

Parecer Jurídico ABRASF/AJUR/001/2013

Ref.: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE MUNICIPAL, DISTRITAL E ESTADUAL: LIMITES, POSSIBILIDADES E INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

I. A CONSULTA

A presente Consulta foi formulada a esta Assessoria Jurídica pela íncita Diretoria desta Associação Brasileira de Secretaria de Finanças das Capitais (ABRASF), a fim de que seja proferida opinião jurídica acerca do alcance, limites e instrumentalidade do Imposto de Renda Retido na Fonte de titularidade dos Municípios e do Distrito Federal previsto na Constituição de 1988.

Com efeito, diversos Estados e Municípios brasileiros vêm lentamente descobrindo a amplitude da competência para cobrança do imposto de renda retido na fonte assegurado pelos incisos I dos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988, que assim dispõem:

Art. 158 [157]. Pertencem aos Municípios [*Estados e ao Distrito Federal*]:

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;**

Desde meados da década passada alguns Municípios passaram a adotar para o cálculo e arrecadação do imposto de renda retido na fonte (IRRF) de sua titularidade os critérios disciplinados no artigo 64 da Lei Federal n. 9.430/96 e nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil que regulamentam o referida norma (antiga IN 480/2004 - alterada pela IN 539/2005 - e atual IN 1.234/2012.

Para garantir o cumprimento destas normas no âmbito da administração pública, algumas municipalidades e estados fizeram publicar **Decretos Executivos** organizando os setores internos da administração local e determinando os procedimentos administrativos para efetivação das retenções do imposto de renda na fonte, com base na referida legislação federal, em relação a todos os pagamentos devidos pelo respectivo Município, em contraprestação à aquisição de bens ou serviços de terceiros.

Em todos os casos até aqui conhecidos, os critérios normativos adotados pelos Decretos executivos para as retenções dos órgãos administrativos locais são os mesmos fixados pela legislação federal em vigor, fazendo todos alusão à aplicação dos critérios e percentuais apontados da Instrução Normativa da Receita Federal Brasil, válidos para a Administração Direta e Indireta Federal - e para outras autarquias atípicas.

Cite-se, como exemplo, os Municípios de Belém (PA), Campo Grande (MS), Guarulhos (SP) e Saquarema (RJ):

DECRETO N. 11.359/2010

DISCIPLINA AS ATRIBUIÇÕES E PROCEDIMENTOS PARA APLICAÇÃO DO ART. 158, I, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 (IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE) NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA DO MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE

O PREFEITO DE CAOMP GRANDE, no uso das atribuições legais;
Considerando que o Art. 158, I da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, e o Art. 868 do Regulamento do Imposto de Renda, editado com o Decreto n. 3.000/99, determinam que pertence 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;

Considerando o que estabelece o art. 64 da Lei Federal n. 9.430/96 e as Instruções Normativas IN/SRF n. 480/2004 e n. 539/2005, aplicáveis aos Municípios, por força do princípio federativo, da autonomia financeira municipal e da simetria entre os entes da Federação, nos termos afirmados pelo Supremo Tribunal Federal;

DECRETA:

Art. 1º. A Secretaria Municipal de Finanças ficará responsável pela execução e registro das retenções do imposto de renda na fonte de titularidade do Município de CAMPO GRANDE nos pagamentos devidos pelos órgãos da Administração Direta.

Parágrafo único. Após os devidos registros das retenções executadas pela Secretaria Municipal de Finanças, procedidos nos termos da legislação financeira e

de contabilidade pública vigente, os respectivos valores deverão ser informados à Secretaria Municipal de Planejamento e Controle, para fins de contabilização geral e controle, podendo ser determinado o seu imediato repasse aos cofres do Tesouro Municipal.

Art. 2º. As alíquotas do imposto de renda retido na fonte aplicáveis aos pagamentos de rendimentos pelas entidades municipais referidas nos artigos anteriores, são aquelas previstas no Anexo Único deste Decreto, por força da disciplina estabelecida pelas Leis Federais n. 9.249/95 e 9.430/96 e Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil n. 480/2004 e n. 539/2005, **incidente por simetria no Município de CAMPO GRANDE.**

Art. 3º. As micro e pequenas empresas optantes do regime tributário do simples nacional, bem como as instituições de educação e assistência social, a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, deverão cumprir as determinações constantes das Instruções Normativas n. 459/2004 (declaração), 480/2004 e 539/2005, muito especialmente, anexar ao processo de pagamento uma via do impresso retirado do *site* da Receita Federal, como optante do simples nacional, e da declaração, para que não fiquem sujeitas à retenção na fonte nos pagamentos efetuados pelo Município de CAMPO GRANDE.

Art. 4º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Em nível Estadual pode-se mencionar a Instrução Normativa n. 8/2011 do Estado do Ceará da qual vale destacar o artigo 1º, *verbis*:

Art. 1º Os órgãos da Administração Direta, suas Autarquias e Fundações estão obrigados a observar o disposto no Decreto nº 3.000/1999 e na legislação federal correlata, em especial a IN SRF nº 480/2004 e suas alterações, no que concerne à retenção do Imposto de Renda na Fonte, fazendo inclusive constar nos editais de licitação a previsão de retenção específica para a respectiva aquisição, sem prejuízo da incidência da retenção sobre os pagamentos, pendentes e vindouros, dos contratos em vigor.

Antes de adotar tais procedimentos administrativos por meio dos referidos Decretos Executivos, as Municipalidades e Estados perceberam que **outras entidades com natureza autárquica – mas que não integram a Administração Indireta Federal – também se utilizam dos mesmos critérios para retenção do imposto de renda previstos no mencionado artigo 64 da Lei Federal n. 9.430/96 e na inquinada Instrução Normativa n. 480/2005 (atual Instrução Normativa n. 1.234/2012), tais como os Conselhos Regionais de Engenharia e Arquitetura – CREAs.**

Há, inclusive, **Soluções de Consultas** proferidas pela **Receita Federal do Brasil** definindo qual o procedimento a ser adotado pelos Conselhos de Fiscalização de Profissões, como o CREA, valendo apontar aqui, por todos, a seguinte:

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL -

SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS

3ª REGIÃO FISCAL / DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6, DE 28 DE MARÇO DE 2011

DOU de 30/03/2011 (nº 61, Seção 1, pág. 16)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: *CREA – CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA E ARQUITETURA. NATUREZA JURÍDICA. IN SRF nº 480, de 2004. Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são entes autárquicos que exercem atividades típicas do Estado, dotados de personalidade jurídica de direito público, regulados por leis específicas, **estando obrigados a efetuar a retenção na fonte dos tributos previstos no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996**. Dispositivos Legais: Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, Lei nº 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996; Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 1.717-6/DF; e IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. RAIMUNDO VALNÊ BRITO SIEBRA - Chefe*

Diante destas iniciativas, a Receita Federal do Brasil editou o **Parecer Normativo n. 2 de 05 de julho de 2012**, imprecando à prática administrativa municipal, estadual e distrital a pecha de *inconstitucionalidade*, pois estas referidas entidades federativas estariam “*legislando sobre matéria de competência privativa da União*”, conforme se verificar no seguinte excerto do inquinado Parecer Normativo n. 02/2012, *verbis*:

*“11. Embora a Constituição Federal, nos arts. 157, inciso I, e 158, inciso I, destine aos estados, Distrito Federal e municípios, o produto da arrecadação do IRRF sobre os rendimentos pagos por estes, a qualquer título, **estas pessoas políticas não têm competência para legislar sobre o imposto sobre a renda**, restringindo-se a sua atividade em aplicar a legislação federal que disciplina o referido imposto”.*

E o referido Parecer Normativo da Receita Federal do Brasil conclui afirmando que:

14. Portanto, é inconstitucional qualquer legislação publicada por Estados, Distrito Federal e Municípios para permitir que esses entes promovam retenções sobre pagamentos feitos a pessoas jurídicas por prestação de serviço ou venda de mercadorias, por tratar-se de usurpação da competência exclusiva da União para legislar sobre os tributos sobre a renda prevista no inciso III do art. 153 da Constituição Federal de 1988.

Assim, diante da aparente resistência imposta pela Receita Federal aos Fiscos Municipais, Estaduais e Federal, bem como para os respectivos contribuintes submetidos à incidência do imposto de renda retido na fonte, é que se passa analisar a matéria, à luz do incisos I dos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988, uma vez que estão em jogo receitas de vulto pertencentes às municipalidades, aos estados e ao Distrito Federal.

II – DO DIREITO

II.A) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL: SENTIDO E ALCANCE DA MANUTENÇÃO NOS COFRES DOS ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. HISTÓRICO NO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL. DESDOBRAMENTO CONSTITUCIONAL-FINANCEIRO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. DESONERAÇÃO INTERFEDERATIVA.

Cumpre analisar, em caráter inicial, a natureza do direito tributário-financeiro insculpido no inciso I, do artigos 158 da Constituição de 1988, que atualmente **assegura a titularidade de parcela do imposto de renda** aos Municípios¹ no plano constitucional.

A norma tem por evidente propósito a desoneração dos Municípios da carga tributária imposta por outro ente da Federação, no caso a União, titular da

¹ A mesma norma existe em favor dos Estados e do Distrito Federal, no inciso I do art. 157 da Constituição de 1988

competência originária para o imposto de renda desde a primeira Constituição republicana.

