



# Receita Federal

SRRF02/Disit

Fls. 37

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 2ª RF

---

**Solução de Consulta nº 2.012 - SRRF02/Disit**

**Data** 29 de novembro de 2021  
**Processo** 10240.720900/2021-31  
**Interessado** MUNICIPIO DE PORTO VELHO  
**CNPJ/CPF** 05.903.125/0001-45

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

RETENÇÃO TRIBUTÁRIA. ADMINISTRAÇÃO FEDERAL.  
ESTADOS. MUNICÍPIOS. DISTRITO FEDERAL.

A retenção tributária a que estão obrigados os órgãos e entidades da administração federal relacionados no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, não se estende aos entes das administrações dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º.

**Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 13 de novembro, de 2013.**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

RETENÇÃO. MUNICÍPIOS. RENDIMENTOS DO TRABALHO. BENS E SERVIÇOS.

O art. 158, inciso I, da Constituição Federal permite que os Municípios possam incorporar diretamente ao seu patrimônio o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados. Por outro lado, deve ser recolhido à Secretaria da Receita Federal do Brasil o Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Municipalidades, incidente sobre rendimentos pagos por estas a pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e serviços.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 158, I; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 86, inciso II, §§ 1º e 2º; Decreto-Lei nº 62, de 1966, art. 21; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 682, I, e 685, II, “a”; IN RFB nº 1.455, de 2014, arts. 16 e 17; Parecer Normativo RFB nº 2, de 2012; Parecer PGFN/CAT nº 276, de 2014.

**Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 166, de 25 de junho de 2015.**

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

INEFICÁCIA PARCIAL

É ineficaz o questionamento apresentado que não identifique o dispositivo da legislação tributária que ocasionou a dúvida.

**Dispositivos Legais:** IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 18, inciso II.

## Relatório

Trata-se de consulta formulada por ente municipal acerca das hipóteses de retenção tributária disciplinadas pela Instrução Normativa SRF n.º 475, de 6 de dezembro de 2004, e pela Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

2. Informa o município consulente que, à semelhança da Administração Federal, recorre à contratação de terceiros para a consecução de suas rotinas e execução do seu planejamento nas diferentes áreas, com os consequentes pagamentos aos seus contratados, dos quais “sobressai a obrigação da retenção dos tributos IR, CSLL, PIS/Pasep e Cofins”. Diante disso, deseja saber se a obrigatoriedade de retenção tributária prevista para os órgãos e entidades mencionados na citada IN RFB n.º 1.234, de 2012, é ou não extensiva aos municípios.

3. Indaga, no mesmo sentido, se tal obrigação de retenção tributária persistiria a seu cargo, mesmo não tendo o município firmado o convênio com a União para esse fim, na forma da Portaria SRF n.º 1.454, de 6 de dezembro de 2004.

4. Quanto aos procedimentos de retenção tributária previstos na IN SRF n.º 475, de 2012, questiona o município se estaria ele obrigado a recolher o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), por ocasião dos referidos pagamentos a pessoas jurídicas contratadas.

5. Sobre as razões que deram origem às dúvidas, observa o consulente que elas decorrem do silêncio dos citados atos normativos acerca do tema. Eis, textualmente, as questões apresentadas:

- 1) *Os órgãos componentes da estrutura administrativa do Município quando da realização de pagamentos decorrente de contratação de terceiros (pessoas jurídicas) pelo fornecimento de bens e serviço estão obrigados a realizar a retenção dos tributos nos moldes da IN RFB n.º 1234, de 11 de janeiro de 2012?*
- 2) *Não havendo a celebração de convênio entre a União e o Município, consoante o art. 33 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, faculta-se ao fisco municipal a não obrigatoriedade de retenção de tais tributos?*
- 3) *Tendo em conta o teor da IN n.º 475, de 6 de dezembro de 2004, que afirma o entendimento de retenção apenas das contribuições sociais (CSLL, Cofins, PIS/Pasep), sem mencionar a retenção do Imposto de Renda (IR), (i) remanesce a obrigação do Município de efetuar a retenção do Imposto de Renda? (ii) qual o comando normativo a ser adotado?*

## Fundamentos

6. Preliminarmente, cumpre passar ao exame de admissibilidade da consulta, em atenção ao disposto no § 8º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e tendo em vista as condições e requisitos de eficácia alinhados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que disciplina a matéria.

7. Examinadas as três questões apresentadas, verifica-se que a segunda delas não satisfaz os mencionados requisitos. Trata-se, em verdade, de um ponto da matéria que já vem abordado na terceira questão, qual seja, o de saber se a obrigatoriedade de retenção tributária de que trata a IN RFB nº 1.234, de 2012, alcança, ou não, o município consulente.

