizadas em escalões hierarquizados, tendo em vista o poder normativo dos órgãos que as produzem.

A propósito da unidade de um ordenamento jurídico, não obstante sua complexidade, escreve BOBBIO^{xxi}:

"Que seja unitário um ordenamento simples, isto é, um ordenamento em que todas as normas nascem de uma única fonte, é facilmente compreensível. Que seja unitário um ordenamento complexo, deve ser explicado. Aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano. Há normas superiores e normas inferiores. Uma das consequências da hierarquia normativa é justamente esta: as normas superiores podem revogar as inferiores, mas as inferiores não podem revogar as superiores".

Ou seja, dentre os critérios utilizados para a superação das antinomias entre as normas de um sistema jurídico destaca-se o critério hierárquico, segundo o qual deve prevalecer a norma situada em patamar superior.

Tratando-se de uma consequência lógica da hierarquia, seja ela entre normas, como acontece no ordenamento jurídico, seja entre

pessoas, como acontece nas organizações, especialmente nas organizações militares, nas quais a disciplina e a hierarquia constituem princípios fundamentais.

Por isto mesmo, o denominado critério hierárquico é importante na solução dos eventuais conflitos entre as normas, já estando há bastante tempo sedimentada na doutrina e na jurisprudência de que existe hierarquia dentre as normas que compõe o sistema jurídico brasileiro.

Exatamente como acontece com as normas jurídicas em geral, as normas tributárias integram o ordenamento jurídico, ocupando posições hierárquicas nele existentes. Isto é uma exigência da própria ideia de ordenamento, conforme já descrito e que envolve as ideias de coerência, de unidade e de completude, afinal inerentes à ideia de um sistema jurídico.

3.4 TIPO DE LEGISLAÇÃO NECESSÁRIA

Até a decisão do STF, assim estava estruturado o Sistema Jurídico/Tributário do Brasil, em relação ao tema ora em embate:

- a)** previsão constitucional de incidência do IR a favor da União, art. 153;
- b)** previsão constitucional de retenção do IRRF a favor dos entes subnacionais, arts. 157 e 158, em seus incisos I;
- c)** CTN, art. 85, inciso II, prevendo a retenção do IRRF para os entes subnacionais, somente da parcela incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias;
- d)** art. 64, da Lei nº 9.430/1996, prevendo a retenção do IRRF para União.
- e)** diversos decretos dos entes subnacionais prevendo a retenção do IRRF para os próprios entes, como exemplos: a Portaria do DF nº 247/2019 e a Portaria de Santa Catarina nº 070/GABS/SEF/2008, dentre outros; e
- f)** instruções normativas e pareceres da União, já citados.

Havia, então, a previsão constitucional, um artigo do CTN - decreto lei recepcionado com força de lei complementar, uma lei ordinária estabelecendo a retenção do IRRF para o ente Central e ordenamentos inferiores, de todos os entes.

O STF, de maneira muito clara, indicou a incompatibilidade com o sistema jurídico do art. 85, inc. II, do CTN, e ainda, de forma literal,

interpretou que a norma constitucional sob exame, arts. 157 e 158, inc. I, era autoaplicável e eficaz.

A partir de tal decisão, o objeto de pesquisa é se haveria a necessidade da edição de algum tipo de normatização, como a edição de uma lei complementar federal, ou se leis ordinárias e normas inferiores poderiam suprir tal carência ou ainda se não existe a menor necessidade de tais normativos, aliás como expressou o STF.

A doutrina leciona e a jurisprudência confirma que existem situações no sistema jurídico brasileiro da necessidade de uma lei complementar, tanto na seara tributária como na financeira, como se verá abaixo demonstrado, pois certas matérias expressas na CF/88 só podem ser tratadas por esta espécie normativa e entre tais matérias estão as normas gerais de direito tributário, e a própria CF/88 assim o estabelece em seu art. 146, inc. III:

“Cabe à lei complementar:

.....

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.”