A primeira regra translativa do imposto de renda retido na fonte para os Entes Locais da Federação, diversos da União, *foi incluída no ordenamento constitucional brasileiro a partir da Constituição de 1967*, em seu texto original, na redação trazida pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969, com o seguinte teor:

CONSTITUIÇÃO DE 1967

Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal 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.*

Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

§ 1º - **Pertencem aos Municípios:**

(...)

b.) 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.*

CONSTITUIÇÃO DE 1967 (EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1/69)

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto [de renda] *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.*

Art. 24. Compete aos **municípios** instituir impôsto sobre:

(...)

§ 2º - Pertence aos Municípios o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do artigo 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, **quando forem obrigados a reter o tributo.**

Com a redação da **Emenda Constitucional n. 17/1980** a redação passou a ser

§ 2º - Será distribuído aos Municípios, na forma que a lei estabelecer, o produto da arrecadação do imposto de que trata o item III do artigo 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, **quando forem obrigados a reter o tributo.**

Estas regras constitucionais têm por escopo a proteção da hígidez financeira da Federação, se inspirando na cláusula da imunidade tributária recíproca vigente no Brasil naquela quadra, por força da reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, o STF estendia a imunidade tributária recíproca às situações em que o ente público figurava como “contribuinte de fato”, diante do inegável *impacto financeiro dos impostos de um determinado ente tributante sobre os gastos orçamentários das demais pessoas jurídicas de direito público interno integrantes da Federação*.

Vale citar, sobre o tema, a manifestação do então Ministro Aliomar Baleeiro, que se notabilizou como o principal defensor desta amplitude da imunidade tributária recíproca no âmbito do Supremo Tribunal Federal, tendo relatado diversos julgados neste sentido perante a Suprema Corte. Confira-se o seguinte excerto de um de seus votos, no caso do Recurso Extraordinário n. 68.144, *verbis*:

“O fundamento da imunidade está tratado pelo gênio de J. MARSHALL, há século e meio, em Mc. Culloch vs. Maryland, 1819, quando a Ciência das Finanças ainda se achava no berço. Maryland, tributando o Banco dos Estados Unidos, poderia aniquilar os meios de ação e intervenção do Governo Federal. Do mesmo modo este pode embarçar o Estado, onerando-lhe com impostos os bens e equipamentos necessários aos serviços públicos”. (RE 68.144, DJ 29.12.1969).

Na sua festejada obra *Direito Tributário Brasileiro* o mestre também afirma de modo claro o escopo protetivo da não-interferência financeira entre as entidades da Federação, que deveria nortear a imunidade tributária recíproca, como se colhe da seguinte passagem: ***“Que quer a Constituição? Sem dúvida, que o imposto federal não anule ou embarace os meios de ação dos Estados e Municípios, para exercício das atribuições da respectiva competência e reciprocamente”***².

Foi na esteira desta convicção firmada pelo Supremo Tribunal Federal que a Constituição de 1967/69 delineou, a lado da cláusula geral da imunidade tributária recíproca³, a desoneração do gasto público em relação ao

² Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996, p. 87

³ Art. 20, III, a; e art. 19, III, a, respectivamente das Constituições de 1967 e 1969.

imposto sobre a renda (“imposto direto”) assegurando a arrecadação por titularidade própria de sua incidência na fonte.

Com isso, os diplomas constitucionais de 1967/69 traziam para o plano constitucional a desoneração do impacto financeiro de *imposto heterônomo* sobre o gasto público de outra esfera federativa.

Desde então, inseriu-se no patamar constitucional um mecanismo jurídico com *resultado financeiro equivalente ao da aplicação da imunidade tributária recíproca do contribuinte de fato*, sem que a Constituição de 1967/69 tenha adotado amplamente a teoria defendida por diversos juristas de escol⁴ e que havia sido aplicada durante cerca de quarenta anos nos Estados Unidos da América do Norte - até o retorno da orientação da Suprema Corte daquele país à restrição da imunidade tributária recíproca ao contribuinte de direito (1932 – pós-New Deal) e aos atos de soberania (após 1982).

No plano prático, cumpre assinalar que a **Constituição de 1967/69 compartilhou a competência administrativo-tributária para a arrecadação do imposto de renda entre as três esferas da Federação**, conferindo titularidade própria aos Estados e Municípios sobre esta arrecadação do imposto de renda. Apenas a competência normativa sobre esta parcela do imposto de renda é que deveria ser aquela prevista **em lei federal**, o que, como se verá abaixo, foi alterado pela Constituição de 1988.

II.B) AMPLIAÇÃO DO MECANISMO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. ALCANCE DE TODOS OS RENDIMENTOS PAGOS A QUALQUER TÍTULO PELOS ESTADOS E MUNICÍPIOS. ELIMINAÇÃO DA *LEI FEDERAL* COMO FONTE NORMATIVA PARA DEFINIÇÃO DAS HIPÓTESES DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE RELATIVO ÀS DESPESAS PÚBLICAS DE ESTADOS E MUNICÍPIOS.

⁴ Entre outros, defendem a imunidade tributária recíproca dos entes públicos como contribuintes de fato os ilustres Professores Misabel Machado Derzi,

Na Constituição de 1988 a Federação é renovada em seu prestígio, como instrumento democrático, mediante a afirmação de sua natureza fundamental à inauguração do Estado Brasileiro. Por esta razão o princípio federativo é confirmado como cláusula pétrea insujeita ao Poder Constituinte de Reforma.

Mas a Constituição vigente não ficou por aí: ampliou notavelmente a distribuição de competências administrativas e tributárias para os níveis federativos [Estados e Municípios], procurando compensar os níveis de governo não-centrais com recursos proporcionais ao incremento de suas responsabilidades administrativas.

No que pertine ao imposto de renda retido fonte, os incisos I dos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988 **ampliaram significativamente as hipóteses de rendimentos passíveis de retenção na fonte arrecadados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, respectivamente.**

Pela redação dos novéis dispositivos constitucionais, os rendimentos não são mais se restringiam àqueles **decorrentes do trabalho ou aos rendimentos do capital provenientes dos títulos da Dívida Pública.**

Os incisos I dos artigos 157 e 158 **PASSARAM A ABRANGER TODOS OS RENDIMENTOS PAGOS PELOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS, AGORA QUALIFICADOS INEQUIVOCAMENTE COMO RENDIMENTOS A QUALQUER TÍTULO!**

A redação da norma constitucional é bastante clara para espantar dúvidas:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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;**

O alcance da expressão constitucional rendimentos não os limita aos “rendimentos do trabalho” ou mesmo aos “rendimentos do capital”. Trata-se de expressão técnica e jurídica utilizada pela própria legislação do imposto de renda em vigor há muito no país, e que abrange inclusive os “rendimentos não-tributáveis”, como se verá em item próprio mais adiante.

Acresça-se aqui outro aspecto importante para a compreensão do tema e da questão posta pelo Parecer Normativo n. 2/2012, ora entelado: na redação trazida pela Constituição de 1988 para este instrumento interfederativo **não há qualquer referência à lei federal** como fonte de definição das retenções ou de seus critérios.

Agora, na Constituição de 1988, há referência a [imposto] incidente na fonte sobre rendimentos PAGOS A QUALQUER TÍTULO, ao contrário do que constava nas Cartas de 1967/67 e na Emenda Constitucional n. 17/1981, que apontava as hipóteses de retenção destinadas aos entes federados pelas expressões: “*de acordo com a lei federal*” ou “*quando estes [Estados e Municípios] forem obrigados a reter na fonte*”, estampada respectivamente nos incisos e parágrafos dos artigos 24/25 da Constituição de 1967 ou 23/24 na redação conferidas pelas Emendas Constitucionais n. 1/1969 e 17/81⁵.

É evidente, portanto, que **a Constituição de 1988 trouxe uma AMPLIAÇÃO** das hipóteses de desoneração financeira dos gastos públicos realizados pelos Estados, Municípios e (agora expressamente) pelo Distrito Federal, ao ampliar não só o alcance dos rendimentos passíveis de retenção na fonte devidos a estes entes da Federação, mas também ao não mais submetê-los à definição das hipóteses de retenção e muito menos de “distribuição” aos ditames de *lei federal*.

Neste último aspecto, a eliminação desta disciplina federal para a tributação cometida pela Constituição para Estados e Municípios corrobora a sistemática de eliminação de interferências heterônomas permitidas pelo

⁵ CONSTITUIÇÃO DE 1967

Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

§ 1º - **Pertencem aos Municípios:** (...) b.) 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.**

CONSTITUIÇÃO DE 1967 (EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1/69)

Art. 24. Compete aos **municípios** instituir impôsto sôbre: (...) § 2º - **Pertence aos Municípios o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do artigo 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo.**

EMENDA CONSTITUCIONAL N. 17/1980

§ 2º - Será **distribuído** aos Municípios, **na forma que a lei estabelecer**, o produto da arrecadação do imposto de que trata o item III do artigo 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, **quando forem obrigados a reter o tributo.**

ordenamento constitucional passado (*como nas isenções de impostos estaduais e municipais definidos por meio de leis federais*⁶), tão ao feitio do regime autocrático e centralista vigente naquele período.

II.C) COMPETÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA (NACIONAL) PARA DISCIPLINAR OS INCISOS I, DOS ARTIGOS 157 E 158 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. OMISSÃO LEGISLATIVA QUE AGRIDE A EFICÁCIA DA NORMA CONSTITUCIONAL. PREMISSA PARA O EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA PRÓPRIA OU INTERPRETAÇÃO ADMINISTRATIVA DA LEGISLAÇÃO FEDERAL VIGENTE QUE OTIMIZE E DÊ EFICÁCIA À NORMA CONSTITUCIONAL.

Diante da eliminação de qualquer menção à *lei federal* e cientes do sistema tributário albergado pela Constituição de 1988, pode-se afirmar que a disciplina dos incisos I dos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988 **está reservada, à lei complementar federal**, nos termos dos artigos 24 e 146 da Constituição, especialmente os incisos I e III deste último artigo, que assinalam:

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;

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

Assim, impende por em relevo que o direito dos Municípios contido no inciso I, do art. 158 não está à disposição do legislador federal. Com efeito, não pode o mesmo simplesmente omitir-se ou suprimir as hipóteses de retenção do imposto de renda na fonte, sob pena de violar a norma fundamental em foco e, mais grave, coarctar fonte de financiamento elementar dos Municípios (e Estados)

⁶ Constituição de 1967 com a redação da Emenda Constitucional n. 1/1969: **Art. 19 (...) § 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.**

brasileiros, sopesadas no corpo constitucional em amplo quadro de equilíbrio entre receitas (competências) e despesas (atribuições).

Contudo, até a presente data **não foi editada lei complementar** sobre o tema e nem mesmo os entes federativos fizeram uso de suas respectivas competências suplementares, de natureza supletiva ou complementar (*nos termos dos artigos 24 e 30 da Constituição de 1988*), para dar disciplinar a norma constitucional.

Aliás, caso houvesse o exercício de tal competência constitucionalmente prevista, poder-se-ia aumentar as dificuldades de compreensão pelos contribuintes acerca de qual sistema vigoraria em nível nacional, quando fosse contratante de diversas entidades públicas federais, estaduais ou municipais.

Portanto, os Municípios e Estados vêm, a princípio, adotando de modo **prudente, razoável e conforme a Constituição critérios de interpretação para retenção do imposto de renda na fonte, valendo-se dos mesmos mecanismos e parâmetros adotados pela União, suas autarquias, fundações e empresas públicas ou privadas controladas.**

Assim, como já se pode entrever que não há por parte dos Municípios que adotaram Decretos Executivos iguais ou similares aos acima citados, qualquer ato ou atuação de natureza legislativa, muito menos invasão da competência da União para legislar sobre o imposto de renda, sendo tal ato meramente executivo e a atividade administrativa decorrente ocorre à luz dos **princípios constitucionais da simetria, da igualdade federativa e da isonomia financeiro-tributária** entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, à luz da máxima eficácia da norma constitucional inscrita no inciso I, do artigo 157 da Carta Magna vigente, como será mais demonstrado abaixo.

II.D) NATUREZA DO DIREITO ASSEGURADO AOS ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL PELOS INCISOS I DOS ARTIGOS 157 E 158 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. DIREITO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO PRÓPRIO DOS ENTES FEDERADOS. INEXISTÊNCIA DE REGIME DE REPASSES. JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS

DA UNIÃO (TCU), DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).

Além da Constituição de 1988 não mais submeter à regulação da lei federal as retenções na fonte do imposto de renda de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pode-se afirmar que a Carta Magna vigente não trata tal competência dos entes locais como “meros repasses financeiros da arrecadação federal”.

A destinação constitucional do **imposto de renda retido na fonte em questão** consagra **direito de natureza tributária próprio dos entes federativos locais**, sendo sua arrecadação atividade administrativo-tributária da competência do respectivo ente federado. O resultado da arrecadação constitui receita originária de cada um dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Sobre o tema vale invocar as lições de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *in litteris*:

*“O Produto da Retenção na Fonte do Imposto de Renda. Encontra-se aqui norma paralela à que edita o ad. 23, §1º, da Constituição (vide supra). O produto da retenção na fonte de imposto de renda, que o Município efetuar relativamente aos proventos de seus servidores e títulos de sua dívida pública, **a ele pertence**. A Emenda n.º. 17 voltou ao sistema previsto em 1967 e abandonado pela Emenda n.º. 1. Esta simplesmente previa que o equivalente ao produto da retenção fosse distribuído aos Municípios, na forma que a lei federal estabelecesse. As mesmas considerações são traçadas no tocante ao artigo 158, que, ao contrário do artigo 157, refere-se aos Estados, Distrito Federal e menciona os municípios. Em sendo assim, Sr. Presidente, **entendendo que expressamente é dito o imposto pertencer ao município, o prejuízo será dessa pessoa jurídica de Direito Público**”⁷.*

⁷ Cf. Comentários à Constituição do Brasil – tomo II. São Paulo: Ed. Saraiva, 1996, p. 17.

No mesmo sentido vale conferir a famosa **Decisão n. 125/2002** do **Tribunal de Contas da União** (Plenário), do qual vale transcrever o seguinte excerto, *verbis*:

“A Constituição destinou aos entes ali mencionados o produto da arrecadação do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os pagamentos por ele efetuados. Os ajustes que decorram da legislação ordinária, efetuados quando da declaração anual, não devem afetar a posição dos entes que já retiveram o tributo na fonte, uma vez que a Constituição destina, nos arts. 157, inciso I, e 158, inciso I, o “produto da arrecadação do imposto da União sobre 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” (grifei).

*Explico. Para a apuração do valor do imposto incidente sobre os rendimentos do trabalho a ser retido na fonte, o legislador prevê alguns fatores que devem ser considerados pelo responsável tributário, como os limites de isenção, as faixas de contribuição, as deduções por dependente, as importâncias pagas a título de alimentos, as contribuições para a previdência social. **Esses fatores, como afetam a arrecadação na fonte, devem sempre ser observados pelo responsável tributário quando da retenção do tributo.***

PORÉM, OUTRAS DEDUÇÕES, QUE SÃO TRADICIONALMENTE PERMITIDAS PELA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA APENAS QUANDO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE, COMO DESPESAS MÉDICAS, DESPESAS COM INSTRUÇÃO ETC., NÃO DEVEM SER OBJETO DE NENHUM AJUSTE POSTERIOR ENTRE UNIÃO E ENTES FEDERADOS, POIS NÃO DIZEM RESPEITO AO CÁLCULO DO IMPOSTO QUE INCIDE NA FONTE. Na maior parte das vezes, são essas deduções, cujo objetivo é assegurar o caráter pessoal e contributivo do imposto, na forma do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que geram os grandes volumes de restituições anuais.

ESSA INTERPRETAÇÃO PARECE-ME SER A MAIS CORRETA, POIS NÃO IGNORA O TERMO “INCIDENTE NA FONTE”, POR MEIO DO QUAL O CONTRIBUINTE FIXOU COM PRECISÃO A PARCELA DA ARRECADAÇÃO QUE

CABE AOS ENTES MENCIONADOS NOS ARTS. 157 E 158 DA CONSTITUIÇÃO.

De outro lado, não implica a atribuição de dupla significação ao termo "produto da arrecadação" - que também consta do art. 159 da Lei Maior -, como sugere a instrução.

De fato, "produto da arrecadação" refere-se ao resultado líquido da arrecadação - arrecadação total ajustada pelas restituições/devoluções/retificações, que podem, inclusive, resultar em arrecadação complementar.

Obviamente, esse deve ser o significado tanto nos arts. 157 e 158 da quanto no art. 159 da Constituição Federal. EM RELAÇÃO AOS DOIS PRIMEIROS DISPOSITIVOS, IMPLICA DIZER QUE PERTENCE AOS ESTADOS, AO DISTRITO FEDERAL E AOS MUNICÍPIOS A ARRECADAÇÃO LÍQUIDA DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS POR ELES, SUAS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES. Contudo, no caso dos arts. 157 e 158, os ajustes a serem feitos na arrecadação devem referir-se exclusivamente à tributação na fonte, e não à totalidade do imposto de renda, por força do mandamento constitucional. Ajustes que não decorram da legislação relativa à retenção na fonte do imposto sobre a renda na fonte - ou seja, os ajustes que decorram da declaração anual do contribuinte, como despesa de instrução, despesa médica, etc. - não podem ser considerados para fins de apuração do "produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte", pelo simples fato de não se referirem à arrecadação na fonte.

A titularidade de Municípios, Estados e Distrito Federal sobre o imposto de renda retido na fonte é, portanto, ainda mais contundente do que a atribuição constitucional de parcela do ICMS aos Municípios e ao Distrito Federal, **RECENTEMENTE RECONHECIDA COMO RECEITA PRÓPRIA DOS MUNICÍPIOS** pelo Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 572762 / SC

Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI

Julgamento: 18/06/2008

RECTE.(S): ESTADO DE SANTA CATARINA

RECDO.(A/S): MUNICÍPIO DE TIMBÓ

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - **A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna PERTENCE DE PLENO DIREITO AOS MUNICÍPIOS.** II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido.

Portanto, não se trata sequer de repartilha constitucional de receitas tributárias, como a que é feita por intermédio dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios (alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 159 da Constituição).

A natureza deste direito à retenção e manutenção do IRRF nos cofres públicos dos entes federados locais é corroborada, ainda, por decisões que analisaram a questão sob a ótica processual, para definir a competência da Justiça Federal ou Estadual em conflitos de jurisdição. A propósito, confira-se o seguinte julgado:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA N. 14.257

Constitucional - Penal – Processo Penal – Tributário. O art. 158, I, Constituição da República estabelece pertencer aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimento pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. EM CONSEQÜÊNCIA, A RECEITA PERTENCE AO MUNICÍPIO. NÃO CONFIGURA RECEITA DA UNIÃO PARA, EM SEGUIDA, PROMOVER O REPASSE. (...)

Some-se a isto o fato de que qualquer discussão acerca da aplicação das normas constitucionais e federais sobre imposto de renda retido na fonte por Estados, Distrito Federal ou Municípios **não atrai a competência da Justiça Federal**, pois a mesma não envolve, diretamente, qualquer interesse administrativo-tributário da União.

Veja-se, ainda, que a reiterada *jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*, firmada em RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 989.419, **afastou a legitimidade da União e, por conseguinte, a competência da Justiça Federal, para o tema da repetição indevida de imposto de renda retido na fonte:**

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ementa:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. **ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO. LEGITIMIDADE DO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.** RESP 989.419-RS, REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO MONOCRÁTICA PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL DETERMINANDO A EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO (ART. 267, VI, DO CPC)” (fl. 425).

Tem-se no voto condutor do julgado recorrido:

“Verifica-se que, por ocasião desse julgamento, o STJ ratificou a orientação já pacificada, no sentido de reconhecer que **A UNIÃO NÃO POSSUI LEGITIMIDADE PASSIVA EM DEMANDAS** promovidas por servidores públicos estaduais **com o objetivo de obter isenção ou não incidência de imposto de renda retido na fonte, porquanto, nessas hipóteses, por força do que dispõe o art. 157, I, da Constituição Federal, pertence aos estados da federação o produto da arrecadação desse tributo.**

O Supremo Tribunal Federal confirma o entendimento, pontuando em orientação mais ampla que:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CC 54119 / RN - CONFLITO DE COMPETENCIA

(...)

Na verdade, o que define a competência cível da Justiça Federal, nos processos ordinários, NÃO É A MATÉRIA EM SI, MAS AS PESSOAS QUE INTEGRAM A RELAÇÃO PROCESSUAL, CONFORME O QUE DISCIPLINA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM SEU ART. 109. E AS PESSOAS DEVEM INTEGRAR, OU NÃO, A RELAÇÃO PROCESSUAL NA MEDIDA EM QUE AS RELAÇÕES POSTAS EM JUÍZO SEJAM POR ELAS TITULARIZADAS.

Portanto, pode-se afirmar que a arrecadação do imposto de renda incidente na fonte informa direito próprio e pleno dos entes federados, à luz da Constituição vigente, sendo a receita do imposto de renda retido na fonte, RECEITA ORIGINÁRIA DOS MUNICÍPIOS, DISTRITO FEDERAL E ESTADOS-MEMBROS.

II.E) CONSTITUCIONALIDADE DOS CRITÉRIOS NORMATIVOS ADOTADOS PELOS MUNICÍPIOS (E ESTADOS) PARA APLICAÇÃO *IN CONCRETO* DO INCISO I, DO ART. 158 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAR A MATÉRIA. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS PREVISTOS PARA A ESFERA FEDERAL⁸ EM RELAÇÃO À RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. PRINCÍPIOS DA MÁXIMA EFICÁCIA DA NORMA CONSTITUCIONAL, DA IGUALDADE, ISONOMIA E EQUIDADE FEDERATIVAS, DA SIMETRIA. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Como já assinalado acima, não há lei complementar tributária editada para regular em nível nacional a aplicação dos incisos I dos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988.

Entretanto, a norma constitucional em questão é auto-aplicável, não admitindo limitação à sua eficácia por força de lei federal ordinária.

Somente lei complementar federal é que poderia condicionar o plano da aplicabilidade da norma, desde que preservasse o escopo e a amplitude dos preceitos competenciais contidos nos incisos I dos artigos 157 e 158.

Assim, diante da omissão do legislador complementar, não restou outra saída aos Estados, Distrito Federal e Municípios para dar concretude ao comando constitucional em foco senão adotar o critério disponível no ordenamento vigente que melhor cumprisse o seu escopo.

Neste sentido, a fim de evitar desencontros e confusões, os entes federados não exerceram sua competência suplementar (supletiva ou complementar)

⁸ UNIÃO, AUTARQUIAS, FUNDAÇÕES E EMPRESAS PÚBLICAS FEDERAIS; SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA, EMPRESAS CONTROLADAS OU COM A MAIORIA DO CAPITAL SOCIAL DETIDO PELA UNIÃO; CONSELHOS REGIONAIS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES (AUTARQUIAS NÃO-VINCULADAS).

por meio da qual poderiam, em tese, estabelecer alíquotas ou mesmo a tributação exclusiva e definitiva do imposto de renda fonte para os rendimentos devidos pelos próprios entes estatais, que parece ser a solução mais adequada ao propósito constitucional inserto comando atual do inciso I dos artigos 157 e 158 da Texto Excelso.

Desta forma, Estados, Distrito Federal e Municípios vêm agindo com prudência e harmonia, **adotando para tais hipóteses de retenção OS MESMOS CRITÉRIOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO FEDERAL PARA A UNIÃO E SUAS ENTIDADES VINCULADAS.**

Isto é, todos os entes federados que efetivam o alcance ampliado das normas contidas na Constituição de 1988 (incisos I, dos artigos 157 e 158) vêm se utilizando das previsões expressas no artigo 64 da Lei n. 9.430/1996 (e no atual art. 34 da Lei n. 10.833/2003) e na Instrução Normativa n. 480/2004 (superada pela atual Instrução Normativa n. 1.234/2012 da Receita Federal do Brasil).

Com efeito, os artigos referidos da legislação ordinária federal cometeram à Receita Federal do Brasil a atribuição de fixar hipóteses e alíquotas para a retenção na fonte em relação a TODOS os pagamentos realizados pelos órgãos federais, inclusive Autarquias e Fundações Federais⁹.

Esta interpretação da norma constitucional e da legislação federal dá cumprimento ao **princípio de máxima eficácia da Constituição** e os princípios constitucionais da **igualdade e isonomia federativa**, da **equidade entre as distintas esferas da federação** e da **simetria federativa**.

I.E.1) Princípio da Interpretação Otimizadora da Constituição: Interpretação e Aplicação da Legislação que assegure a máxima eficácia da norma (art. 158, inciso I). Interpretação Extensiva ou Analógica das normas infraconstitucionais para fins de concretização do comando constitucional.

⁹ Como já destacado no início desta petição, até mesmo os Conselhos de Fiscalização de Profissões, que têm natureza autárquica, mas não integram a Administração Pública Federal, podem utilizar-se dos mesmos critérios da Instrução Normativa n. 480/2004 (atual IN 1.234/2012), conforme segundas orientações firmadas formalmente pela Receita Federal do Brasil.

Diante da referida ausência de disciplina nacional (lei complementar tributária) para fixar hipóteses, alíquotas e regime de declarações do imposto de renda retido na fonte pelos **entes federados**, regulamentando o inciso I do artigo 157 e 158 da Constituição vigente, coube aos Municípios (ao Distrito Federal e aos Estados-membros) proceder à interpretação extensiva dos comandos legais existentes na legislação federal que melhor atendesse ao propósito constitucional.

Esta solução tornou-se ainda mais imperativa diante da **patente ampliação do alcance tributário e financeiro** do mecanismo de desoneração dos gastos públicos, na sistemática do novo regime constitucional de 1988, quando comparado com os ordenamentos anteriores, contidos nos diplomas de 1967, 1969 e na Emenda 17 de 1981.

Este procedimento adequa-se plenamente aos métodos de interpretação constitucional e, notadamente, ao **princípio da máxima eficácia da Constituição**, de reconhecimento expresso pelo Supremo Tribunal Federal e definição pela já clássica doutrina constitucionalista moderna:

“Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.”¹⁰

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário n. 398.284.

Ministro Carlos Ayres Brito

Excerto do Voto: (...)

“Estamos trabalhando com esse princípio constitucional da máxima eficácia, **que é o mais importante princípio da Constituição**, ao lado da rigidez. **Há dois princípios instrumentais na Constituição**: o da rigidez formal e **o da máxima aplicabilidade, ou máxima eficácia por si mesmo**”.

¹⁰ J.J. Gomes Canotilho, “Direito Constitucional”, Coimbra: Ed. Almedina, 1993, p. 227.

A fim de dar cumprimento à força normativa da Constituição de 1988 e particularmente à ampliação trazida pela nova redação do mecanismo tributário-financeiro em questão, na redação dos incisos I, dos artigos 157 e 158, é **imprescindível a busca no ordenamento vigente de mecanismos concretos, inclusive de ordem normativa, que assegurem a eficácia do comando constitucional evitando que seja frustrado em sua aplicabilidade pela simples omissão legislativa ou inércia regulamentar.**

I.E.2) As normas (federais) existentes cujo conteúdo se compagina com o comando constitucional. Artigos 64 e 34 das Leis Federais n. 9.430/96 e 10.833/2012; Instruções Normativas n. 480/2004 e 539/2005 (antigas) e 1.234/2012 (atual). Interpretação conforme à Constituição.

Além de se extrair a máxima eficácia das normas do ordenamento infraconstitucional vigente, demonstrar-se-á nesta parte que a interpretação da legislação federal adotada e executada pelos Municípios que editaram atos executivos iguais ou similares aos acima referidos, agiram absolutamente CONFORME A CONSTITUIÇÃO.

Neste sentido, cumpre sublinhar que as hipóteses de prestação de serviços e de fornecimento de bens, previstas nas Instruções Normativas, se coadunam com a amplitude normativa da expressão *rendimentos pagos, a qualquer título* posta no plano constitucional.

Neste sentido, vale identificar na própria legislação específica (e técnica) do imposto de renda brasileiro, quais outros pagamentos são qualificáveis como *rendimentos a qualquer título*, **de modo a confirmar a sua sujeição ao imposto de renda transferido aos Municípios, por força do art. 158, I, da Constituição de 1988.**

A par dos rendimentos decorrentes do trabalho pessoal, pagos como remunerações, salários, proventos e outras despesas públicas de caráter estipendial,

podem ser identificadas três outras categorias de rendimentos para fins de aplicação do art. 158, inciso I da Constituição de 1988.

Em primeiro plano, temos os rendimentos pagos em favor de pessoas prestadoras de serviços que configurem atividades-fim do Poder Público municipal, com vínculo contratual ou mediante convênio administrativo, sejam elas sociedades empresárias, sociedades simples, cooperativas ou trabalhadores autônomos.

Note-se que esta primeira hipótese trata de serviços próprios e inerentes às atividades municipais, contratados pelo Poder Público local com tal propósito. Os pagamentos efetuados a tais prestadores constituem a contraprestação pela sua realização, sendo rendimento inerente ao trabalho desenvolvido pelas pessoas contratadas, ainda que o vínculo formal se estabeleça com pessoa jurídica diversa do trabalhador.

Corroborando tal conclusão a previsão do art. 24, parágrafo 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) que determina sejam as despesas com terceirizados, contratados em substituição à mão de obra de funcionários, contabilizadas como “outras despesas de pessoal”.

Assim, pode-se afirmar, a partir deste último aspecto, que não poderia o ente público municipal perder a titularidade de tais receitas pelo simples fato de que os funcionários se aposentaram ou foram demitidos e substituídos por novos prestadores contratados (terceirizados).

Tanto pela definição da abrangência do conceito da expressão “rendimentos pagos, a qualquer título”, quanto pelo mero fato da reorganização administrativa da prestação de tais serviços públicos, pode-se afirmar, com segurança, que o imposto de renda e proventos incidente sobre tais *rendimentos pagos* aos contratados é da titularidade dos Municípios.

A segunda categoria refere-se aos pagamentos realizados a prestadores de serviços contratados para atividades-meio (*e.g.* serviços de limpeza de instalações, serviços de manutenção, serviços de transporte não-público, serviços de telefonia, etc.). Esta distinção tem cabimento a *contrario sensu* do último aspecto

analisado na categoria anterior, que confirma as despesas com as atividades-fim como despesas de pessoal.

Entretanto, não há distinção no que tange ao primeiro aspecto tratado na análise da categoria anterior, pois os rendimentos auferidos também são rendimentos de trabalho devidos em razão da prestação de serviços.

Esta segunda categoria se justifica, ainda, em contraposição à última, que tratará dos valores pagos em remuneração pela compra ou fornecimento de bens, que não tratam da remuneração por serviços prestados.

Nada obstante, a atividade econômica desempenhada pelo contratado pelo poder público municipal é tributada pelo imposto de renda em razão do fato de que o prestador de serviços recebe rendimentos.

E tais rendimentos são tributáveis pelo imposto de renda e enquadráveis como “*rendimentos pagos a qualquer título*” para efeitos de aplicação do inciso I, do art. 158 da Constituição de 1988, pois não só se enquadram no âmbito da abertura de sua definição normativa, mas também são atividades que podem ser prestadas diretamente por funcionários públicos.

A terceira categoria diz respeito à aquisição ou fornecimento de bens que não se enquadrem na prestação de serviços - em regra bens tangíveis. Esta hipótese também se enquadra na definição de *rendimentos*, à luz da abertura do texto constitucional e legal, já mencionada.

Pode-se concluir, neste passo, que todo o imposto de renda incidente sobre os pagamentos realizados para qualquer aquisição de bens ou serviços enquadrados nas quatro categorias referidas é de titularidade dos entes públicos municipais, desde que as aquisições sejam destinadas a atividades essenciais ou próprias ao âmbito da competência constitucional dos Municípios, à luz do referido art. 158, inciso I, e dos arts. 173 e 150 §3º da Constituição de 1988.

Assim, pertence aos municípios e ao Distrito Federal (e aos Estados) o imposto de renda retido na fonte: a) incidente sobre a remuneração (vencimentos, salários, subsídios, etc.) paga a servidores estatutários (efetivos e comissionados), empregados celetistas (contrato por tempo determinado) e agentes eletivos (prefeito,

vice-prefeito, vereadores e conselheiros tutelares); b) incidente sobre os pagamentos efetuados a fornecedores de bens (pessoas físicas e jurídicas); c) incidente sobre os pagamentos efetuados a prestadores de serviços.¹¹

A previsão destes rendimentos pagos a qualquer título está clara e delimitadas suas alíquotas respectivas nas Instruções Normativas SRF n. 480/2004 e 539/2005 (e na atual IN 1.234/2012), as quais realizam a escansão das normas legais inscritas sob os artigos 15, da Lei 9.249/95 e do art. 64, da Lei 9.430/96, com o seguinte quadro geral (atividades e percentuais):

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01)	ALÍQUOTAS				PERCENTUAL APLICADO (06)	CÓDIGO RECEITA (07)
	IR (02)	CSLL (03)	COFINS (04)	PIS/PASEP (05)		
<ul style="list-style-type: none"> • Alimentação; • Energia elétrica; • Serviços prestados com emprego de materiais; • Construção Civil por empreitada com emprego de materiais; • Serviços hospitalares; • Transporte de cargas, exceto os relacionados no código 8767; • Mercadorias e bens em geral. 	1,2	1,0	3,0	0,65	5,85	6147

¹¹ Art. 868, RIR: Pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (CF, arts. 157, inciso I, e 158, inciso I). O RIR é dividido em **4 partes**: Livro I (Tributação das Pessoas Físicas – arts. 1º a 145), Livro II (Tributação das Pessoas Jurídicas – arts. 146 a 619), Livro III (Tributação na Fonte e sobre Operações Financeiras – arts. 620 a 786) e Livro IV (Administração do Imposto – arts. 787 a 1004). O Livro IV claramente se aplica à totalidade dos livros precedentes (pessoas físicas, pessoas jurídicas e operações financeiras). O art. 868 está inserido no Livro IV, assim, por simples dedução lógica, extrai-se que **todo** e **qualquer** imposto de renda retido na fonte pelo município a ele pertence. Se o RIR quisesse que o município se apropriasse apenas do imposto de renda incidente sobre rendimentos decorrentes de trabalho assalariado teria repetido o dispositivo constitucional (arts. 157, inciso I, e 158, inciso I) dentro do Livro I. Ademais, deve-se atentar para a terminologia empregada pelo constituinte no art. 158, inciso I: 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 (grifou-se). O constituinte conferiu uma acepção ampla à palavra “rendimentos”, pois lhe agregou o qualificativo “a qualquer título”. Não se pode, pois, restringir ou reduzir a sua extensão normativa. Tal exegese encontra apoio no RIR, que emprega o termo “rendimentos” para identificar qualquer tipo de ganho auferido por pessoas físicas e jurídicas.

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01)	ALÍQUOTAS				PERCENTUAL APLICADO (06)	CÓDIGO RECEITA (07)
	IR (02)	CSLL (03)	COFINS (04)	PIS/PASEP (05)		
<ul style="list-style-type: none"> Gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação (QAV) adquiridos de produtor ou importador; Demais combustíveis derivados de petróleo e gás natural, e dos demais produtos derivados de petróleo, adquiridos de produtor, importador, distribuidor ou varejista; Álcool etílico hidratado para fins carburantes, adquirido diretamente do distribuidor. 	0,24	1,0	3,0	0,65	4,89	9060
<ul style="list-style-type: none"> Gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação adquiridos de distribuidores e comerciantes varejistas, e álcool para fins carburantes quando adquirido, exclusivamente, de comerciante varejista. 	0,24	1,0	0,0	0,0	1,24	8739

<ul style="list-style-type: none"> • Transporte internacional de cargas efetuado por empresas nacionais; • Estaleiros navais brasileiros nas atividades de Construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 08 de janeiro de 1997; • Aquisição de livros no mercado interno; • Medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002, adquiridos de atacadistas ou varejistas; • Pneus novos de borracha e Câmaras-de-ar de borracha, classificados nas posições 40.11 e 40.13 da TIPI, adquiridos de atacadistas e varejistas; • Máquinas, veículos e tratores de que trata o caput do art 20 desta IN e autopeças constantes do Anexo I e II, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, adquiridos de atacadistas e varejistas; • Água, refrigerante e cerveja sem álcool, classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, adquiridos de atacadistas e varejistas. • Outros produtos ou serviços beneficiados com isenção, não incidência ou alíquotas zero da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. 	1,2	1,0	0,0	0,0	2,2	8767
<ul style="list-style-type: none"> • Passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros, exceto as relacionadas no código 8850. 	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6175

<ul style="list-style-type: none"> • Transporte internacional de passageiros efetuado por empresas nacionais. 	2,40	1,0	0,0	0,0	3,40	8850
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços prestados por associações profissionais ou assemelhadas. 	0,0	1,0	3,0	0,65	4,65	8863
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços prestados por bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar. 	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6188
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços de abastecimento de água; • Telefone; • Correio e telégrafos; • Vigilância; • Limpeza. • Locação de mão de obra; • Intermediação de negócios; • Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; • <i>Factoring</i>; • Demais serviços. 	4,80	1,0	3,0	0,65	9,45	6190

Portanto, pode-se verificar que não há na sistemática das hipóteses de pagamentos de rendimentos por bens ou serviços fornecidos à Administração Pública, qualquer contrariedade que impeça a aplicação do artigo 158, inciso I (e ao artigo 157, inciso I) da Constituição aos Municípios, Estados ou Distrito Federal.

Ao contrário, afigura-se imperativa a adoção dos mesmos parâmetros para todos os entes da Federação, preservando-se a efetividade dos referidos mandamentos constitucionais.

Conclusão diversa configuraria interpretação desconforme e violadora do Texto Maior, resultando em inconstitucionalidade.

Neste sentido, afigura-se legítima e plenamente conforme a norma constitucional em foco a interpretação extensiva ou analógica pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, das regras estabelecidas na legislação federal .

Entre os diplomas (federais) existentes o que melhor concretiza o referido comando é a Lei Federal n. 9.430/1996, em seu artigo 64 (e do atual art. 34 da Lei n. 10.833/2003) e a Instrução Normativa n. 480/2004 (superada pela atual Instrução Normativa n. 1.234/2012 da Receita Federal do Brasil), cuja redação é a seguinte:

Lei Federal n. 9.430/96

Art. 64. **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.

Instrução Normativa n. 1.234/2012 – Receita Federal do Brasil

Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.

Art. 1º A retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, **obedecerá o disposto nesta Instrução Normativa**.

Por fim, frise-se que as normas contidas na legislação federal adotada não trazem qualquer alteração do sentido normativo do inciso I dos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988.

Ao contrário, **permitem sua mínima eficácia concreta**, pois são os **únicos diplomas disponíveis no ordenamento jurídico brasileiro que contemplam toda a gama de rendimentos pagos a qualquer título por parte de entes públicos**, nos moldes previstos na norma constitucional em foco.

Assim, a interpretação e aplicação das normas federais em foco realizada pelos municípios e estados que adotaram atos executivos iguais ou similares aos acima referidos apresentam-se **conforme a Constituição**, na linha do que pontua Lúcio Bitterncourt, acerca do princípio da **interpretação conforme a Constituição**:

“se uma lei pode ser interpretada em dois sentidos, um que a torne incompatível com a Lei Suprema, outro que permite a sua eficácia, a última interpretação é a que deve prevalecer”¹².

Como se verá mais abaixo, a interpretação extensiva do artigo 64 da Lei Federal n.9.430/96 (e do artigo 34 da Lei Federal n. 10.833/2003) e seus regulamentos contidos na IN 480/2004 e IN .1234/2012) é afirmada por outros princípios e regras constitucionais ínsitos ao sistema federativo alvitrado pela Carta Magna atual, corroborando as bases da interpretação conforme à Constituição aqui descrita.

I.E.3) Princípio da Igualdade e Isonomia Federativas

Em primeiro lugar, cumpre repetir a importância da igualdade e da isonomia no tratamento dos entes federados, pois a Federação brasileira não comporta hierarquia entre suas entidades essenciais diante da Constituição vigente. Depois da edição da Lei Fundamental de 1988, consagrou-se de maneira unânime a conclusão de que os Municípios são integrantes essenciais da Federação, não podendo ser considerados “entes menores”.

Constituição de 1988

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento.

Neste sentido, confira-se por todos a lição lapidar de Carmen Lúcia Antunes Rocha:

“O princípio da autonomia municipal, sempre enfatizado como ponto fundamental do regime e da organização da entidade local, é relevado na

¹² O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis, Rio, Forense, 2ª edição, 1968, p. 95-96.

Constituição da República de 1988 como **base da própria forma federativa de Estado adotada**¹³.

Hoje, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal são detedores de igual dignidade constitucional!

N'outro giro, pode-se asseverar que a interpretação e a aplicação da legislação federal vigente e pretensamente exclusiva para a União e suas entidades vinculadas¹⁴ evita que se crie um desequilíbrio odioso e injustificado entre as esferas federativas.

Por outro lado, a aplicação apenas à União das hipóteses fixadas unilateralmente pela legislação federal feriria a própria isonomia de tratamento dos prestadores de serviços ou fornecedores de bens ao setor público, que ficariam sujeitos a duas sistemáticas de retenção: uma para a União e outra para os Estados, Municípios e Distrito Federal.

Ou seja, por todos os ângulos pode-se inferir que a aplicação das hipóteses de retenção do imposto de renda na fonte [previstas no artigo 64 da Lei n. 9.430/96] apenas e tão-somente à União, autarquias e fundações federais redundaria em discriminação odiosa, incompatível com os princípios da igualdade e da isonomia federativa e tributária¹⁵.

¹³ Cf. *República e Federação no Brasil – Traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1997, p. 290.

¹⁴ Além dos próprios Conselhos de Profissões, v.g., CREA – Conselho Regional Engenharia e Arquitetura.

¹⁵ A IN 381/03-SRF – art. 9º, “caput” – fixa a obrigatoriedade da retenção do imposto de renda **apenas** para as “entidades da administração pública federal”. Entretanto, o imposto de renda retido pertence ao município e a sua apropriação é um dever, não podendo ser negligenciada. Dispõe a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal): Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. O mencionado dispositivo legal está em perfeita sintonia com o princípio da indisponibilidade, pela administração, dos bens e interesses públicos, integrante do regime jurídico-administrativo. Magistral é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello a respeito: A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer se seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade do que predispuer a “intentio legis” (**Curso de Direito Administrativo**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, p. 33).

I.E.3) Princípio da Simetria. Aplicação em igualdade de condições das hipóteses de Retenção do Imposto de Renda na Fonte para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Desigualdade ofenderia a Constituição de 1988, inclusive a Cláusula Pétrea do Princípio Federativo, por acolher tratamento anti-isonômico entre os entes políticos.

Confirma o entendimento que informa a presente ação declaratória o **princípio constitucional da *simetria*** delineado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal à luz da Constituição de 1988.

Segundo a doutrina brasileira, a Federação Brasileira tem sua rigidez informada pelo princípio da simetria. Se por um lado o princípio aprisiona o legislador local ao modelo e aos parâmetros estabelecidos pela Constituição e legislação federal, por outro assegura que tais parâmetros possam ser seguidos pelos entes estaduais e municipais em caso de eventual omissão ou discriminação por parte do legislador infraconstitucional ou pelo próprio Poder Constituinte Derivado ou Decorrente.

Segundo o STF, o princípio da simetria determina não apenas o seguimento de normas de organização e competência estabelecidas para a esfera federal (a partir da Constituição de 1988) para os demais entes da Federação, mas também serve para estender instrumentos expressos para a esfera federal às demais esferas federativas, como se deduz de inúmeros julgados da Corte Suprema sobre o tema. Confira-se:

ADIn 1.300-AP, rel. Min. Maurício Corrêa, 20.09.95

Imóveis Funcionais

Não se revelaram inconstitucionais, ao primeiro exame, os preceitos da lei amapaense que, disciplinando a alienação dos imóveis funcionais pertencentes ao Estado em simetria com os procedimentos adotados pela União na venda dos seus (Lei 8025/90), concederam direito de preferência aos legítimos ocupantes. Ausentes a plausibilidade da arguição e o *periculum in mora*, indeferiu-se a medida cautelar requerida pela Governador do Estado do Amapá.

ADI 2.212-CE, rel. Ministra Ellen Gracie, 5.12.2002. (ADI-2212)

Reclamação perante Tribunal Estadual.

Iniciado o julgamento de mérito de ação direta requerida pelo Governador do Estado do Ceará contra norma da Constituição Estadual (art. 108, VII, "i") e do Regimento Interno do Tribunal de Justiça do Ceará (art. 21, VI, "j"), que prevêem a Reclamação para a preservação da competência do referido Tribunal e a garantia de suas decisões. A Ministra Ellen, relatora, proferiu voto no sentido de julgar improcedente o pedido, afastando a alegada ofensa à competência privativa da União para legislar sobre direito processual (CF, art. 22, I), por entender que, de acordo com o princípio da simetria, a Constituição do Estado pode autorizar a utilização do instituto da Reclamação pelo Tribunal de Justiça a teor do disposto no art. 125 da CF ("Art 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 1º. A competência dos tribunais será definida na Constituição do Estado, sendo a lei de organização judiciária de iniciativa do Tribunal de Justiça."). Após o voto do Min. Nelson Jobim, acompanhando o voto da Ministra Ellen Gracie, o julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Min. Maurício Corrêa.

ADI 1.106-SE, rel. Min. Maurício Corrêa, 5.9.2002.(ADI-1106)

Bloqueio de Recursos dos Municípios

Julgado procedente em parte o pedido formulado na inicial de ação direta ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista - PDT contra o art. 20 da Constituição do Estado de Sergipe - que permite ao Estado o bloqueio, por determinação do Tribunal de Contas local, do repasse de receitas tributárias aos municípios em caso de inadimplência com a previdência social -, e seus parágrafos 1º e 2º, que também permitiam o bloqueio de recursos na hipótese de constatação de irregularidades graves nas respectivas administrações, somente sendo o mesmo suspenso após sanadas as referidas irregularidades. O Tribunal, preliminarmente, afastou a alegada prejudicialidade da ação direta quanto ao caput do art. 20 porquanto não houve alteração substancial do parágrafo único do art. 160 da CF, na

redação dada pela EC 29/2000. Em seguida, o Tribunal julgou improcedente o pedido formulado quanto ao citado art. 20 da Constituição do Estado de Sergipe, porquanto a CF/88 expressamente autoriza a possibilidade de a União e os Estados condicionarem à disponibilização da receita dos municípios à satisfação dos seus créditos (CF, art. 160, parágrafo único), estando, ainda, o mencionado artigo em consonância com o princípio da simetria. Quanto aos §§ 1º e 2º do referido art. 20, o Tribunal julgou procedente o pedido formulado para declarar a sua inconstitucionalidade, haja vista que neles se estabeleceu hipótese de bloqueio não incluída no rol taxativo previsto na Constituição Federal (art. 160, caput), caracterizando-se, assim, a contrariedade ao art. 25 da CF.

ADI 1.172-DF, rel. Ministra Ellen Gracie, 19.3.2003. (ADI-1172)

Ausência do Governador do DF

O Tribunal, julgando improcedente no mérito ação direta ajuizada pelo Governador do Distrito Federal, declarou a constitucionalidade do art. 96 da Lei Orgânica do Distrito Federal, que exige autorização do Poder Legislativo local para que o Governador e o Vice-Governador se ausentem do território distrital por mais de quinze dias. Reconheceu-se que a norma impugnada, ao adaptar o inciso III do art. 49 da CF à realidade política do ente federativo, atende ao princípio da simetria, afastando-se a tese de inconstitucionalidade sustentada pelo autor da ação no sentido de que o dispositivo vulneraria a independência dos Poderes, bem como a liberdade de ir e vir. (CF, Art. 49: "É da competência exclusiva do Congresso Nacional: ... III - autorizar o Presidente e o Vice-Presidente da República a se afastarem do País, quando a ausência exceder a quinze dias").

RE 192.527-PR, rel. Min. Marco Aurélio, 25.4.2001.(RE-192527)

Julgamento de Prefeito e Afastamento

Julgando recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que declarara, em sede de ação direta, a inconstitucionalidade da Emenda 7/92 à Lei Orgânica do Município de Antonina-PR - que dispõe sobre a competência para processar e julgar o

prefeito e o vice-prefeito nos crimes de responsabilidade e nas infrações político-administrativas por eles praticadas -, o Tribunal, com base no princípio da simetria (CF, art. 86, § 1º), entendeu constitucionais o dispositivo que conferia à Câmara Municipal competência para julgar o prefeito nas práticas de infrações político-administrativas definidas no DL 201/67 (afastados os crimes comuns previstos no art. 1º do referido Decreto-Lei, cuja competência é do Tribunal de Justiça) e a norma que prevê o afastamento, por até 90 dias, do prefeito quando recebida denúncia por crime político-administrativo pela Câmara Municipal. O Tribunal decidiu ser inconstitucional a norma que previa o afastamento do prefeito quando recebida a denúncia por crime comum pelo Tribunal de Justiça por ofensa à competência privativa da União para legislar sobre direito processual.

Lembre-se, ainda, o caso da Medida Provisória n. 2.026 que havia instituído o **Pregão como modalidade de licitação “apenas para a União”**. A referida norma federal teve aplicação aos demais entes federados, o que foi reconhecido pelos Tribunais de Contas de todo o país. Como acentuou a boa doutrina os Estados, Distrito Federal e os Municípios não poderiam ser alijados da possibilidade de se valer da referida modalidade de licitação. Nesta linha, a lição de Marçal Justen Filho, *verbis*:

“A opção de circunscrever a aplicação do pregão a contratações promovidas no âmbito federal é extremamente questionável. E inviável a União valer-se da competência privativa para editar normas gerais acerca de licitação cuja aplicação seja restrita à própria órbita federal. ISSO IMPORTA UMA ESPÉCIE DE DISCRIMINAÇÃO ENTRE OS DIVERSOS ENTES FEDERAIS. ESSA ALTERNATIVA É INCOMPATÍVEL COM O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO, DO QUAL DERIVA O POSTULADO DO TRATAMENTO UNIFORME INTERFEDERATIVO. Essa determinação consta do art. 19, inc. III, da CF/88. Por isso, deve reputar-se inconstitucional a ressalva contida no art. 1º, admitindo-se a adoção da sistemática do pregão também por outros entes federativos. (Pregão - comentários à legislação do pregão comum e eletrônico. São Paulo : Dialética, 2001, p. 48)

No mesmo sentido as lição do insigne Professor e Magistrado Jessé Torres Pereira Júnior, *verbis*:

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem conceber e praticar modalidades de licitação não previstas na legislação, porque disto proibidos por norma legal federal geral, com evidenciado amparo constitucional. Mas, uma vez criada a modalidade por norma federal, os demais entes da Federação não resultam impedidos de acolhe-la. A norma federal criadora do pregão delimita o "âmbito da União" como o campo de aplicação obrigatória da nova modalidade, contudo não a veda para os demais entes da Federação.

Aceito que seja o caráter geral das normas federais sobre modalidades de licitação, a MP nº 2.026/00, ao dirigir-se exclusivamente à União, apenas não pretendeu impor o pregão às Administrações estaduais, distrital e municipais. O pregão passa a ser modalidade de uso obrigatório na Administração federal. Nada obsta o seu uso também no âmbito das demais Administrações. Esta será a melhor leitura da Medida.

Há ilação a extrair-se. Se, de um lado, as modalidades de licitação somente podem ser objeto de norma legal federal geral, vero é, de outro, que haveria aspectos procedimentais que poderiam ser objeto de normas legais locais, desde que conciliáveis com as normas gerais. Assim, o inteiro teor da MP nº 2.026/00 é de observância compulsória, verbum ad verbum, no âmbito de todos os órgãos e entidades integrantes da Administração federal. A modalidade criada estende-se ao uso das Administrações dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão, mediante normas próprias, configurar pormenores procedimentais específicos ou suprir lacunas deixadas pela MP, desde que harmonizáveis com o tratamento que esta dispensou à matéria. (Comentários à Lei das Licitações e Contratações da Administração Pública. 6ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2003, p. 389).

Cite-se, por fim, outras hipóteses de grande relevância e que servem de precedentes análogos ao caso *sub oculis*, tais como a **possibilidade de edição de medida provisória por Estado-membro e por Município (por simetria do processo**

legislativo federal) e ainda da utilização da modalidade de pregão por Estados e Municípios quando da edição da primeira medida provisória que regulamentava a matéria (MP 2.026 e posteriormente 2.182/00 – convertida na Lei 10.520/02).

Com relação às normas trazidas pelas Leis 9.430/96 e 10.833/2003 nada poderia justificar uma interpretação e aplicação que excluísse de seus efeitos e, portanto, das hipóteses de retenção do imposto de renda os pagamentos realizados por contribuintes do imposto ao Poder Público, quando estes sejam de natureza Estadual, Distrital ou Municipal!

Não convence, portanto, o argumento implícito ao Parecer Normativo n. 02/2012, de que a União é a única titular do imposto de renda retido na fonte, numa tentativa de justificar a reserva de lei (ordinária) federal para a matéria.

Além da matéria em foco ser da competência tributária comum e legislativa concorrente, este argumento só seria válido se houvesse hierarquia ou diferença de *status* federativo entre a União e os demais entes políticos internos, no plano constitucional.

Entretanto, a Constituição afirma em sentido diametralmente oposto que todos os entes federativos possuem igual dignidade normativa e axiológica, razão pela qual deixar de aplicar as normas de legislação federal em igualdade de condições para Estados, Distrito Federal e Municípios, seria ofender a Cláusula Pétrea inscrita no inciso I, do parágrafo 4º do art. 60 da Constituição, ao arrepio de toda a sistemática decorrente do princípio da simetria desenhado repetidamente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Isto posto, afigura-se correto afirmar que os artigos 64 e 34 das Leis 9.249/95 e 10.933/2004 – aplicam-se aos Municípios (Estados e Distrito Federal) e respectivos contribuintes, **assim como as regras contidas nas Instruções Normativas da n. 480/2004 e 1.234/2012, que regulamentam as normas legais em foco.**

II.F) ATUAÇÃO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA DA PRÓPRIA MUNICIPALIDADE. EXERCÍCIO DE DIREITO CONSTITUCIONAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DO PARECER NORMATIVO N. 02/2012 DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL AOS MUNICÍPIOS E ESTADOS QUE EDITARAM ATOS EXECUTIVOS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL VIGENTE, ANTE A FALTA DE NORMA GERAL ESPECÍFICA EM LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA FEDERAL.

Uma vez analisada a natureza do direito constitucional insculpido no inciso I do artigo 158 da Constituição de 1988, é seguro dizer que não se está diante de qualquer direito dos Municípios a repasses financeiros.

A Constituição assegura direito próprio aos Municípios (e aos Estados e Distrito Federal¹⁶), que deve ser exercido pela própria Administração Tributária do ente federado competente *sem qualquer intermediação da União ou de qualquer outro ente diverso.*

Esta atuação dos órgãos arrecadadores locais é executada pelos respectivos órgãos tributários e financeiros quando da retenção do imposto de renda incidente na fonte sobre os pagamentos devidos aos seus funcionários, prestadores de serviços e fornecedores de bens.

Assim, a **fixação de ordens administrativas** por parte das Administrações Municipais Tributárias, que editaram atos (Decretos) executivos nos termos referidos, insere-se claramente na sua competência constitucional prevista no inciso III do artigo 30 da Carta Magna vigente no país, *verbis*:

Art. 30. **Compete** aos Municípios:
(...)

¹⁶ Art. 158, inciso I, da Constituição de 1988.

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

Não há aqui qualquer atividade legislativa por parte do ente municipal, ora autor desta ação declaratória, sendo inaplicável a previsão hipotética veiculada no Parecer Normativo n. 02/2012 da Receita Federal do Brasil.

Desta forma, afigura-se lícito e legítimo o direito do ente municipal de interpretar e executar as normas vigentes no sistema tributário constitucional e nacional para assegurar plenamente a aplicação do inciso I do art. 157 de Lei Fundamental Brasileira, sem renúncias indevidas ou favorecimentos a particulares contratados pelo Poder Público Municipal, pela não-realização da retenção do imposto de renda incidente sobre a fonte.

Os atos executivos publicados pelos estados e municípios que adotam os mesmos parâmetros vigentes para a esfera federal cumprem assim a missão de concretizar a normatividade da norma constitucional por meio da legislação federal vigente. A prática não tem qualquer viés legislativo ou mesmo regulamentar, mas tão somente administrativo, como ensina a lição de J.J. Gomes Canotilho, *verbis*:

“Para se passar da normatividade mediata para a normatividade concreta, a norma jurídica precisa de revestir o carácter de norma de decisão”

Uma norma jurídica adquire verdadeira normatividade quando com a ‘medida de ordenação’ nela contida se decide um caso jurídico, ou seja, quando o processo de concretização se completa através de sua aplicação ao caso jurídico a decidir mediante: (1) a criação de uma disciplina regulamentadora (concretização legislativa, regulamentar); (2) através de uma sentença ou decisão judicial (concretização judicial); (3) através da prática de actos individuais pelas autoridades (concretização administrativa)”.

Ao contrário do que quer fazer crer o Parecer Normativo n. 02/2012 da Receita Federal do Brasil, os inquinados Decretos e atos estaduais e municipais não têm qualquer caráter normativo ou legal.

Tais atos foram editados **com mero propósito executivo**, para aplicação da própria legislação federal vigente, tendo por finalidade orientar os órgãos internos da Administração Municipal quanto aos critérios de retenção do imposto de renda na fonte postos pela referida legislação federal.

Assim, não há dúvida sobre os procedimentos internos a serem cumpridos pelos órgãos administrativos das Prefeituras (e administrações estaduais), quando realizarem os pagamentos devidos (rendimentos pagos) em razão dos contratos administrativos celebrados com terceiros, prestadores de serviços ou fornecedores de bens.

Desta forma, impende reconhecer que os **municípios não legislam e muito menos inovam na ordem jurídica**, adotando a os critérios atuais (e disponíveis no ordenamento brasileiro), estabelecidos nas instruções normativas n. 480/2004 e 539/2005 (atual IN 1.234/2012) pela Receita Federal do Brasil, em regulamentação da legislação vigente.

Qualquer interpretação que os discrimine, negando-lhes o mesmo regime estatuído para a União, inclusive suas autarquias e fundações, padece de grave inconstitucionalidade, pois amesquinha o alcance normativo e os efeitos concretos do inciso I, do artigo 158 – à luz dos princípios de otimização e máxima eficácia da norma constitucional - e afronta de modo incontornável os princípios da igualdade federativa e da simetria que autorizam interpretação extensiva da legislação federal vigente.

III. CONCLUSÃO

De todo exposto, afigura-se correta a interpretação e aplicação efetivada pelos municípios e estados brasileiros que implementaram atos executivos adotando os critérios vigentes na legislação federal (artigo 64 da Lei n. 9.430/96 e

respectivas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil n. 480/2004 e atual 1.234/2012), uma vez que:

1) Os atos são meramente executivos, não inovando no ordenamento jurídico, na medida em que adotam os critérios fixados na legislação federal disponível - ante a falta de normas gerais sobre o tema, em sede de lei complementar financeira e tributária federal (art. 146, III, da Constituição de 1988).

2) Os atos executivos municipais (e estaduais) apenas ordenam os procedimentos internos das respectivas Administrações para aplicação dos critérios fixados na legislação federal vigente, pelo que se afigura inaplicável a estes entes o Parecer Normativo n. 2/2012 da Receita Federal do Brasil;

3) O inciso I do artigo 158 (e inciso do artigo 157) da Constituição de 1988, consagram o sentido original da norma constitucional, como desdobramento da imunidade recíproca do contribuinte de fato, defendida na época da implementação primeira da norma no plano constitucional) como comprovam a *ratio legis* vigente à época e a sua evolução histórica na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, visando a evitar a interferência e a ineficiência da imposição de tributos federais sobre gastos públicos dos demais entes políticos não-centrais da Federação;

4) O sentido e o alcance da norma contida no inciso I do artigo 158 (e inciso do artigo 157) da Constituição de 1988 foram ampliados em relação às normas insertas nas Constituições anteriores (1946, 1967 e 1969), passando a assegurar aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, o imposto de renda sobre RENDIMENTOS PAGOS A

QUALQUER TÍTULO, não havendo qualquer norma constitucional que restrinja sua arrecadação a rendimentos do trabalho e muito menos aos estípidios pagos aos funcionários públicos;

5) A Constituição e a própria legislação (federal e nacional, isto é, de normas gerais tributárias) vigente em todos os tempos para o imposto de renda reconhecem sob o viés técnico ou vulgar a amplitude da expressão "rendimentos", cujo alcance vai além do próprio conceito de "renda tributável";

6) A receita do imposto de renda retido na fonte é receita originária dos Municípios, Estados e do Distrito Federal, conforme já reconhecido pelo TCU e, em situações análogas, pelo STF e pelo STJ, inserindo-se a sua arrecadação na competência tributário-administrativa dos entes locais, razão pela qual não se trata de mero repasse, transferência ou delegação tributária ou financeira da esfera federal para os demais entes federados;

7) Havendo competência tributário-administrativa própria, podem (e devem) os entes políticos competentes implementar medidas administrativas (especialmente atos executivos) próprios, visando a dar efetividade à arrecadação do imposto constitucionalmente previsto, inclusive como prova de concretização de sua respectiva responsabilidade fiscal;

8) Há na legislação critérios fixados para a retenção na fonte das despesas da Administração Direta e Indireta Federal (e até para autarquias não integrantes da Administração Pública, como é o caso dos Conselhos de Fiscalização das Profissões, v.g. Conselhos Regionais de Engenharia e Arquitetura - CREA) que abrangem todas

as despesas, ou melhor, os "rendimentos pagos a qualquer título", afigurando-se plenamente aplicável as mesmas à situação jurídico-constitucional dos Estados, Municípios e Distrito Federal, diante da falta de norma geral que discipline a matéria para todos, o que justifica e recomenda a sua adoção, diante da omissão do legislador complementar tributário federal;

9) A omissão legislativa não poderia obstar a aplicação da norma constitucional em sua plenitude, sendo a extensão dos efeitos da norma federal vigente (disponível) em favor dos demais entes federados a que melhor cumpre o mandato de otimização da interpretação e aplicação da Constituição (no caso do inciso I dos artigos 157 e 158 da Carta vigente);

10) Esta interpretação e aplicação *in concreto* se compagina ainda com o princípio da simetria, da igualdade e da isonomia federativas, que proíbem a discriminação dos demais entes políticos, pois todos integrantes da Federação no mesmo patamar de dignidade constitucional.

É o parecer, s.m.j.

Brasília, 02 de agosto de 2013

RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
ASSESSOR JURÍDICO DA ABRASF