8. Com efeito, se, conforme expõe a consulta, não há convênio firmado que estabeleça a responsabilidade municipal pela retenção tributária na fonte das contribuições referidas no art. 33 da Lei nº 10.833, de 2003, a resposta à primeira esclarece igualmente a segunda questão:

*2) Não havendo a celebração de convênio entre a União e o Município, consoante o art. 33 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, faculta-se ao fisco municipal a não obrigatoriedade de retenção de tais tributos?*

9. Vale notar que questões desse teor – que embora mencionem disposições relativas ao tema, não especificam aquelas cuja leitura teria de fato oferecido dificuldade de compreensão a ser superada – são questões que resultam ineficazes, por inobservância do requisito previsto no inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*(...)*

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

*(...)*

10. Quanto à 1ª questão, constata-se haver precedente sobre o tema em sede de processo de consulta fiscal. Cuida-se, com efeito, de matéria já versada na **Solução de Consulta Cosit nº 13 de novembro de 2013**, cuja ementa oferece a resposta específica para o caso, sintetizada nestes termos:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*A obrigatoriedade de retenção da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11.01.2012, aplica-se, somente, aos entes da administração federal, de que trata o art. 2º da citada IN, não se estendendo aos entes das administrações dos estados, Distrito Federal e municípios.*

*Dispositivos Legais: Art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11.01.2012.*

11. As razões que motivam o posicionamento administrativo assim ementado estão indicadas no item 8 da mencionada SC Cosit nº 13, de 2013. Confira-se:

*8. Por fim, esclarece-se que a obrigatoriedade de retenção na fonte de que trata a Instrução normativa RFB nº 1.234, de 11.01.2012, que disciplina o art. 64, da Lei nº 9.430/1996 e arts. 34 e 35, da Lei nº 10.833/2003, aplica-se, somente, aos entes da administração federal de que trata o art. 2º da citada IN, não se*

*estendendo aos entes das administrações dos estados, Distrito Federal e municípios, assim sendo, não se aplica à consulente, autarquia estadual.*

*8.1 Ainda, cabe salientar que, conforme art. 33 da Lei n.º 10.833, de 29.12.2003, “A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, poderá celebrar convênios com os Estados, Distrito Federal e Municípios, para estabelecer a responsabilidade pela retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 31, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações dessas administrações públicas às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral.”*

12. Configura-se, dessa forma, a hipótese de Solução de Consulta Vinculada de que trata o art. 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013:

*Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.*

*Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.*

13. Significa dizer que a resposta à primeira questão da presente consulta corresponde, e por isso restará vinculada, àquela mesma exarada na Solução de Consulta Cosit n.º 13, de 2013.

14. O mesmo ocorre com a terceira questão. Também ela encontra resposta em ato consultivo precedente, qual seja, a **Solução de Consulta Cosit n.º 166, de 25 de junho de 2015**. Nela estão indicadas as hipóteses de retenção e respectivas formas de recolhimento do IRRF, seja no que diz respeito a pagamentos relativos a rendimentos do trabalho, seja no que pertine a pagamentos decorrentes de contratos de fornecimento de bens e serviços.

15. No primeiro caso, o município poderá reter e incorporar ao seu patrimônio as parcelas incidentes sobre os rendimentos de trabalho por ele pagos aos seus servidores e empregados. No segundo, o montante retido por ocasião dos pagamentos relativos aos citados contratos de fornecimento de bens e serviço deverá ser recolhido à União. É o que dispõe a ementa da SCI Cosit n.º 166, de 2015, ora em análise:

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

*O art. 158, inciso I, da Constituição Federal permite que os Municípios possam incorporar diretamente ao seu patrimônio o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados. Por outro lado, deve ser recolhido à Secretaria da Receita Federal do Brasil o Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Municipalidades, incidente sobre rendimentos pagos por estas a pessoas*

jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços.  
(Grifos acrescentados)

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 158, I; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 86, inciso II, §§ 1º e 2º; Decreto-Lei nº 62, de 1966, art. 21; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), arts. 682, I, e 685, II, “a”; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, arts. 16 e 17; Parecer Normativo RFB nº 2, de 2012; Parecer PGFN/CAT nº 276, de 2014.

16. De notar que a mencionada SC Cosit nº 166, de 2015, consubstancia o entendimento constante da Nota Técnica Cosit nº 36, de dezembro de 2013, a qual, por sua vez, veio a ser corroborada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) – órgão legalmente incumbido de prestar assessoria jurídicas no âmbito do Ministério da Fazenda, nos termos da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Tal ratificação acha-se veiculada no Parecer PGFN/CAT nº 276, de 28 de fevereiro de 2014. Os excertos da referida Nota Técnica, transcritos a seguir, explicitam bem a matéria ora em análise:

[...]

2.4. Afirma que surgiram dúvidas sobre como efetuar as retenções/recolhimentos na fonte decorrentes dos pagamentos efetuados com recursos do (XXX), pois anteriormente à publicação do Parecer Normativo RFB nº 2, de 18 de maio de 2012, a (XXX), muitas vezes, repassava aos cofres municipais as retenções relativas a ISSQN e a IRRF, sendo tais retenções devidamente registradas em documentos de arrecadação dos próprios municípios. Após a publicação do referido PN/RFB, ficou claro que não era permitido aos municípios legislar sobre IRRF, mas surgiram dúvidas quanto à competência para efetuar retenção de IRRF, bem como sobre quem teria o direito à apropriação dos valores retidos na fonte.