Por oportuno, cabe um parêntese sobre a existência da lei complementar em nosso ordenamento jurídico. Foi a partir da CF/1967 que se listou expressamente tal normativo dentre as espécies compreendidas no processo legislativo, com quórum qualificado de votação e aprovação. A CF/1988 manteve a iniciativa, qual seja: estabelecer normas gerais e dispor sobre conflitos de competência tributária resumindo numa função precípua: completar, complementar a constituição onde e quando seja previsível e necessário, somando-lhe normatividade ou operacionalizando os seus comandos.

Em igual direção é a lição de SARASATE (1967)^{xxii}, afirmando a história da criação de tal normativo:

"Instituída pelo Estatuto Básico de 1967, a figura das leis complementares era, até então, despida de feição constitucional em nosso País. Podia ser intitulada assim qualquer lei que visasse a regulamentar um preceito constitucional inerte, isto é, sem força para valer por si mesmo. Mas era uma denominação arbitrária, porque despida uma lei dessas de qualquer característica de natureza formal capaz de distingui-la das demais leis ordinárias. Hoje, não. As leis complementares existem, de fato e de direito, porque estão expressamente previstas na Constituição, a qual estabelece

para as mesmas um quórum especial de votação - maioria absoluta -, conferindo-lhes destarte aquela característica formal a que aludimos e que lhes dá uma posição hierárquica inequívoca, logo abaixo das emendas constitucionais, na dinâmica legislativa".

Os objetivos básicos de uma lei complementar, em matéria tributária, seriam: (a) completar as regras da Constituição e (b) estabelecer normas gerais de direito tributário. Neste sentido doutrina AMARO (2006)^{xxiii}:

"As leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase totalidade das hipóteses a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de complementar as disposições constitucionais). É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina 'geral' do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-á que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, a qual institui o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador, que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária."

Aqui vale a lição de ATALIBA (1969)^{xxiv} em relação da previsão e necessidade da instituição de normas gerais de Direito Financeiro e Tributário:

"...Em suma: para que se compreenda harmônicamente a razão justificadora da previsão das normas gerais de Direito Financeiro e Tributário, sem conflito com a harmonia ínsita no sistema jurídico – vale dizer, sem incongruente ofensa à autonomia de Estados e Municípios – é preciso reconhecer que em princípio só têm cabimento as ditas normas gerais nas hipóteses de atrito entre as pessoas políticas ou onde haja lacunas preenchíveis, de certa forma, discricionariamente. Só serão válidas e vinculantes, pois – vale dizer, só serão verdadeiras normas gerais – as leis que se circunscrevam rigorosamente a êsse campo, muito restrito, aliás, em razão da rigidez do sistema constitucional tributário e de sua abundância, minúcia e extensão. só cabe a norma geral: em áreas de atrito; em lacunas constitucionais insuscetíveis de

preenchimento por qualquer das ordens parciais (lei simplesmente federal, estadual ou municipal).”

Em relação ao primeiro de tais objetivos, complementar as disposições constitucionais, além da harmonia do sistema jurídico, está incluso, como já dito, mitigar as controvérsias entre os entes subnacionais, e observa-se novamente o que disciplina ATALIBA (1969)¹³ tratando sobre o tema e ainda a qual ente caberia a instituição de tal normal geral:

“A norma a servir de critério para dirimir controvérsias – em matéria de eventuais conflitos de competência, quando da atuação prática da discriminação constitucional de rendas – só podia provir de alguém eminente sôbre os potenciais contendores. Porque não podia ser deixada ao arbítrio das partes, nem a difíceis ou impossíveis acôrdos. Impossível, por outro lado, conferir a qualquer dos interessados (União, Estados e Municípios) a competência para a fixação dos critérios. Isto equivaleria a dar ao competente para editar as normas posição de supremacia sôbre os demais, ferindo os princípios basilares do sistema. Em suma, só a norma geral, lei nacional, poderia completar a Constituição ditando regras que afastassem todas as dúvidas decorrentes da interpretação da discriminação constitucional de rendas.”

