

PARECER n. 0184/2016-PGM

CONSULENTE: SMF.

ASSUNTO: Retenção IR pelo Município. Declaração em DCTF.

DOCUMENTO: SIP 125332/2015.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. PARTILHA DIRETA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. INTELIGÊNCIA DO ART. 158, I, CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DA IN 1599/2015. PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS PELA AUTORIDADE CONSULENTE.

1. RELATÓRIO

A Secretaria Municipal de Fazenda–SMF, encaminha consulta a este serviço jurídico, solicitando “*esclarecimentos sobre as novas orientações da Secretaria da Receita Federal, no tocante à retenção do Imposto Sobre a Renda e o seu recolhimento através de DARF, dos pagamentos efetuados pelo Município, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços*”, em face da redação do § 7º, do art. 6º, da Instrução Normativa RFB n. 1599, de 11 de dezembro de 2015 e da Solução de Consulta n. 166-COSIT, de 22 de junho de 2015.

Até aqui temos o relatório. Doravante passamos ao parecer.

2. ANÁLISE

A Administração Direta e Indireta local encontram-se vinculada à regra geral de retenção na fonte do Imposto sobre a Renda. Analisemos, de forma breve, o regime jurídico aplicável.

Entre os artigos 153 a 156 da Carta Magna encontra-se regulada a competência tributária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, no que se refere à espécie tributária “imposto”. O legislador constitucional outorgou competência para os entes federativos instituírem e regularem a arrecadação de impostos elegendo determinados signos de riqueza, que se constituem nas hipóteses de incidência possíveis, como, por exemplo, “ser proprietário de imóvel urbano”, cuja competência é dos Municípios.

No art. 153, encontra-se estatuído o seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza; [...]

E, com fulcro nessa norma de competência, a União instituiu o Imposto sobre a Renda, regulado por diversas leis federais.



Há alguns casos em que a legislação federal prevê a obrigação de a fonte pagadora realizar a retenção do IR, realizando o pagamento à Receita Federal do Brasil – RFB (como, no IRPF, a Lei Federal n. 7.713/88; no caso do IRPJ, o Decreto-Lei n. 2030/83, etc). Vê-se, portanto, que o Município de Londrina e as entidades da Administração Indireta Municipal, como fontes pagadoras de rendimentos a pessoas físicas e jurídicas, estão obrigados a reter o valor devido a título de Imposto sobre a renda, nos termos da legislação, sob pena de sanções previstas no Decreto-Lei 5.844/43 e no art. 44 da Lei 9.430/96:

Decreto-Lei 5.844/43 - Art. 103. *Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido.*

Lei 9.430/96 - Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Convém explicitar melhor a chamada retenção na fonte do IR. Sua natureza e consequências podem variar entre uma obrigação tributária acessória – ou dever instrumental, segundo parcela da doutrina - acometida a quem, de qualquer forma, pague a outrem valores considerados como renda pelo legislador federal, ou, ainda, um típico caso de substituição tributária.¹ O responsável pela retenção deve fazê-la, sob pena de incidir em multa por descumprimento de obrigação acessória e, em alguns casos, na obrigação de realizar o pagamento do tributo.

Verifica-se, portanto, que a União, utilizando de sua competência tributária para instituição e arrecadação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, legislou e regulamentou tal questão tributária, obrigando ao Município de Londrina a realizar a retenção de IR, em algumas hipóteses legais.

A Constituição de 1988 também previu, como sobrenorma de Direito Financeiro, a participação de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios em parcela da arrecadação federal, e dos Municípios na arrecadação estadual. E, em relação ao IR, prevê o seu artigo 158:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 86-87.



I - 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; [...]

Trata-se de questão afeta ao direito financeiro, mormente no destino que se dará ao produto da arrecadação tributária, feita nos termos da legislação expedida com espeque na competência constitucional acima apontada. A própria Constituição da República determina que haverá a divisão do produto da arrecadação dos tributos entre as entidades federativas. São os chamados “repasses”, cuja regulação se encontra no próprio Código Tributário Nacional (apesar de sua natureza de direito financeiro), assim como em outras leis complementares, como a LC 62/89 e a LC 143/2013, e cujos valores, em alguns tipos de partilha, constituem os chamados “Fundo de Participação dos Estados – FPE” e “Fundo de Participação dos Municípios – FPM”.