2.5. Os municípios entendem que a retenção do IRRF e a apropriação desses valores pela fazenda pública do município estaria correta, com base nos seguintes argumentos:

[...]

2.5.4. O inciso I do art. 158 da Constituição Federal, abaixo colacionado, prevê que pertence aos municípios o produto da arrecadação do IRRF sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; 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.

[...]

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

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

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

Art. 85. Serão distribuídos pela União:

[...]

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

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

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

5.2. A lei prevista no referido § 2º, por sua vez, foi incorporada ao ordenamento jurídico por meio do art. 21 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, abaixo transcrito:

Art 21. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão incorporar diretamente à sua receita o produto de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre os proventos de seus servidores, ou sobre as obrigações de sua dívida pública, desde que se comprometam a comunicar, até 28 de fevereiro de cada ano, à repartição competente do Ministério da Fazenda, em relação nominal, os rendimentos pagos no ano anterior e o montante do imposto retido de cada beneficiário, na forma estabelecida no Regulamento.

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

Art. 24. [...]

§ 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. [...]

§ 1º Pertencem aos Municípios:

a) [...]

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.

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

Art. 23. [...]

§ 1º O produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública pagos pelos Estados e pelo Distrito Federal, será distribuído a estes, na forma que a lei estabelecer, quando forem obrigados a reter o tributo.

[...]

Art. 24. [...]

§ 2º Será distribuído aos Municípios, na forma que a lei estabelecer, o produto da arrecadação do imposto de que trata 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.

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

Art. 23. [...]

§ 1º Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo.

Art. 24. [...]

§ 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.

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

Art. 157. Pertencem aos 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;

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;

6. Quanto a esses questionamentos, cabe mencionar o entendimento exposto na Decisão nº 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.

6.1. 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<sup>1</sup> decorrentes de pagamentos feitos a título de contraprestação;

6.2. Surge, então, a necessidade de determinar quais são as hipóteses de pagamentos que podem ser caracterizadas como “pagamento de rendimentos”. 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.

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

6.2.2. 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.

6.2.2.1. Como argumentos, faz-se a interpretação histórica do instituto, consoante se depreende do item 5 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 que tenha ocorrido uma alteração conceitual deliberada pela CF de 1988, já que nova Constituição 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.

6.2.2.2. Além disso, o inciso II do art. 85 do CTN continua vigente, devendo ser objeto de interpretação conforme a Constituição. A restrição à retenção apenas sobre os proventos dos seus servidores, conforme consta da literalidade do dispositivo, certamente não foi recepcionada já pela Constituição de 1967. Mas o dispositivo reforça uma interpretação negativa, ou seja, que a retenção não pode ser feita por rendimentos que não sejam considerados de trabalho ou da obrigação de dívida.

6.2.2.3. Em defesa da impossibilidade de alargar o conceito de rendimento para além daquele do trabalho, argumente-se que a ementa do Acórdão do Recurso Extraordinário (RE) nº 564413 afirma que a imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pois a imunidade aplica-se somente às receitas decorrentes de exportação, e não aos lucros decorrentes dela. Ou seja, restou claro que esses conceitos não podem se confundir. Do mesmo modo, receita e rendimentos são conceitos categoricamente distintos. Os termos contidos na Constituição são claros.

---

<sup>1</sup> Entende-se que, em nosso ordenamento jurídico, o conceito de receitas e rendimentos é distinto, conforme se pode observar na redação do § 1º do art. 43 do CTN, que se refere à “denominação da receita” e à “denominação do rendimento”.

6.2.2.4. 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 o 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 a CF permite os Estados e Municípios reterem é apenas o de salários.

7. **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 nº 73, de 1993, responda se os Estados e Municípios e suas autarquias e fundações, podem se apropriar das retenções na fonte nas hipóteses descritas no art. 647 do RIR/99. À consideração superior. (Grifos acrescentados)

17. Por sua vez, o Parecer PGFN/CAT nº 276, de 2014, orienta no mesmo sentido de que caracterizam rendimentos apenas os pagamentos efetuados a pessoas físicas, nomeadamente servidores públicos e empregados públicos. Excluem-se, portanto, de tal conceito de rendimento os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pela prestação de serviços ou fornecimento de bens. Textualmente:

5. O assunto não é novo no âmbito desta Procuradoria-Geral e já foi tema de manifestação sob diferentes pontos de vista (processual, tributário e financeiro). Com efeito, conforme informado no Parecer PGFN/CAT/Nº 685/2012, a devida aplicação dos artigos 157, I e 158, I já foi objeto dos Pareceres PGFN/CRJ 168/2005, 1536/2007, 321/2008 e 324/2009, PGFN/CAT 1647/2004, 271/2007, 2283/2007, 1925/2008 e 381/2009, PGFN/CAF 1649/2008 964/2009, 2802/2009 e 667/2010.