Quanto ao segundo desses objetivos, o estabelecimento de normas gerais, nos valemos novamente da lição de ATALIBA¹⁴ (1985) em relação à previsão constitucional do instrumento jurídico hábil para editá-las:

“Por último, e decisivamente, se a lei complementar – *único instrumento constitucionalmente* previsto para veicular normas gerais de direito tributário – integra, desdobra e completa a Constituição, a sua matéria só pode ser regulação de competências ou fixação de critérios de evitação de conflitos de competências legislativas, jamais matéria tributária, própria e típica da lei ordinária. Por isso a lei complementar tributária é norma que – sem criar relações tributárias – se dirige ao legislador ordinário.”

Na área jurídica e tributária, o estabelecimento de tais normas gerais de direito tributário é que irão detalhar o estatuto jurídico do Sistema Tributário Nacional, particularizando as regras que devem ser

seguidas pelas leis ordinárias e demais normas infraconstitucionais, às quais é reconhecido poder normativo, no perfazimento do arcabouço legal das diversas esferas de poder político federativo, tendo no escalão superior a CF/88.

Exatamente em tal seara, e já adentrando nas matérias constitucionalmente reservadas às leis complementares, veja-se o entendimento doutrinário de MACHADO (2010)¹⁵:

“As leis complementares constituem a segunda das espécies normativas indicadas no art. 59 da Constituição Federal como produto do processo legislativo em nosso ordenamento jurídico. E existe certamente um campo de matérias a elas constitucionalmente reservadas. Em outras palavras, a Constituição Federal diz quais são as matérias que só podem ser tratadas por lei complementar.

Podemos dizer que o campo das matérias reservadas às leis complementares é o delimitado pela Constituição. Todas as matérias que, segundo regras da Constituição, devem ser tratadas por lei complementar só por essa espécie normativa podem ser tratadas; vale dizer, não podem ser tratadas por normas de hierarquia inferior, embora nada impeça que sejam tratadas por normas de hierarquia superior – a saber, emendas constitucionais.”

Mesmo entendimento expresso por BASTOS (1997)¹⁶, que assim escreveu:

“Lei complementar, como o próprio nome diz, é aquela que completa a Constituição. O que significa completar a Constituição? Significa que, levando-se em conta o fato de nem todas as normas constitucionais terem o mesmo grau de aplicabilidade e a possibilidade de se tornarem imediatamente eficazes, demandam a superveniência de uma lei que lhes confira esses elementos faltantes. Dá-se o nome de lei complementar a essa norma que vem, na verdade, integrar a Constituição.”

Já SILVA¹⁷ (1966) textualiza serem as leis complementares como integrativas do próprio texto constitucional e assim define:

“Como lei integrativa da Constituição, tem conteúdo jurídico, que se não pode entender como próprio de nenhum dos ramos, em que se convencionou didaticamente repartir o direito.”

No caso vertente, um artigo do CTN, inc. II, do art. 85, foi declarado pelo STF como incompatível com a ordem jurídica, “devendo ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio” e fez a mesma menção de incompatibilidade ao art. 64, da Lei nº 9.430/1996, ao afirmar que tal “artigo é claramente inconstitucional”, ambas as afirmações¹⁸ constantes do Processo no STF, RE 1.234.851, já citado.

Em relação à alteração no CTN, em face da CF/88, alterações, como reinserções de artigos em tal Código só podem ser efetuadas por lei complementar. Não por questão de hierarquia normativa, mas porque a matéria nele tratada está, por essa mesma Constituição, reservada à lei complementar. E as matérias que a constituição reserva à lei complementar só por esta podem ser tratadas.

Na mesma direção, o próprio STF, nos autos do processo RE 851.108¹⁹, firmou o seguinte entendimento, tratando em sede de repercussão geral sobre o tema de normas gerais em matéria de legislação tributária, assim se expressou no Acórdão:

“Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal.”