Tratam-se de típicas receitas transferidas, “*porque, embora provindas do patrimônio do particular (a título de tributo), não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-la.*”² Mais que isso, tratam-se de receitas transferidas obrigatórias, “*de acordo com a partilha feita na Constituição.*”³

Qualquer restrição à transferência é expressamente vedada pelo Texto Constitucional, com as exceções previstas no Parágrafo Único, de seu art. 160:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Não resta dúvida de que os valores da partilha financeira prevista na Constituição Federal constituem, em conjunto com a competência tributária própria outorgada aos entes federativos, a materialização da autonomia financeira, condição necessária para a existência de efetiva autonomia federativa. Como afirma CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO:

Pela repartição de receitas o que se divide entre as entidades federadas não é o poder de instituir e cobrar tributos, mas o produto da arrecadação do tributo por uma delas instituído e cobrado.

[...]

² OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVARTH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 6 ed. São Paulo: RT, 2003, p. 40.

³ Id., p. 42.



Nesse caso, a autonomia financeira da entidade da Federação é assegurada não pela atribuição de fontes próprias de arrecadação, como no sistema de atribuição de competências, mas sim pela garantia da distribuição de parte do produto arrecadado por determinada unidade para outra unidade.⁴

Trata-se de técnica de repartição de receita tributária pela discriminação das rendas pelo produto, como afirma JOSÉ AFONSO DA SILVA, “cooperação financeira entre as entidades autônomas da Federação, chamada federalismo cooperativo”, que “integra a fisionomia do federalismo contemporâneo.”⁵

Essa transferência de receitas pode ser realizada de dois modos: pela **partilha direta**, que é feita “sem intermediação, ou seja, o ente político beneficiado, como agente arrecadador, apropria-se, total ou parcialmente, da receita tributária mediante transferência orçamentária, ou recebe diretamente do ente dotado de competência tributária parte do produto da arrecadação por ele feita”; e pela **partilha indireta**, mais complexa, através da criação de fundos e partilha segundo critérios de proporcionalidade previstos na legislação complementar.⁶ A previsão do art. 158, da CF/88, é exemplo típico de partilha direta, como aponta CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO, e, em tal hipótese, “o produto da arrecadação percebido pelas outras entidades a elas pertence”, apesar de o poder tributante caber a outro ente federativo, nas palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA.⁷

Pois bem. A questão colocada em análise diz respeito à amplitude da previsão do art. 158, I, da CF/88, e se ela abrange, ou não, **todas as retenções de IR realizadas pelos Municípios**, ou, apenas, **a parcela das retenções atinentes a pagamentos de seus servidores e empregados**.

Isso porque, recente Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, a IN RFB n. 1599, de 11 de dezembro de 2015, explicitou um novo entendimento da Fazenda Nacional, sobre a matéria. Com efeito, prevê o § 7º, do art. 6º, da IN RFB n. 1599/2015:

Art. 6º A DCTF conterá informações relativas aos seguintes impostos e contribuições administrados pela RFB:

[...]

*§ 7º Os valores relativos ao IRRF incidentes sobre **rendimentos pagos a qualquer título a servidores e empregados dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, bem como de suas autarquias e fundações, recolhidos pelos referidos entes e entidades, no código de receita 0561, não devem ser informados na DCTF.*

⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 214.

⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 736.

⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 215.

⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 215; SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 737.



Vê-se, às claras, que a autoridade fazendária federal somente excluiu do dever de informação na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF os valores de IR retidos na fonte pelos Municípios, referente a rendimentos pagos, a qualquer título, a seus “servidores e empregados”. Todo o restante das retenções realizadas, deverão ser incluídos em DCTF e, conseqüentemente, recolhidos aos cofres federais.

Trata-se de mudança significativa em relação ao regramento anterior, constante da revogada IN RFB n. 1110/2010, que fazia alusão à dispensa de inclusão em DCTF dos valores retidos a título de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF incidente “sobre rendimentos pagos a qualquer título”, sem a limitação agora existente em sua extensão.

Esse novel entendimento decorre da interpretação exarada na Solução de Consulta n. 166-COSIT, de 22 de junho de 2015⁸, Nota Técnica Cosit n° 36, de 6 de dezembro de 2013, e nos Pareceres PGFN/CAT/N° 658/2012⁹ e o PGFN/CAT/N° 276/2014.

Com efeito, a dúvida que se impõe é sobre a amplitude da expressão constitucional “rendimentos pagos a qualquer título”, inserta no inciso I, do art. 158, da CF/88. Sobre tal vaguidade semântica, esta Gerência já se manifestou, *obter dictum*, no Parecer Jurídico n. 1241/2015-PGM¹⁰, de lavra da Procuradora do Município THAÍS FERRAZ MARTIN ROBLES COELHO, quando assim se expressou:

[...] Ademais, surge a questão do que se pode considerar como “rendimentos pagos” nos termos do inciso I do artigo 158 da Constituição Federal, perguntando-se se a expressão permite dizer que os municípios podem reter para si, as importâncias pagas a pessoas jurídicas decorrente de contratos de fornecimento de bens e serviços ou se tal expressão refere-se apenas aos valores pagos as pessoas físicas. Ou seja, há dúvidas quanto ao significado da expressão “rendimentos” constante no mencionado dispositivo constitucional.

⁸ “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. Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 158, I; Lei n° 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 86, inciso II, §§ 1° e 2°; Decreto-Lei n° 62, de 1966, art. 21; Decreto n° 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), arts. 682, I, e 685, II, “a”; Instrução Normativa RFB n° 1.455, de 2014, arts. 16 e 17; Parecer Normativo RFB n° 2, de 2012; Parecer PGFN/CAT n° 276, de 2014.”

⁹ “Ementa: Retenção do Imposto de Renda na Fonte por Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma dos artigos 157, e 158, I, da Constituição. Incidência exclusiva sobre rendimentos pagos a servidores e empregados. Inconstitucionalidade do alargamento da hipótese constitucional para promover retenções sobre pagamentos feitos a pessoas jurídicas por prestação de serviço ou venda de mercadorias.”

¹⁰ “Ementa: Imposto de Renda. Retenção e direito a apropriação do IRRF pelos Municípios por ocasião de pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas decorrentes de contratos de fornecimento de bens e serviços. Significado da expressão “rendimentos” constante no inciso I do art. 158 da CF.”



O Plenário do Tribunal de Contas da União, através da Decisão nº 125, de 27 de fevereiro de 2002, entendeu que “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”.

Por outro lado, conforme o Parecer PGFN/CAT/Nº 658/2012 e o Parecer PGFN/CAT/Nº 276/2014, uma interpretação sistemática da Constituição nos levaria ao entendimento que os rendimentos referido no artigo em comento são aqueles decorrentes do trabalho, de modo que o texto, “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, constante do artigo 158, I, da Constituição, se restringe aos pagamentos de servidores e empregados dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas autarquias e fundações. [...]

É notável o silêncio doutrinário sobre a matéria, até o momento. Façamos o esforço de compreender a exegese adotada pela União, nos pareceres jurídicos acima mencionados. A dúvida em questão foi bem levantada pela Nota Técnica Cosit n. 36, de 6 de dezembro de 2013:

4. Disso, surge a seguinte questão: o inciso I do art. 158 da CF, que dispõe caber aos municípios o produto da arrecadação de Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos, permite dizer que eles podem reter para si, com base no art. 647 do RIR/99, as importâncias pagas a pessoas jurídicas? Ou é somente para os valores pagos a pessoas físicas? Para tanto, qual é o conceito de rendimentos de que trata o inciso I do art. 158 da Constituição?

Percebe-se que o esforço hermenêutico da área de consultoria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi no sentido de dar à expressão “rendimentos pagos a qualquer título” o sentido restrito ligado ao pagamento de servidores, com base numa interpretação histórica que teria levado à inclusão da previsão do inciso I, do art. 158, na Constituição de 1988. Aproveitemos o relato histórico contido na mesma Nota Técnica:

5. Primeiro, apresenta-se um breve histórico do instituto jurídico que permite que as fazendas públicas dos demais entes federados se apropriem do IRRF.

5.1. A sua raiz histórica está no conflito federativo resultante da imposição de IR sobre vencimentos de funcionários públicos estaduais e municipais. O ingresso no ordenamento jurídico deu-se por meio do inciso II, combinado com o §1º, do art. 85 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), que determinaram a distribuição, aos demais entes federados do produto da arrecadação do IRRF incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias. A lei poderia determinar a incorporação total desses recursos pelos demais entes. Note-se que a norma restou bastante delimitada: obrigações de dívida e proventos de servidores.

[...]



5.2. A lei prevista no referido § 2º, por sua vez, foi incorporada ao ordenamento jurídico por meio do art. 21 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, abaixo transcrito: Art 21. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão incorporar diretamente à sua receita o produto de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre os proventos de seus servidores, ou sobre 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 imposto retido de cada beneficiário, na forma estabelecida no Regulamento.

5.3. A questão ganhou caráter constitucional com a Constituição Federal 1967. O § 1º do art. 24 e alínea “b” do § 1º do art. 25 concediam aos demais entes federados “o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública”. Aparentemente houve um alargamento em relação ao CTN, passando a ser qualquer rendimento de trabalho, e não apenas os proventos dos servidores. [...]

5.4. Após a Emenda Constitucional (EC) nº 1, de 17 de outubro de 1969, o dispositivo teve a redação alterada, mas sem reflexos relevantes. [...]

5.5. A EC nº 17, de 02 de dezembro de 1980, deu nova redação ao § 1º do art. 23 e ao § 2º do art. 24, mas também mantendo o mesmo sentido: [...]

5.6. A CF de 1988, como já visto, utilizou o termo “rendimentos”, sem dizer se seriam apenas aqueles do trabalho ou se englobariam outras importâncias pagas. [...]

E foi este pressuposto histórico que levou ao entendimento constante no PGFN/CAT/Nº 658/2012, em que a consultoria tributária federal assim se manifestou:

9. Não é de hoje que a matéria é discutida no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A devida aplicação dos artigos 157, I e 158, I da Constituição Federal, já foi objeto de pareceres sob diversos prismas (processual, tributário e financeiro), são exemplos os Pareceres PGFN/CRJ 168/2005, 1536/2007, 321/2008 e 324/2009, PGFN/CAT 1647/2004, 271/2007, 2283/2007, 1925/2008 e 381/2009, PGFN/CAF 1649/2008 964/2009, 2802/2009 e 667/2010. [...]

17. De observar que no seu nascedouro o produto da arrecadação era entregue à União e ela possuía prazo para remeter os valores aos seus destinatários. No entanto, o § 2º do artigo 85 acima repetido, já fazia previsão de lei que autorizasse a incorporação definitiva, por parte dos destinatários dos valores decorrentes dos pagamentos feitos aos seus servidores. O procedimento que eliminava o desnecessário repasse à União para posterior devolução aos



Estados, Distrito Federal e Municípios, veio com o artigo 21 do Decreto Lei n° 62, de 21 de novembro de 1966: [...]

21. O esboço histórico do repasse do produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos feitos aos empregados e servidores públicos (folha), aos Estados, Distrito Federal e Municípios, deixa claro que a regra sempre incidiu em relação aos estipêndios desembolsados pelos entes políticos enquanto empregadores. 22. Assim, afasta-se interpretação ampliativa que tem por objetivo avançar sobre outras retenções de imposto de renda na fonte, à exemplo da prevista no artigo 64 da Lei 9.430, de 1996 e da Instrução Normativa SRF (Secretaria da Receita Federal) n° 480, de 15 de dezembro de 2004, em benefício dos demais entes políticos, sob leitura constitucional indevida. O texto atual apenas dá a devida conotação ao instituto, mantendo a orientação nascida com a redação do § 2° do artigo 85, do Código Tributário Nacional. Se valendo do termo “rendimentos pagos, a qualquer título”, para que sejam incluídos pagamentos feitos a título de salários, proventos, pensões, soldos, subsídios, ou qualquer outra nomenclatura existente para designar pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas de direito público da administração direta, autarquias e fundações, aos seus servidores ou empregados. [...]

25. Destarte, partindo da premissa segundo a qual o texto, “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, constante dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição, se restringe aos pagamentos de servidores e empregados dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas autarquias e fundações, resta demonstrada a inconstitucionalidade de ato dos demais entes políticos tendente a ampliar as hipóteses constitucionais de retenção na fonte do imposto de renda, seguida de apropriação dos valores arrecadados, especificamente no caso sob análise, para a previsão do artigo 64, da Lei 9.430, de 1996.

Esse foi o entendimento corroborado no PGFN/CAT/N° 276/2014:

*11. Assim, a posição desta Procuradoria está consolidada no sentido de que os “rendimentos” a que se referem os arts. 157, I e 158, I, da CF, sobre os quais incide o IRRF, cujo produto da arrecadação pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios são aqueles circunscritos aos pagamentos de servidores e empregados destes entes e de suas autarquias e fundações. 12. Muito embora o TCU tenha seguido outra linha interpretativa, sendo afirmado na Decisão n° 125/2002 – Plenário, que 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, não se pode perder de vista que a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos no âmbito do Ministério da Fazenda compete a esta PGFN.
[...]*

14. Como já demonstrado tanto no Parecer PGFN/CAT/N° 658/2012 quanto na Nota Técnica da Cosit n° 36, de 2013, a legislação que fazia referência à retenção do imposto sobre a

renda pelos entes da federação, antes do advento da CF/1988, sempre deixou patente que os rendimentos ali mencionados eram aqueles decorrentes do trabalho e da dívida pública pagos pelos Estados, DF e Municípios. Com o advento da Carta de 1988, os arts. 157, I e 158, I não mais fizeram referência a qualquer classificação, mas permaneceram com a expressão “rendimentos pagos”, expressão esta que na dicção da alínea “a” do inciso I do art. 195, ao dar fundamento à instituição de contribuições sociais, é aludida a “rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física...”. 15. Dessa forma, uma interpretação sistemática da Constituição nos leva ao entendimento que os rendimentos referidos nos artigos em comento são aqueles decorrentes do trabalho. A legislação do imposto sobre a renda acima transcrita também nos direciona nesse sentido. Veja-se que o art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, é o que prevê a incidência do IRRF relativamente aos rendimentos do trabalho assalariado, quer sejam pagos por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas. 16. O art. 647 do RIR cuida de outra situação, eis que sujeita à incidência na fonte todas as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, exemplificando pagamentos que se enquadram na hipótese. Inclusive, em uma das normas legais⁴ que dá supedâneo ao referido artigo, há referência ao termo aqui debatido “rendimentos”, mas apenas quando cuida do caso da sociedade civil controlada direta ou indiretamente por pessoas físicas. 17. Assim, qualquer pessoa jurídica, seja ela de direito público ou não, deve efetuar o recolhimento, quando efetua pagamentos da espécie. Tal comando não confere suporte para apropriação do tributo, em virtude da interpretação firmada relativamente ao quanto disposto no inciso I do art. 157 e no inciso I do art. 158 da CF. 18. É bom que fique claro que não se está afirmando que a denominação de “rendimentos” seja exclusiva e especificamente ligada a pagamentos a pessoas físicas, apenas é feita a interpretação a partir do comando constitucional de que se trata.

[...]

19. Dado o exposto, entendemos que a posição refletida na Nota Técnica Cosit nº 36, de 2013, é adequada ao caso vertente e reafirmamos as conclusões exaradas no Parecer PGFN/CAT/Nº 658/2012 no sentido de que o texto, “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, constante dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição, se restringe aos pagamentos de servidores e empregados dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas autarquias e fundações.

Em suma, vê-se que o fundamento da interpretação restrita do art. 158, I, da CF/88, é exclusivamente histórico. Em nenhum momento analisou-se o texto normativo como ele efetivamente é, hoje, lendo-o com a miopia de sua suposta origem histórica. Não que a história do direito seja irrelevante, longe disso; o texto constitucional – como qualquer outro texto normativo –, advém de influxos históricos, e seu sentido muitas vezes pode ser esclarecido quando se conhece sua genética. Mas, daí a desconsiderar o texto, como hoje ele se encontra versado, vai uma longa distância: é cair no arbítrio dos voluntarismos de ocasião e conveniências. Citemos LÊNIO STRECK: “Alertei para o fato de



que devemos levar o texto constitucional a sério. Textos são importantes. Não há norma sem texto. O texto não contém a norma. Mas a norma atribuída não pode ser qualquer uma.”¹¹

É que, na CF/88, não se vê a limitação que a Fazenda Nacional está “vendo”. Ora, o aposto “a qualquer título” está especificando outro aposto constante do inciso I, do art. 158: “sobre rendimentos pagos”. Façamos uma análise, portanto, do texto:

a) o sentido de “rendimentos” é claro, albergando não só os valores pagos a “servidores”, mas a qualquer um. Até porque, se assim não fosse, nos demais casos não seria lícita a retenção do imposto sobre a renda – ou seja, se “rendimentos” não fossem;

b) o particípio passado do verbo pagar no plural (“pagos”) não infirma o conceito amplo de rendimentos. Todos os valores sobre os quais se promove a retenção de IR são rendimentos, e são pagos. Reitera-se: senão fossem, não poderia haver a retenção. E é o pagamento que dá ao retentor a capacidade de cumprir para com a obrigação acessória e/ou de ser considerado substituto tributário, que lhe traz o epíteto de “fonte pagadora”. Ele é o ressarcimento financeiro que impede a lesão à capacidade contributiva e torna a prática constitucional;

c) o adjetivo “qualquer”, nesse aposto, tem o nítido sentido de “*todo, toda, cada*”, ou, ainda, de “*seja qual for*”;¹² e, por fim

d) o substantivo “título”, antes de seu sentido jurídico, pode ser compreendido como “*fundamento, motivo, razão*.”¹³

Ou seja, o sentido possível do texto constitucional não vai além de “todos os rendimentos pagos”, ou “rendimentos pagos seja qual for a razão”... em suma, quaisquer rendimentos pagos, a qualquer um!¹⁴

Foi, aliás, nesse sentido que entendeu o Plenário do Tribunal de Contas da União – TCU, na Decisão n. 125, de 27 de fevereiro de 2002, em que se consignou: “*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*”.

¹¹ STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica e positivismo contra o estado de exceção interpretativo. Conjur, Fev. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-fev-25/senso-incomum-hermeneutica-positivismo-estado-excecao-interpretativo>. Acesso em: 2 Mar. 2016.

¹² Dicionário Michaelis. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=qualquer>. Acesso em: 2 Mar. 2016.

¹³ Dicionário Michaelis. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=t%EDtulo>. Acesso em: 2 Mar. 2016.

¹⁴ Abrimos aqui parênteses, apenas para alertar que, ainda que fosse aplicada a interpretação restrita prevista na IN 1599/2015, há um equívoco técnico que necessita ser observado detidamente: é que existem outros pagamentos, feitos a título de “rendimentos” no sentido estrito, decorrentes da folha remuneratória, a agentes públicos que não são “servidores”, nem “empregados”, como a agentes políticos ou terceiros em colaboração com o Poder Público, por exemplo.



Ora, os valores pagos a pessoas jurídicas são uma presunção de renda, são rendimentos, e só por essa ligação com a materialidade do IRPJ é que podem ser objeto de retenção, a título de adiantamento da **renda**, ou a título de tributação exclusiva na fonte.¹⁵ Ainda que, *a priori*, os pagamentos contratuais feitos a pessoas jurídicas sejam “receita”, que comporão o cálculo para que se encontre a “renda”, a retenção somente se justifica na presunção de adiantamento da renda, sob pena de se estar a tributar, a título de IR, o faturamento ou a receita bruta, o que contrariaria frontalmente a norma de competência constitucional.

É bem verdade que o CTN prevê, em seu art. 85, II, uma regra restrita aos pagamentos feitos a servidores e/ou empregados.¹⁶ Não se pode perder de vista, contudo, que o CTN é anterior à atual Constituição, e vários de seus dispositivos não foram recepcionados, ou devem ser interpretados **conforme** o atual Texto Constitucional, sob pena de subverter-se a ordem hierárquica em nosso ordenamento jurídico. É o CTN que deve ser interpretado constitucionalmente, e não a CF/88 que deve ser interpretada infraconstitucionalmente. A diferença de previsão não significa, juridicamente, mais nada que a não recepção do dispositivo do Código, e não o “sentido” do art. 158, I, da Carta Maior.

Consideramos, portanto, equivocada a interpretação da Fazenda Nacional sobre o tema, sendo inconstitucional a previsão da IN 1599/2015. Fixado o entendimento da Procuradoria-Geral do Município sobre o tema, convém trazer aconselhamentos jurídicos sobre o procedimento a ser adotado pela Fazenda Municipal, conforme solicitado na parte final da consulta.

A opinião da PGM-Londrina, aqui exposta, é uma opinião possível sobre o tema, que nos parece a mais adequada, em consonância com a CF/88. **Contudo, ela não é vinculante, nem mesmo à consulente, quanto o mais em relação à União Federal.**

O fato é que, em face do contido na IN 1599/2015, a Receita Federal do Brasil **irá** exigir – em face do princípio da hierarquia administrativa, e por se tratar de ato administrativo vinculado -, mais cedo ou mais tarde, da Administração Direta e Indireta municipal, o recolhimento dos valores retidos a título de IR, que não se amoldem à previsão do art. 6º, § 7º, da instrução normativa. E o fará com **a aplicação das penalidades previstas na legislação federal**, sob o entendimento de seu

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

¹⁶ “Art. 85. Serão distribuídos pela União:

I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o artigo 29; II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

§ 1º Independentemente de ordem das autoridades superiores e sob pena de demissão, as autoridades arrecadoras dos impostos a que se refere este artigo farão entrega, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, das importâncias recebidas, à medida que forem sendo arrecadadas, em prazo não superior a 30 (trinta) dias, a contar da data de cada recolhimento.

§ 2º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados.”



descumprimento pela fonte pagadora, podendo-se até chegar a uma discussão criminal, se houver o entendimento de que houvera a apropriação indébita dos valores.

Abre-se, então, à consulente, três possibilidades, que possuem prós e contras que necessitam ser avaliadas para uma decisão motivada:

a) discordar motivadamente do presente parecer, para entender pela validade da interpretação da União, e, por cautela, proceder ao recolhimento de valores, até mesmo retroativamente. Trata-se de posicionamento bastante conservador, mas que não parece atender ao interesse público municipal, em face da viabilidade da discussão do tema, com chances de vitória da tese aqui exposta;

b) continuar não recolhendo em favor da União os valores retidos, sob o entendimento de que os valores pertencem ao Município, para, no caso de futura autuação, promover a discussão administrativa e/ou judicial da questão. Os problemas, aqui, serão o aumento do valor do débito, no caso de derrota, pela incidência da taxa SELIC, multas e encargo legal, além de eventual necessidade de discussão do tema na seara penal, como exposto;

c) adiantar-se a qualquer autuação por parte da Receita Federal, solicitando a esta Procuradoria-Geral o ajuizamento de ação judicial que vise discutir a matéria, com pedido de liminar/antecipação de tutela que garanta o direito ao não recolhimento e/ou depósito judicial, conforme estratégia a ser discutida no momento apropriado. Nesse último caso, deve-se recordar a consulente de que existe, também, o risco de derrota, com possível ônus sucumbencial, a depender da estratégia processual a ser escolhida.

3. CONCLUSÃO

Em resposta à consulta, reiterando todo o contido no tópico 2, ao qual remetemos a consulente, entendemos equivocada a interpretação da Fazenda Nacional sobre o tema, sendo inconstitucional a previsão da IN 1599/2015 que determina, em suma, o recolhimento à União de valores de IR retidos na fonte pela Administração Municipal, em casos outros que não os referentes a pagamentos a servidores e/ou empregados.

Daí decorrem as três opções de procedimentos a serem adotados pela consulente, expostos no item anterior, os quais devem ser sopesados e terem seus riscos avaliados, visando uma decisão motivada pela autoridade competente.

Recordamos, no entanto, que tal decisão cabe à autoridade competente para decidir sobre o caso.

Eis o parecer.

Londrina (PR), 2 de março de 2016.

CARLOS RENATO CUNHA



Procurador do Município de Londrina
OAB/PR 35.367 – Mat. 14.157-7

Recebi nesta data o Parecer n. 0184/2016-PGM. Ratifico-o. À Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Consultoria. Data supra.

AMANDA CASADO RIBAS

Gerente de Assuntos Fiscais e Tributários

Recebido nesta data o Parecer Jurídico acima mencionado. Tendo em vista o contido na Portaria nº 20/2014-PGM, encaminho ao Gabinete para ratificação. Data supra.

SÉRGIO VERÍSSIMO DE OLIVEIRA FILHO

Procurador-Geral Adjunta de Gestão da Consultoria (em exercício)

RATIFICO o Parecer n. 0184/2016. Em ____ / ____ /2015.

PAULO CESAR GONÇALVES VALLE

Procurador-Geral do Município de Londrina