6. Em primeiro lugar, antes de entrar efetivamente na análise do que pode ser objeto de retenção dos entes federativos, é preciso deixar claro que o Parecer Normativo RFB nº 2, de 2012, citado na Nota Técnica nº 36 da Cosit, deve ser lido em conjunto com o Parecer PGFN/CAT/Nº 1925/2008. É que referido Parecer Normativo, de acordo com o que consta na Nota Técnica, possui ementa no sentido da competência exclusiva da União para legislar sobre o Imposto sobre a Renda e a manifestação desta Procuradoria-Geral propugna pela capacidade tributária ativa da União conjunta com os Estados, Distrito Federal e Municípios, no que se refere ao imposto de renda retido na fonte na forma dos artigos 157, I e 158, I da Constituição Federal. O Parecer PGFN/CAT/Nº 1925/2008 examinou consulta da (XXX) em face de autuações sofridas por (XXX) para fins de exigir o pagamento de imposto de renda pessoa física sobre verbas que foram classificadas como indenizatórias. Tais verbas não foram objeto de retenção na fonte e a (XXX) houve por bem efetuar o recolhimento do IR devido diretamente aos cofres do (XXX) argumentando que caberia no caso a aplicação do art. 157, I da CF. Aludida manifestação tratou do assunto da seguinte forma:

55 - A aceitação da tese de que as quantias recolhidas pela (XXX) ao (XXX) representariam pagamento de imposto de renda, depende de que se admita que o imposto não retido na fonte, mas pago após o decurso do ano calendário (apurado, portanto, na declaração de rendimentos) é receita dos Estados, nos termos do art. 157, I, da CF/88.

56 - Com efeito, sempre ocorrerão situações em que o imposto previsto no art. 157, I, da CF/88 não será objeto de retenção pelos Estados, e terminará sendo cobrado na apuração no final do ano. Se é correto dizer que o “imposto

de renda na fonte é receita do Estado, e o imposto de renda devido ao final do ano é receita da União”, caberia dizer que a receita com o imposto, decorrente dessa apuração ao final do ano, seria da União, independentemente das razões pelas quais a retenção na fonte não aconteceu?

57 - A interpretação do art. 157, I, da CF/88 é difícil, apesar da aparente tranquilidade na jurisprudência do STJ.

58 - O artigo está inserido em seção que cuida da repartição das receitas tributárias. Tal seção teria por finalidade, portanto, regular a destinação de quantias arrecadadas com tributos, e não dos elementos da obrigação tributária, objeto, no caso, dos artigos anteriores (153 a 156 da CF/88). 59 - Entretanto, segundo o art. 157, I, da CF/88, haverá incidência de imposto de renda na fonte sobre os rendimentos pagos pelos Estados e Distrito Federal, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. Por outro lado, o produto da arrecadação pertence a esses entes federativos.

60 - Nota-se, nessa regra, salvo melhor juízo, pelo menos dois elementos da hipótese de incidência do imposto de renda: temporal (“rendimentos pagos”) e pessoal (Estado e Distrito Federal exigirão o cumprimento da obrigação tributária, os sujeitos passivos serão os contribuintes que auferirem tais rendimentos).

61 - O artigo não afasta a competência da União para instituir o imposto de renda, expressamente prevista no art. 153 da CF/88. Mas existe a possibilidade de que a lei que institua o tributo atribua a outrem a condição de sujeito ativo da obrigação tributária. E, ainda, as quantias arrecadadas com o tributo também podem ser destinadas a quem não possui competência para instituí-lo. O próprio CTN trata do assunto, *verbis*:

## “TÍTULO II

### Competência Tributária

#### CAPÍTULO I

##### Disposições Gerais

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

62 - Sobre o tema, confira-se, como exemplo, a doutrina de PAULO

## DE BARROS CARVALHO:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (...) Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando todos os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa. (...) É perfeitamente possível que pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível” (CARVALHO, Paulo de Barros, *in* Curso de Direito Tributário, 14ª edição, São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 211 a 213).

63 - Ora, se consoante o CTN é possível atribuir capacidade tributária ativa a ente que não instituiu o tributo, mais ainda a Constituição Federal.

64 - Por esse motivo, no exame do tema da repartição das receitas tributárias, o jurista OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO fez a distinção entre partilha regulada pelo direito financeiro e pelo direito tributário. Acerca da divisão do produto da arrecadação, o doutrinador diz o seguinte:

“A partilha da receita tributária:

Há duas sistemáticas distintas destinadas à distribuição da receita tributária. A mais tradicional corresponde à partilha do produto da arrecadação.

(...)

Tem-se que essa sistemática de partilha da arrecadação não é matéria de direito tributário, mas de direito financeiro, por envolver recursos apenas originalmente provenientes de tributos já recolhidos aos cofres da União, e, portanto, extinta a relação tributária. Trata-se de transferências financeiras obrigatórias, por força de dispositivo constitucional” (LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, *in* Reforma Tributária em Questão, UnB, 2003, pp. 140 e 141).

65 - Quanto ao disposto nos arts. 157 e 158 da CF/88, o jurista diz o seguinte:

“Receita própria em imposto da competência privativa de outro ente federado:

Esta sistemática de partilha da receita é singular. No momento em que ocorra o pagamento do tributo, as parcelas designadas pelos arts. 157 e 158 já constituem receita própria de outro ente, em imposto da competência de outrem. Nestes artigos citados, a Constituição determinou que, no instante em que se realiza a arrecadação o imposto correspondente passa a pertencer, conforme o caso, parcialmente, ao Estado, Distrito Federal ou Município, na proporção fixada pela Constituição.

Trata-se diferentemente da sistemática de distribuição do produto da arrecadação tributária, de matéria situada na esfera tributária. Quando se realiza a extinção do crédito tributário, mediante o pagamento do imposto, pertence ao ente determinado pela Constituição, a receita correspondente ao percentual estabelecido.

Interessante citar que pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios, a arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos

pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Tem-se, assim, que essa arrecadação é feita diretamente por tais entes, não havendo a interveniência da União, posto que, como já mencionado, trata-se de arrecadação própria em tributo de competência de terceiro” (Ob. cit., p. 142).

66 - Vê-se, portanto, que a Constituição, nos artigos 157 e 158, atribuiu aos Estados, Distrito Federal e Municípios, a arrecadação do imposto de renda instituído pela União, permitindo até que esses entes exerçam a sujeição ativa na relação tributária.

67 - Porém, ninguém diverge que a finalidade central da regra contida no art. 157, I, da CF/88 é estipular a repartição das receitas advindas do imposto de renda.

68 - Dessa forma, entende-se que a interpretação mais adequada ao dispositivo é a de que a possibilidade de retenção na fonte do imposto sobre rendimentos pagos pelo Estado é apenas um **instrumento** para facilitar o ingresso dos recursos nos cofres daquele ente. Ou seja, a retenção na fonte não é um fim em si mesmo, é uma forma de possibilitar a arrecadação do imposto mais facilmente.

69 - Ou seja, a Constituição Federal atribuiu aos Estados a receita do imposto sobre rendimentos pagos, e, para reforçar, ainda previu uma forma de arrecadá-lo (mediante retenção na fonte). Essa possibilidade não se sobrepõe ao objetivo da regra, que é conferir receita ao Estado. Portanto, não é pelo fato de que o Estado não efetuou a retenção que teria perdido a titularidade da receita correspondente para a União.

70 - Inclusive, se está claro que a retenção na fonte é uma forma de arrecadar, tal ideia pressupõe evidentemente a existência de outras possibilidades para alcançar o mesmo fim.

71 - Existe certa contradição em dizer que a Constituição Federal concedeu aos Estados a receita com o imposto sobre rendimentos pagos, para, ato contínuo, limitar tais ingressos apenas àqueles valores que foram objeto de retenção na fonte. Se a receita foi atribuída aos Estados, é mais lógico dizer que todos os meios existentes, e legítimos, para arrecadação, devem servir a tal finalidade, e não apenas um (a retenção na fonte).

72 - Não é o Estado mero “agente arrecadador” de receita destinada à União, podendo se apropriar apenas do que conseguir reter. A Constituição pretendeu transferir os ingressos de imposto de renda ao Estado.

73 - Portanto, entende-se que, se a finalidade do dispositivo constitucional é atribuir aos Estados a receita do imposto sobre rendimentos pagos, não limitou a arrecadação ao que foi objeto de retenção na fonte. Na verdade, dotou os Estados de um precioso e bastante efetivo instrumento de arrecadação, mas que não prescinde dos outros meios existentes, como visto nas hipóteses tratadas nos Pareceres acima analisados.

74 - Nos casos em que a retenção na fonte não ocorre, não há regra legal editada pela União (titular da competência para tanto) que preveja

a possibilidade de o Estado efetuar a cobrança administrativa ou judicial. Caberá à União fazê-lo, mediante a apuração do imposto devido ao final do ano (Lei 7.713/88 c/c Lei 9.250/95). Nessa hipótese, a União exerce plenamente a sujeição ativa, sendo aplicáveis todas as regras que regulam a cobrança administrativa e judicial, inclusive a imposição de multas.

75 - Quanto à legitimidade da União para exigir o imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos pelos Estados, mas não retido na fonte, há ampla jurisprudência administrativa, do Primeiro Conselho de Contribuintes,

podendo-se citar, dentre outros, os acórdãos 104-22.717, 106-15.799 e 106-16.758.

76 - Mas esse fato, apenas, não torna a União titular da receita de imposto de renda atribuída ao Estado. Como visto, é plenamente possível que a sujeição ativa na obrigação tributária seja exercida por um ente, e a receita arrecadada seja entregue a outro.

7. O Parecer PGFN/CAT/Nº 1925/2008 foi aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda em despacho datado de 12 de setembro de 2008, tornando-se de observância obrigatória dos órgãos vinculados a essa Pasta.

8. Isso posto, cabe direcionar as atenções para o quanto exposto no Parecer PGFN/CAT/Nº 658/2012, o qual cuidou de examinar, a teor de sua ementa, a *“RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE POR ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS, NA FORMA DOS ARTIGOS 157, I, E 158, I, DA CONSTITUIÇÃO. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA SOBRE RENDIMENTOS PAGOS A SERVIDORES E EMPREGADOS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA HIPÓTESE CONSTITUCIONAL PARA PROMOVER RETENÇÕES SOBRE PAGAMENTOS FEITOS A PESSOAS JURÍDICAS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇO OU VENDA DE MERCADORIAS”*

9. A matéria veio a lume em documento originado na RFB, que encaminhou a Nota Técnica Cosit nº (XXX), na qual é relatado que a (XXX), por meio da sua (XXX), instituiu a retenção de imposto de renda na fonte, nos moldes previstos no art. 64 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e na Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Relata ainda que outras unidades da federação possuem a intenção de determinar a mesma retenção na fonte e ressalta que no (XXX) existe o (XXX), concluindo no mesmo sentido da (XXX).

10. Como se pode verificar, a análise procedida na citada peça opinativa desta PGFN amolda-se perfeitamente ao presente caso, razão pela qual entendemos pertinente sua reprodução, *verbis*:

3. Com base no noticiado, deduz-se que algumas unidades da federação, se valendo de interpretação do artigo 157, I, da Constituição Federal, do artigo 64 da Lei 9.340, de 1996 e da Instrução Normativa nº 480, de 2004, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, chegaram à conclusão de que possuem capacidade tributária ativa concorrente com a União, para a retenção na fonte do imposto de renda em qualquer hipótese na qual haja previsão legal para retenção na fonte pela última.

Esse entendimento é explicitado pelo (XXX):

“A Constituição Federal de 1988, em seu art. 157, inciso I, determina que os Estados Federados são os sujeitos ativos da relação tributária no caso do Imposto de Renda retido na fonte sobre fornecimento de bens e prestação de serviços, inclusive obras. Em razão disto, o (XXX) tem o **dever de reter o referido Imposto de Renda na fonte**”.

4. O cerne da questão está em descrever a competência tributária e a capacidade tributária ativa em relação ao imposto de renda. A abrangência do termo “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, que consta dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição, cuja redação é a seguinte:

*Art. 157. Pertencem aos 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;*

(...)

*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;*

5. Para elucidação, faz-se necessária a repetição de parte dos normativos envolvidos na questão aqui abordada.

6. O artigo 64 da Lei 9.430, de 1996, dispõe:

*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.*

7. Já a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, dispõe o seguinte sobre o assunto:

*Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.*

[...]

10. O imposto de renda é tributo descrito no artigo 153, III da Constituição Federal:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

11. O referido dispositivo está alocado no TÍTULO VI (Da Tributação e do Orçamento), CAPÍTULO I (DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL), Seção III (DOS IMPOSTOS DA UNIÃO). Logo, competência para a instituição da exação é da União.

12. A regra de incidência tributária do imposto de renda está prevista no Código Tributário Nacional, artigos 43, 44 e 45. Vejamos o texto:

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

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

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

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

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

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

13. Além de ser a instituição do imposto de renda da competência da União, a capacidade tributária ativa também é do ente instituidor do tributo, salvo delegação prevista em lei. No entanto, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional vige o Parecer PGFN/CAT N° 1925/2008, que atribui a capacidade tributária ativa à União em concomitância com os Estados, Distrito Federal e Municípios, para os casos de retenção do imposto de renda na fonte, na previsão do artigo 157, I, e do artigo 158, I, ambos da Constituição Federal. Vamos ao texto do citado ato consultivo:

15. Cabe ainda, determinar o sentido da passagem: “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, constante dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição.

16. Conforme ressaltado em monografia de autoria de Raimundo Valnê Brito Siebra<sup>2</sup>, a destinação do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos feitos enquanto empregadores, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, nasceu com o Código Tributário Nacional, na forma descrita no artigo 85, II, §§ 1º e 2º:

Art. 85. Serão distribuídos pela União:

(...)

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

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

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

17. De observar que no seu nascedouro o produto da arrecadação era entregue à União e ela possuía prazo para remeter os valores aos seus

<sup>2</sup> Aspectos fiscais relativos à repartição das receitas do imposto de renda: a retenção indevida do imposto na fonte pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Trabalho apresentado no Curso de Especialização em Tributação da Universidade de Fortaleza no ano de 2011.

destinatários. No entanto, o § 2º do artigo 85 acima repetido, já fazia previsão de lei que autorizasse a incorporação definitiva, por parte dos destinatários dos valores decorrentes dos pagamentos feitos aos seus servidores. O procedimento que eliminava o desnecessário repasse à União para posterior devolução aos Estados, Distrito Federal e Municípios, veio com o artigo 21 do Decreto Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966:

*Art 21. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão incorporar diretamente à sua receita o produto de retenção na fonte do impôsto de renda incidente sôbre os proventos de seus servidores, ou sôbre as obrigações de sua dívida pública, desde que se comprometam a comunicar, até 28 de fevereiro de cada ano, à repartição competente do Ministério da Fazenda, em relação nominal, os rendimentos pagos no ano anterior e o montante do impôsto retido de cada beneficiário, na forma estabelecida no Regulamento.*

18. Posteriormente a norma foi incorporada ao texto da Constituição de 1967, no § 1º do artigo 24:

*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, ele acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.*

19. Já sob a regência da Constituição Federal de 1969, Emenda Constitucional de nº 17, de 1980, alterou o seu artigo 23, § 1º, para fazer constar o seguinte texto:

*§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo. (Redação dada pela*

*Emenda Constitucional nº 17, de 1980)*

20. Chegamos então ao atual texto, esculpido no artigo 157, I e 158, I da Constituição de 1988:

*Art. 157. Pertencem aos 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;*

(...)

*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;*

21. O esboço histórico do repasse do produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos feitos aos empregados e servidores públicos (folha), aos Estados, Distrito Federal e Municípios, deixa claro que a regra sempre incidiu em relação aos estípedios desembolsados pelos entes políticos enquanto empregadores.

22. Assim, afasta-se interpretação ampliativa que tem por objetivo avançar sobre outras retenções de imposto de renda na fonte, à exemplo da prevista no artigo 64 da Lei 9.430, de 1996 e da Instrução Normativa SRF (Secretaria da Receita Federal) nº 480, de 15 de dezembro de 2004, em benefício dos

demais entes políticos, sob leitura constitucional indevida. O texto atual apenas dá a devida conotação ao instituto, mantendo a orientação nascida com a redação do § 2º do artigo 85, do Código Tributário Nacional. Se valendo do termo “rendimentos pagos, a qualquer título”, para que sejam incluídos pagamentos feitos a título de salários, proventos, pensões, soldos, subsídios, ou qualquer outra nomenclatura existente para designar pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas de direito público da administração direta, autarquias e fundações, aos seus servidores ou empregados.

23. Salutar é a lição de Leandro Paulsen, em seu Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª edição, 2008, página 629:

*“IR de servidores estaduais e municipais. Os arts. 157, I, e 158, I, da CF dizem que pertencem aos estados e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos aos respectivos servidores. Cuida-se pois, de imposto de competência da União (art. 153, III, da CF), mas cuja receita pertence aos Estados e Municípios. A União não perde, de modo algum, a competência legislativa e regulamentadora, tampouco as funções de fiscalizar e exigir o pagamento quando não tenha havido retenção.”*

24. O texto do artigo 64 da Lei 9.430, de 1996, é claro ao atribuir à União, suas autarquias e fundações o direito de retenção na fonte do imposto de renda, nos pagamentos efetuados à pessoas jurídicas pelo fornecimento de serviços ou produtos. Não havendo espaço para a ampliação pretendida por outros entes federativos. Imprimir interpretação errônea do texto constitucional implica em usurpação de atribuição exclusiva da administração pública federal.

### III

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

11. Assim, a posição desta Procuradoria está consolidada no sentido de que os “rendimentos” a que se referem os arts. 157, I e 158, I, da CF, sobre os quais incide o IRRF, cujo produto da arrecadação pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios são aqueles circunscritos aos pagamentos de servidores e empregados destes entes e de suas autarquias e fundações.

12. Muito embora o TCU tenha seguido outra linha interpretativa, sendo afirmado na Decisão nº 125/2002 – Plenário, que sempre que houver retenção na fonte, inclusive relativo aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o produto dessa arrecadação pertence ao Estado, Distrito Federal ou Município do qual se originou o pagamento, não se pode perder de vista que a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos no âmbito do Ministério da Fazenda compete a esta PGFN.<sup>3</sup>

13. Ademais, conforme já aduzido no Parecer PGFN/CAT/Nº 1925/2008, em face da inexistência de legislação federal que regule de modo específico o

<sup>3</sup> Art. 1º, VII do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria nº 36, de 24 de janeiro de 2014. Arts. 11, III e 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

assunto, no que diz respeito ao art. 157, I e, em consequência, ao art. 158, I da CF, a questão é abordada com base nas normas que instituem o imposto sobre a renda das pessoas físicas incidentes sobre rendimentos em geral, notadamente a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em dispositivos que possuem o seguinte teor:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

.....  
§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

.....  
Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

14. O art. 16 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, classifica os rendimentos do trabalho, como se pode aferir no seu texto:

Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado todas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:

I - Salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento;

II - Adicionais, extraordinários, suplementações, abonos, bonificações, gorjetas;

III - Gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e cotas-partes em multas ou receitas;

IV - Comissões e corretagens;

V - Ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferência do local de trabalho;

VI - Pagamento de despesas pessoais do assalariado, assim entendidas aquelas cuja dedução ou abatimento a lei não autoriza na determinação da renda líquida;

VII - Aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador, paga pela locação do prédio e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;

VIII - Pagamento ou reembolso do imposto ou contribuições que a lei prevê como encargo do assalariado;

IX - Prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado e o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste;

X - Verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;

XI - Pensões, civis ou militares de qualquer natureza, meios-soldos, e quaisquer outros proventos recebidos do antigo empregador de institutos, caixas de aposentadorias ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidas no passado, excluídas as correspondentes aos mutilados de guerra ex-integrantes da Força Expedicionária Brasileira.

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

14. Como já demonstrado tanto no Parecer PGFN/CAT/Nº 658/2012 quanto na Nota Técnica da Cosit nº 36, de 2013, a legislação que fazia referência à retenção do imposto sobre a renda pelos entes da federação, antes do advento da CF/1988, sempre deixou patente que os rendimentos ali mencionados eram aqueles decorrentes do trabalho e da dívida pública pagos pelos Estados, DF e Municípios. Com o advento da Carta de 1988, os arts. 157, I e 158, I não mais fizeram referência a qualquer classificação, mas permaneceram com a expressão “rendimentos pagos”, expressão esta que na dicção da alínea “a” do inciso I do art. 195, ao dar fundamento à instituição de contribuições sociais, é aludida a “rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física...”.

15. Dessa forma, uma interpretação sistemática da Constituição nos leva ao entendimento que os rendimentos referidos nos artigos em comento são aqueles decorrentes do trabalho. A legislação do imposto sobre a renda acima transcrita também nos direciona nesse sentido. Veja-se que o art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, é o que prevê a incidência do IRRF relativamente aos rendimentos do trabalho assalariado, quer sejam pagos por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas.

16. O art. 647 do RIR cuida de outra situação, eis que sujeita à incidência na fonte todas as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, exemplificando pagamentos que se enquadram na hipótese. Inclusive, em uma das normas legais<sup>4</sup> que dá supedâneo ao referido artigo, há referência ao termo aqui debatido “rendimentos”, mas apenas quando cuida do caso da sociedade civil controlada direta ou indiretamente por pessoas físicas.

17. Assim, qualquer pessoa jurídica, seja ela de direito público ou não, deve efetuar o recolhimento, quando efetua pagamentos da espécie. Tal

comando não confere suporte para apropriação do tributo, em virtude da interpretação firmada relativamente ao quanto disposto no inciso I do art. 157 e no inciso I do art. 158 da CF.

18. É bom que fique claro que não se está afirmando que a denominação de “rendimentos” seja exclusiva e especificamente ligada a pagamentos a pessoas físicas, apenas é feita a interpretação a partir do comando constitucional de que se trata.

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

18. Por fim, é sempre útil lembrar que as Soluções de Consulta expedidas no âmbito da Receita Federal do Brasil encontram-se disponíveis ao público no sítio eletrônico da instituição, a exemplo das mencionadas consultas vinculantes – **SC Cosit n.º 13 de 2013, e n.º 166, de 2015** – acessíveis por meio destes *links*:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=47605&visao=anotado>

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65684&visao=anotado>

## Conclusão

19. Ante o exposto, conclui-se, em resposta às questões da presente consulta:

19.1 **1ª questão:** A obrigatoriedade de retenção tributária disciplinada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 2012, não se aplica aos entes das administrações dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

19.2 **2ª questão:** Ineficaz a questão, por inobservância do requisito previsto no inciso II do art. 18 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

19.3 **3ª questão:** O art. 158, inciso I, da Constituição Federal permite que os municípios incorporem diretamente ao seu patrimônio o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados. Por outro lado, deve ser recolhido à Secretaria da Receita Federal do Brasil o Imposto de Renda Retido na Fonte pelas municipalidades, incidente sobre rendimentos pagos por estas a pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços.

À consideração do chefe da Disit.

*Assinado digitalmente*

EZEQUIEL BATISTA DE PAULA  
Auditor-Fiscal da RFB

## Ordem de Intimação

---

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a vinculação às **Soluções de Consulta Cosit n.º 13 de novembro de 2013 e n.º 166, de 25 de junho de 2015**, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Nos termos do § 2º do art. 7º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, não cabe recurso nem pedido de reconsideração para a parte em que foi declarada a ineficácia da consulta.

Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Encaminhe-se ao GT-Triagem, gerenciador do BNC, para conhecimento e posterior encaminhamento para ciência à interessada e demais providências cabíveis.

*Assinado digitalmente*  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF02