



ASSESSORIA E CONSULTORIA JURÍDICA
DIOGO GUSTAVO BEPLER

ADVOGADO - OAB/SC Nº 25.181



NOTA TÉCNICA N. 02/2020.

Florianópolis/SC, 14 de setembro de 2020.

CATEGORIAS: Direito Público e Tributário

TÍTULO: INCORPORAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) PELOS ENTES PÚBLICOS MUNICIPAIS.

ORIGEM: Documento elaborado no âmbito da Federação Catarinense de Municípios no exercício de 2016 e adaptado em setembro de 2020.

REFERÊNCIA:

Constituição da República Federativa do Brasil

Decreto n. 3.000/1999

Instrução Normativa SRF n. 1.599/2015

Solução de Consulta SRF COSIT n. 166/2015

INCORPORAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) PELOS ENTES PÚBLICOS MUNICIPAIS.

O artigo 158, inciso I da Constituição Federal, que trata sobre a repartição das receitas tributárias dispõe que 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, pertence aos Municípios¹.

¹ **Constituição Federal, 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.



Desta forma, todos os pagamentos feitos pelos entes Municipais e/ou Estaduais que obedecem às disposições acerca da retenção do imposto de renda são incorporados a suas respectivas receitas corrente.

Ocorre que a partir da resposta dada na solução de consulta COSIT de n. 166, de 22 de junho de 2015, a Receita Federal adotou posicionamento de que somente é possível aos entes municipais incorporar diretamente ao seu patrimônio o produto da retenção na fonte do IR incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados.

Aqueles incidentes sobre os rendimentos pagos pelos Municípios e Estados à pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços, deverão ser recolhidos e repassados à Secretaria da Receita Federal.

Antes de se abordar o mérito da questão, cumpre ressaltar que a partilha do produto do IRRF que faz alusão o artigo 158, I da Constituição Federal não outorga ao ente Municipal a competência legislativa sobre a matéria, de modo a regulamentar e cobrar o tributo como bem entender.

A capacidade legislativa do Imposto de Renda (IR) pertence à União, por força do artigo 153, inciso III da Constituição Federal². Desta forma, caso o ente Municipal não proceda a retenção do IRRF no momento oportuno (sujeição ativa), caberá somente a Receita Federal a fiscalização do imposto devido, jamais ao ente municipal.

Ultrapassada a questão, cumpre informar que a tributação, fiscalização e arrecadação do IR é regulamentada mediante Decreto da União Federal, no caso, o Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, que disciplina nos artigos 647 a 652 a tributação na fonte dos rendimentos de pessoas jurídicas sujeitos a alíquotas específicas.

Das 23 páginas que compõe a decisão prolatada na solução de consulta – COSIT n. 166/2015, a SRF fundamentou a decisão basicamente em decisões e regulamentações da esfera administrativa federal, em especial da Nota-Técnica COSIT n. 36/2013, sem no entanto, atentar-se para as disposições Constitucionais que regem a matéria, com exceção da redação da Constituição Federal de 1967, que lhe é favorável ao tema. Vide trechos nucleares da interpretação dada ao artigo 158, inciso I da Constituição Federal pela SRF:

² Constituição Federal – Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza.



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, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Quanto a esses questionamentos, cabe mencionar o entendimento exposto na Decisão n. 125, de 27 de fevereiro de 2002, do Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU), segundo o qual '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'.

É o mesmo entendimento dos Municípios, portanto. Mas não é o entendimento da Receita Federal.

O entendimento do TCU aparentemente não levou em conta que os dispositivos constitucionais mencionados somente preveem a apropriação pelos entes federados quando se tratar do produto da arrecadação do IRRF sobre 'rendimentos' pagos, e, não sobre quaisquer receitas decorrentes de pagamentos feitos a título de contraprestação.

Surge, então, a necessidade de determinar quais são as hipóteses de pagamento que podem ser caracterizadas como 'pagamento de rendimento'. Somente assim é possível determinar em quais hipóteses haverá apropriação do IRRF pelos entes federados. Pode-se ter um conceito mais abrangente e um mais restritivo de rendimentos.

Sob uma perspectiva abrangente, quando existe legislação federal que prevê a obrigatoriedade da incidência do IRRF sobre determinado tipo de pagamento, pode-se argumentar que o faz porque determinada fração desse tipo de pagamento é caracterizada como renda presumida, circunstância que permite a incidência de IRRF. Assim, qualquer pagamento sujeito à incidência de IRRF conteria em certa medida também pagamento de rendimento. Esse conceito mais abrangente se adequaria à posição dos Municípios e do TCU.

Entretanto, sob uma perspectiva restritiva, apenas se caracterizam como rendimentos os pagamentos efetuados a pessoas físicas, principalmente servidores públicos e empregados públicos, pois eles sim recebem categoricamente rendimentos tributáveis. É diferente do que ocorre com as pessoas jurídicas, que quando recebem pagamentos pela prestação de serviços, recebem receitas, que influirão na apuração do resultado, e não rendimentos propriamente ditos.

Como argumentos, faz-se a interpretação histórica do instituto, consoante se depreende do item supra. A Constituição Federal pretérita considerava como passível de retenção os rendimentos do trabalho e dos títulos da dívida pública. O CTN ainda vigente também mantém essa linha mais restritiva. Note-se que não se pode interpretar como já tenha ocorrido uma alteração conceitual deliberada pela CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988, já que nova redação tem o condão de inovar integralmente no novo ordenamento jurídico. O mais correto é entender que a atual Constituição não pretendeu inovar (no sentido laico da palavra) em relação à anterior, mas simplesmente escreveu a mesma coisa de maneira distinta. Já estava consolidado em âmbito do direito constitucional-tributário que rendimento significava aquele do trabalho.



[...]

Por fim, no conceito econômico, rendimento pode ser aquele proveniente do capital e do trabalho. O primeiro pode ser o juro, a renda e o lucro. O segundo é basicamente salário. Quanto ao juro e à renda, eles não são objeto do art. 647 do RIR. O rendimento da pessoa jurídica, então, é o lucro. E, como visto anteriormente, o lucro não se confunde com receita, esta sim objeto da retenção em tela. Assim, dentro da presente análise, o rendimento que CONSTITUIÇÃO FEDERAL permite os Estados e Municípios reterem é apenas o de salários.

No âmbito da RFB, prevalece o entendimento de que estaria correta a perspectiva mais restritiva. Pela complexidade da questão, inclusive com entendimento distinto por parte do TCU, que envolve inclusive interpretação de norma constitucional que pode dar causa a múltiplos litígios judiciais entre a União e os demais entes federados, propõe-se o encaminhamento à PGFN, para que, com fulcro no inciso III do art. 11 e art. 13 da LCP n. 73, de 1993, responda se os Estados e Municípios e suas autarquias e fundações, podem se apropriar das retenções na fonte nas hipóteses descritas nos artigos 647 do RIR/99.

O embasamento exposto na solução de consulta leva em consideração duas fontes de argumentação distintas, a saber:

- a) A interpretação histórica do dispositivo constitucional;
- b) E a interpretação gramatical e conceitual do artigo 158, inciso I.

Pela interpretação histórica do dispositivo constitucional, a RFB entende que o Constituinte não pretendeu inovar na matéria, mas tão apenas dar nova redação de forma distinta daquela dada pela Carta Magna de 1967. Razão não assiste à RFB. A Constituição Federal de 1967 determinava que:

Art. 25. [...]

§ 2º 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.

Eis a redação da Constituição Federal de 1988:

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.



Caso a intenção do Constituinte fosse a de manter o dispositivo constitucional, mas apenas com redação diversa, não teria suprimido a parte nuclear da redação da Constituição Federal de 1967, que limitava a partilha sobre o produto do imposto de renda apenas para os casos de retenções de rendimentos do trabalho e dos títulos da dívida pública, substituindo-a para rendimento pagos, a QUALQUER TÍTULO, expandindo substancialmente a hipótese de abrangência da partilha, não somente para todos os rendimentos pagos pelos Municípios, mas também para as respectivas autarquias e para as fundações que estes instituírem e manterem.

Nesse sentido, o Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da decisão de n. 006.391/1999-0, de Relatoria do Ministro Benjamin Zymler, na sessão de 27 de fevereiro de 2002, teve o seguinte entendimento sobre a questão:

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

Ademais, a redação dada ao artigo 158, inciso I da CONSTITUIÇÃO FEDERAL adveio da norma elaborada pela Comissão Afonso Arinos em 1986, que elaborou o anteprojeto de Constituição, conforme preceitua o artigo 281 do anteprojeto:

Art. 281 – 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 instituir ou mantiver.

Embora o anteprojeto não tenha sido encaminhado oficialmente ao Congresso Nacional no ano de 1987, a redação do artigo foi integralmente aproveitada pelos membros da Constituinte, de tal modo que não é possível afirmar que a intenção do Constituinte foi a de manter a partilha do produto do imposto de renda retido na fonte da mesma forma que dispunha a Constituição Federal de 1967, pois a mesma foi redigida sob as ordens do próprio Poder Executivo Federal na época, devidamente ratificada pelo Congresso Nacional, ampliando substancialmente a partilha do tributo.



Se assim não o fosse, não existira razão do Executivo Federal replicar a norma constitucional no artigo 868 do Decreto n. 3.000/1999³. Caso contrário, haverá evidente violação aos princípios da simetria e da isonomia. Este é o entendimento firmado pela Procuradoria do Estado de Santa Catarina no Parecer n. 079/11 SEF33859/2010, de autoria da Dra. Angela Cristina Pelicoli.

Com efeito, raras são as linhas escritas sobre o tema, destacando-se, isoladamente o ensinamento de Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi e Werther Botelho Spagnol que, examinando mais detidamente o art. 157, inciso I, da Constituição da República, que reflete diretamente na análise do art. 158, inciso I, ressaltaram a sensível ampliação feita pela norma vigente:

Essa participação já constava da ordem constitucional anterior, mas foi sensivelmente ampliada pela Constituição atual. Anteriormente (art. 23, §1º, da Carta de 1967/69), somente o imposto incidente na fonte sobre rendimentos do trabalho e sobre os juros da dívida pública era objeto de repartição. Na ordem atual, reparte-se o imposto incidente sobre rendimentos pagos "a qualquer título", e ainda ficam englobados na regra os pagamentos realizados por autarquias e fundações⁴.

Por outro lado, a argumentação posta na Solução de Consulta COSIT n. 166/2015 sob o ponto de vista gramatical tenta induzir em erro a interpretação devida ao dispositivo constitucional, ao tentar fazer diferenciação dos conceitos de renda e receita, sob a ótica do Direito Financeiro.

Ocorre que o artigo 158, inciso I ao definir que pertencem aos municípios o produto da arrecadação do IRRF sobre rendimentos pagos, demonstra-se enfático ao afirmar que tratam-se de todos os rendimentos pagos sujeitos à retenção na fonte, ou seja, A QUALQUER TÍTULO.

A Constituição Federal não faz distinção entre os conceitos de receita e renda, cabendo tal distinção à esfera infraconstitucional. Ademais, ao afirmar que os pagamentos realizados para pessoas jurídicas não podem ser considerados como renda, mas sim como receita, a SRF está limitando a esfera de abrangência do dispositivo Constitucional aos Estados e Municípios.

Por estes motivos, o § 7º do artigo 6º da Instrução Normativa SRF n. 1.599, de 11 de dezembro de 2015 está limitando a diretriz delimitada no artigo 158, inciso I da Constituição Federal e do artigo 868 do Decreto n. 3.000/99, padecendo desta forma de vício de inconstitucionalidade/ilegalidade.

³ Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 868. 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.

⁴ Curso de direito financeiro e tributário. B.H.:Fórum, 2014, p. 81.



Em virtude da limitação imposta pela SRF na partilha tributária de ordem Constitucional, o Estado de Santa Catarina ingressou com Ação Cível Originária, com pedido de Antecipação de Tutela perante o Supremo Tribunal Federal – ACO 2864, sem decisão até o momento.

Desta forma, denota-se que não apenas os Municípios, mas os Estados da Federação estão sendo lesados em decorrência dos efeitos concretos da Solução de Consulta COSIT n. 166/2015 e do § 7º do art. 6º da IN SRF n. 1.599/2015.

Logo, o presente Articulista orienta aos Municípios e Estados que compõe a Federação na propositura de Mandado de Segurança em face dos efeitos concretos dispostos pela Solução de Consulta COSIT n. 166/2015 e do § 7º do art. 6º da IN SRF n. 1.599/2015, de modo a evitar a perda da arrecadação do IRRF incidente sobre os rendimentos pagos pelos municípios às pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços.

Como medida de prudência e cautela, sugere-se que estes entes procedam o depósito judicial dos valores questionados.

Para maiores informações sobre o tema e esclarecimento de dúvidas, a Diogo Gustavo Beppler, Assessoria e Consultoria Jurídica se coloca à disposição para esclarecimentos, na pessoa de seu sócio fundador, o advogado Diogo Gustavo Beppler, pelo endereço eletrônico diogo@diogogustavo.com.br.

Atenciosamente,

DIOGO GUSTAVO BEPLER

Advogado – OAB/SC 25.181



48 99956 6319 

diogo@diogogustavo.com.br 

www.diogogustavo.com.br 

Rua Thiago da Fonseca | 22 | Edifício Copenhague | Loja 01 | Capoeiras | Florianópolis | SC | CEP 88085100 