O ditame constitucional que versa sobre as leis complementares são os artigos 146 e 146-A, da Magna Carta e eles, por si só, acabam por responder ao presente desiderato, em relação à alteração no CTN, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

¹⁸ Citado à fl 5, pelo **SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL**. Relatório e Voto do Ministro Relator. Disponível em: URL <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348384229&ext=.pdf>
Acesso em: 19 fev.2022.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

.....

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Poderia ficar pendente de análise, é se haveria algum tipo de limitação para a utilização de uma lei complementar para regular a decisão final do STF. Nesse ponto, vale-se, mais uma vez, da lição de ATALIBA^{xxv} que trata das limitações à instituição de normas gerais:

“Assim, é afastada de plano a possibilidade das normas gerais tratarem de problemas tais como ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes a prescrição e decadência, ato administrativo do lançamento e sua disciplina jurídica, condições para criação da obrigação tributária, forma de extinção do débito, etc. Ressalvada a possibilidade de tais normas terem quanto às matérias supra-enumeradas, caráter supletivo, o que seria perfeitamente lícito.”

Como a presente demanda trata da titularidade da receita arrecadada em impostos de terceiros e determinada, pelo STF, que a mesma pertence aos entes subnacionais, não resta dúvidas da necessidade da edição de um normativo dessa natureza para regular a matéria e evitar os conflitos de competências entre os entes federativos

Havendo, então, a necessidade de edição de uma lei complementar, pois a matéria nela a ser tratada assim o exige, e sendo tal norma hierarquicamente superior aos decretos regulamentares de qualquer espécie, as leis complementares têm o poder de paralisar a eventual eficácia de tais normativos que tenham sido ou venham a serem editados pela União ou por qualquer dos demais entes subnacionais, e, em contrapartida, não podendo ter sua eficácia paralisada pelas ordens contrárias que partam de tais normativos, devendo ser o instrumento legislativo escolhido.

Já, o art. 64 da Lei 9.430/1996 pode ser alterado por outra lei ordinária, de mesma natureza, já que o comando constitucional teria

sido implementado com a edição da lei complementar, que o presente estudo sugere.

Resumindo: para responder e dar eficácia à decisão do STF a edição de uma proposta de lei complementar federal e, juntamente com a alteração do art. 64, da Lei 9.430/1996, seriam a solução jurídica adequada e a mais natural, de modo a introduzir a hipótese de incidência do IRRF a favor dos entes subnacionais e irradiar no sistema jurídico a decisão do STF, eis que até o momento tal hipótese de incidência só estaria prevista para a União.

Como consequência desse entendimento e, dando uma interpretação legislativa à decisão do STF e ao ordenamento jurídico tributário do Brasil conforme à CF/88, a sugestão seria a criação de dois normativos jurídicos: uma proposta de lei complementar e outra de lei ordinária.

Porém, ao invés de criar dois normativos, com tramitações e caminhos legislativos díspares, uma alternativa, para se ganhar em rapidez processual e legislativa, seria criar um só instrumento legislativo, no caso a lei complementar, e incluir em tal normativo toda a matéria a ser regulada.

Estar-se-ia a se utilizar uma lei complementar para regular matérias que, parcialmente, não se encontrariam no campo a essa espécie normativa reservado pela CF/88, mas isto, ao contrário de criar qualquer empecilho, só contribuirá para prestigiar o valor da segurança jurídica.

A técnica legislativa não é mais aconselhável, mas já foi utilizada em outras ocasiões, por questões de praticidade e pragmatismo.

Este foi o método utilizado na alteração da Lei Complementar nº 116/2003 – que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, pela Lei Complementar nº 157/2016, onde se alterou uma lei ordinária, a Lei nº 8.429/1992 – Lei de Improbidade Administrativa.

Em tal direção será proposta a redação do que poderia compor uma lei complementar tributária para regular em nível nacional a aplicação dos incisos I, dos artigos 157 e 158, da CF, incluindo aí a alteração no outro normativo.

Mas antes da proposição da redação final de uma proposta de lei complementar, faz-se mister analisar se já existem propostas de normativos com tal finalidade, retenção do IRRF em favor dos entes subnacionais, em tramitação nas Casas Legislativas: Senado e Câmara Federal.

3.5 PROPOSTAS EM TRAMITAÇÃO NO CN

Em consulta ao site Senado Federal e da Câmara dos Deputados, nos endereços eletrônicos: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127470> e <https://www.camara.leg.br/buscaProposicoesWeb/pesquisaSimplificada/impostoderendaretidonafonte>, constatou-se a existência de 3 (três) propostas legislativas que tratam da questão de retenção na fonte do IR pelos entes subnacionais, abaixo relacionadas. A proposta ora produzida, embora mais ampla e completa, é condizente com duas delas. Já a terceira trata de uma proposta de emenda à CF/88, PEC 172/2015, para incluir mais uma hipótese de retenção do IRRF, da qual não tratamos, IRRF de empresas estatais dependentes.

As duas propostas são:

- a)** Projeto de Lei do Senado nº 320, de 2016
Autoria: Senador Lasier Martins (PDT/RS)
Assunto: Economia e Desenvolvimento Tributos
Natureza: Norma Geral
Ementa: Acrescenta o art. 64-A à Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para ampliar os casos de retenção na fonte do Imposto sobre a Renda por Estados e Municípios.
Explicação da Ementa: Altera a Lei 9430/1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, para estabelecer a incidência na fonte do Imposto sobre a Renda sobre os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública dos Estados, do Distrito Federal e Municípios a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços.
Situação Atual: Em tramitação
Relator atual: Senadora Kátia Abreu
Último estado: 19/11/2019 - MATÉRIA COM A RELATORIA
Redação proposta:

“Art. 64-A. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública dos Estados, do Distrito Federal e Municípios a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do Imposto sobre a Renda.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º Em relação aos valores retidos, aplica-se o disposto no inciso I dos arts. 157 e 158 da Constituição da República Federativa do Brasil.

§ 3º O valor do imposto retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte.

§ 4º O Imposto sobre a Renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado”.

b) Projeto de Lei do Senado nº 416, de 2016 (Complementar)

Autoria: Senador Lasier Martins (PDT/RS)

Assunto: Economia e Desenvolvimento Tributos

Natureza: Norma Geral

Ementa: Confere nova redação ao art.85 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Explicação da Ementa: Determina que pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.

Situação Atual: em tramitação

Relator atual: Senador Oriovisto Guimarães

Último estado: 22/05/2019 - PRONTA PARA A PAUTA NA COMISSÃO

Redação proposta:

“Art. 1º O art. 85 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966–Código Tributário Nacional, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 85. Pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.”

Art. 2º Para efeito de aplicação do art. 85 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, com a redação dada pelo art. 1º desta Lei, em conformidade com o inciso I, dos arts. 157 e 158 da Constituição Federal, os rendimentos incluem não só a remuneração e os proventos dos seus servidores e empregados, como também quaisquer outros rendimentos pagos pelos Estados, Distrito Federal,



Municípios, suas autarquias e fundações, e que, por lei, forem objeto de incidência na fonte do Imposto sobre a Renda.





4

4

CONCLUSÃO

Após a decisão do STF, é expressamente determinado que as previsões dos arts. 157, I, e 158, I, da CF, é no sentido de que os estados, o DF e os municípios são os titulares do produto da arrecadação do imposto que incide na fonte sobre a renda e proventos pagos por eles e suas autarquias, de forma total.

Tal hipótese abrange não apenas o imposto retido dos servidores públicos, como era feito antes da CF/88, mas toda e qualquer retenção que a legislação da União imponha aos demais órgãos federais, ainda que relativa à contratação de serviços de pessoas jurídicas ou mesmo na aquisição de bens.

Em tais situações, os entes políticos subnacionais podem proceder à retenção do IR, e arrecadar legitimamente os valores como receita própria, sem ter de os repassar à União.

Evidente que todas essas questões devem ser vistas sob um novo enfoque: o efetivo titular dessa receita são os entes subnacionais e tal é o regramento determinado pela CF/88.

E nenhum normativo da União pode dispensar a retenção, nem retirar dos estados membros e do Distrito Federal ou do município o direito a considerar como seu, o que a União discriminou como pagável em retenção. Ou seja, havendo a previsão em lei da retenção do IR por qualquer órgão ou entidade da União, nem a própria legislação do IR ou normas gerais de direito financeiro e tributário, logicamente todas infraconstitucionais, podem alterar o mandamento constitucional que definiu a titularidade das receitas arrecadadas a título de IRRF para estados, municípios e o DF.

É dessa maneira que a CF/88 estabelece o pertencimento da arrecadação da incidência do IR e isso está refletido na decisão que o STF tomou sobre a matéria, devendo ocorrer alterações na arrecadação do IR, com perdas de receita para a União e ganhos para os entes subnacionais.

Como a CF/88, segundo o STF, determinou a titularidade da arrecadação do IRRF, e, apesar da decisão afirmar que a norma constitucional é autoaplicável e tem eficácia plena e imediata, o entendimento ora esposado é no sentido de que existe a necessidade de confecção de um normativo para dar a conveniente aplicabilidade a

tal decisão, pois é a partir de tal definição constitucional da titularidade que todo o sistema tributário e financeiro, constitucional e infraconstitucional, deve ser compreendido e desenvolvido.

Normativo este, que conterà além da hipótese de retenção a favor dos entes subnacionais, a proibição que tais entes possam alterar alíquotas ou base de cálculo do IRRF, evitando-se com isto o conflito entre os entes federativos.

Além disso, conforme já expresso no processo ocorrido no TRF4, existe a necessidade de se emprestar interpretação conforme à CF/88 ao art. 64 da Lei n. 9.430/1996.

Um último parêntese faz-se necessário: a proposta ora apresentada não altera em absolutamente nada da retenção na fonte para os órgãos públicos federais e nem para as empresas privadas e, equiparadas, que continuam com suas retenções de IRRF normais para a União.

Para fechar o estudo, é agora apresentada uma proposta de alteração legislativa via Lei Complementar Federal, e que faria a correção no sistema jurídico e tributário e traria eficácia à decisão do STF:

“Art. 1º O art. 85 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –Código Tributário Nacional, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 85. Pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.”

§ 1º os rendimentos incluem não só a remuneração e os proventos dos seus servidores e empregados, como também quaisquer outros rendimentos pagos pelos Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações, e que, por lei, forem objeto de incidência na fonte do Imposto sobre a Renda.

§ 2º é defeso aos entes subnacionais instituir, majorar ou alterar alíquotas, hipóteses de incidência ou base de cálculo do IRRF.

“Art. 2º Ao art. 64, da Lei nº 9.430/1996, fica acrescentado o seguinte:

“Art. 64-A. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública dos Estados, do Distrito Federal e Municípios a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de

bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do Imposto sobre a Renda.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º O valor do imposto retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte.

§ 3º O Imposto sobre a Renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

Ressalte-se, no entanto, que, como a RFB já revogou os dispositivos que impediam os entes subnacionais de fazer a devida declaração, via DCTF, contendo os dados do IRRF, e embora exista condições técnicas e operacionais de se fazer tal retenção, via decretos e portarias dos próprios entes, não resta dúvidas que só falta a edição do normativo ora proposto para dar a perfectibilidade ao sistema jurídico pátrio e possibilitar que os entes subnacionais possam usufruir dessa receita pública. O que é, aliás, o grande sentido da descentralização federativa proposta pela CF/88, conforme definido pelo STF.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

- xxiii **AMARO**, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12^a ed., São Paulo, Saraiva, 2006. p. 169
- xxiv **ATALIBA**, Geraldo. Doutrina RDP. Apontamentos de ciência das finanças, Direito Financeiro e Tributário. Editora Revista dos Tribunais. Rio de Janeiro. 1969. Brochura. p. 51
- xxv **ATALIBA**, Geraldo. Doutrina RDP. Apontamentos de ciência das finanças, Direito Financeiro e Tributário. Editora Revista dos Tribunais. Rio de Janeiro. 1969. Brochura. p. 73/74
- xxvi **ATALIBA**, Geraldo. Iniciativa de lei complementar de normas gerais de Direito Tributário. R. Inf. Legisl. Brasília a. 22 n° 85. Jan./mar 1985. p. 236
- xxxi **ATALIBA**, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios- Limites à norma geral - Código Tributário Nacional, Revista de Direito Público, n° 10, p. 79. Disponível em:
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/833212/mod_folder/content/0/1.1.1%20Geraldo%20Ataliba%20-%20Normas%20Gerais.pdf?forcedownload=1 Acesso em: 18 mai. 2022.
- xxviii **BASTOS**. Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 18^a ed., São Paulo. Saraiva. 1997. p. 356
- xxi **BOBBIO**, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 4^a ed., trad. De Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília, UnB. 1994. pp. 48/49
- xxxiii **BUENO**, Rudson Domingos. Gestão Tributária. ICMS, ISS, Imposto de Renda, Regimes Tributários Especiais e Planejamento Tributário. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2020, p. 185
- ix **COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO**. Solução de Consulta. Atos. Disponível em: URL:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65684&visao=anotado> Acesso em: 31 ago. 2021.
- v **IBDP – INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO PÚBLICO**. REDE-Revista Eletrônica de Direito do Estado. Salvador – BA. 2010. Disponível em: URL: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/ricardo-almeida-ribeiro-da-silva/titularidade-dos-municipios-sobre-o-imposto-de-renda-incidente-sobre-rendimentos-pagos-pelos-municipios> Acesso em: 30 set. 2021

xxvii **MACHADO**, Hugo de Brito. Lei Complementar Tributária. Ed. Malheiros. 2010. p. 62

xxxii **MAROUN**, Charbel. A destinação aos estados e municípios do imposto de renda retido na fonte pelas suas sociedades de economia mista e empresas públicas. 2016. Disponível em: URL: <https://jus.com.br/artigos/50134/artigos> Acesso em: 06 mai. 2021.

vii **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**. Consulta. Atos. Disponível em: URL: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/2012> Acesso em: 05 mai. 2021.

viii **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**. Consulta. Atos. Disponível em: URL: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2014> Acesso em: 05 mai. 2021.

ii **RECEITA FEDERAL DO BRASIL IRRF**. Disponível em: URL: <https://receita.economia.gov.br/acao-rapido/tributos/IRRF-old>. Publicado em 2015. Acesso em: 02 mai. 2021.

iv **RECEITA FEDERAL DO BRASIL CONSULTA**. Atos. Disponível em: URL: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=a-notado&idAto=38228> Acesso em: 02 mai. 2021.

xxii **SARASATE**, Paulo. A Constituição do Brasil ao alcance de Todos. Editora Freitas Bastos. 1967. p. 332/333

iii **SCOFIELD**, Bruno Lauar. Repartição Tributária das Receitas. Disponível em: <https://brunoscofield.jusbrasil.com.br/artigos/448839108/reparticao-tributaria-das-receitas> Acesso em: 16 mai. 2022.

xix **SECRETARIA DE ESTADO DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL**. Legislação. Portaria nº 247/2019. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=247&txtAno=2019&txtTipo=7&txtParte=> Acesso em: 04 jun. 2022.

xx **SILVA**, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Artigo. Disponível em: <https://arquivos.integrawebsites.com.br/pdf> Acesso em: 23/04/2022.

xxix **SILVA**, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. S.P., RT. 1966. p. 235

ⁱ **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Consulta Processo Eletrônico. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6023158>. Acesso em: 01.jun 2022.

^{xvii} **SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL**. Repercussão Geral Reconhecida. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346019743&ext=.pdf> Acesso em: 19 fev.2022.

^{xviii} **SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL**. Relatório e Voto do Ministro Relator. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348384229&ext=.pdf> Acesso em: 19 fev.2022.

^{xxx} **SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL**. RE 851.108 SP. Acórdão. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1195390530/recurso-extraordinario-re-851108-sp-0020249-9020118260032/inteiro-teor-1195391021> Acesso em: 04 jun.2022.

^{vi} **TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. DECISÃO Nº 125/2002 TCU – PLENÁRIO**. Disponível em: <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/341235016/relatorio-de-levantamento-rl-639119990/inteiro-teor-341235037> Acesso em: 03 fev. 2022.

^x **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**. Notícias. 26/10/18. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=14029 Acesso em: 06 mai. 2021.

^{xi} **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**. Voto do Relator Desembargador Roger Raupp Rios no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (Seção) Nº 5008835-44.2017.4.04.0000/RS. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41531312880783722019839270733&evento=99681&key=0056f4a989edbd4705a77ee74f27501f7fd5f150e688f5d3d53639f0f90afce9&hash=e246c7f4100c398870353f3ec472b377 Acesso em: 03 mar.2022.

^{xii} **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**. Voto do Desembargador Leandro Paulsen no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (Seção) Nº 5008835-44.2017.4.04.0000/RS. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41531312880783722019839270733&evento=99681&key=0056f4a989edbd4705a77ee74f27501f7fd5f150e688f5d3d53639f0f90afce9&hash=e246c7f4100c398870353f3ec472b377 Acesso em: 03 mar.2022.

umento_publico&doc=41540472430287701043645126700&evento=495
&key=6ee9aeca1ca2d0ed18e7a31ad8bee0b589cfc792870548f33e6d59e6
c4cc5f312&hash=3f908c0e84deceb9786c80e19d6ef8b5 Acesso em: 03
mar.2022.

xiii **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.** Voto do
Desembargador Carlos Eduardo Thompson no Incidente de Resolução
de Demandas Repetitivas (Seção) Nº 5008835-44.2017.4.04.0000/RS.
Disponível em: URL:
https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41540496368672451042762786597&evento=493&key=d4edb2217e4db5170a4cd2f9321c7a9de5a335c4a7568dfbb605935615877bf6&hash=11f3ad85fc32c6e3e6f1054a0d31edb3 Acesso em: 03
mar.2022.

xiv **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.** Voto do
Desembargador Rômulo Pizzolatti no Incidente de Resolução de
Demandas Repetitivas (Seção) Nº 5008835-44.2017.4.04.0000/RS.
Disponível em: URL:
https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41531315491981572013370578043&evento=495&key=8df1132555abe13761091b7db54bbb0806115b90641c2024b85af68a64b864ed&hash=afd25e17aa82a31d9088a5eb73457bce Acesso em: 03
mar.2022.

xv **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.** Voto do
Desembargador Sebastião Ogê Muniz no Incidente de Resolução de
Demandas Repetitivas (Seção) Nº 5008835-44.2017.4.04.0000/RS.
Disponível em: URL:
https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41534435374671941017305079484&evento=488&key=d7e5a5243134bd95efb04812a342daaaa6db77c255e41dbafee375a4b0defb3b&hash=f35860adcdab890f2b2a1ed3c14607f0 Acesso em: 03
mar.2022.

xvi **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.** Voto da
Desembargadora Luciane Müche no Incidente de Resolução de
Demandas Repetitivas (Seção) Nº 5008835-44.2017.4.04.0000/RS.
Disponível em: URL:
https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41534278315442131040903933183&evento=493&key=be4b08053324899aff6f11e6a69a2ad769eb2259a608cfa75b6eb2af21b380ef&hash=f5e5b9cbc4764cd7844318af3f7ec456 Acesso em: 03
mar.2022.



xxxiv **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.** Voto do Desembargador Leandro Paulsen no julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 5008835-44.2017.4.04.0000-RS





idp

Bo
pro
cit
ref
Miss
são e
idp

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO