Direito do Estado.com.br
O Direito Público da Cidadania

R DE Revista Eletrônica de Direito do Estado

Número 21 – janeiro/fevereiro/março de 2010 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X -

TITULARIDADE DOS MUNICÍPIOS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS PELOS MUNICÍPIOS

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva
Advogado e Consultor em Direito Público

RETENÇÃO DO IR. Rendimentos pagos a qualquer título pelos Municípios (art. 158, I, da Constituição de 1988). Extensão e abrangência da expressão rendimentos. Titularidade dos Municípios sobre tal parcela do imposto de renda. Limites e Possibilidades.

I. A CONSULTA

1. Consulta-nos a prestigiosa Associação Brasileira de Secretários de Finanças das Capitais acerca da extensão e alcance do art. 158, inciso I da Constituição de 1988, com o objetivo de definir sobre quais "rendimentos pagos, a qualquer título", pelos municípios, incide *o imposto de renda e proventos de qualquer natureza*, cujo produto é atribuído pela referida norma constitucional ao âmbito das receitas tributárias municipais.

2. A redação do art. 158, inciso I, é a seguinte:

> 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;

3. A consulta está consubstanciada em três partes:

A) De acordo com o inciso I, do art. 158 da Constituição, os rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Municípios, para fins de incidência do imposto de renda, englobam outros

valores que não apenas as remunerações, salários, proventos e outras despesas públicas de caráter estipendial?

B) Caso positiva a resposta anterior, quais outros rendimentos estão incluídos, juridicamente, no conceito de *rendimentos* albergado pelo art. 158, inciso I da Constituição?

C) O imposto de renda e proventos de qualquer natureza atribuídos pela Constituição aos municípios restringe-se ao imposto *incidente na fonte* determinado pela União, ou à totalidade do imposto, que deve ser incidente na fonte?

A interpretação da norma constitucional firmada no âmbito normativo federal está estampada no art. 868 do Regulamento do Imposto de Renda, editado com o Decreto n. 3.000/99. Confira-se:

> **Imposto Retido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios**
> 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 (CF, arts. 157, inciso I, e 158, inciso I).

O cotejo desta norma regulamentar com o ditame constitucional não apresenta desconformidade normativa. Mas a interpretação das referidas normas, a fim de definir seu alcance, limites e possibilidades, revela-se de relevância jurídica e de inegável oportunidade.

(i) II – RESPOSTA

A) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA TITULARIDADE DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS PELOS ENTES MUNICIPAIS.

Pode-se afirmar, em linha de princípio, que o fundamento constitucional para a regra contida no inciso I do art. 158 da Constituição é o princípio federativo.

Seja na vertente da imunidade recíproca, seja na vertente do equilíbrio federativo, o objetivo da norma em foco é evitar a transferência de recursos públicos municipais empregados em atividades públicas pertinentes à esfera de competência constitucional dos Municípios para outra esfera da Federação – *in casu a União*.

A técnica empregada pela Constituição, porém, não desonera o rendimento auferido pelo particular, pois pessoa diversa do próprio ente público municipal[1]. Entretanto, resguarda a atividade do ente público que pode ser

[1] Decreto n. 3.000/99: Art. 167. As imunidades, isenções e não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto,

desnecessariamente onerada com a incidência da tributação de outro ente público, cujos fins estatais são, ao menos *in genere*, os mesmos.

Portanto, apesar de não ser exata a hipótese de imunidade recíproca, pois não se trata de renda decorrente das atividades próprias do poder público, mas de rendimento pago pelo poder público municipal em favor de terceiros que desempenham diretamente ou colaboram para a realização das funções essenciais do Estado, tem-se uma nítida inspiração no sistema de imunidades federativas, à luz da cláusula pétrea constitucional do princípio federativo.

Desta forma, garante-se que outro ente da Federação não interfira, por meio de impostos (tributo não vinculado a uma prestação do ente estatal instituidor), na capacidade de realização das atividades do poder público local e, por outro lado, que absorva receitas saídas do caixa público municipal, em detrimento da realização de outras tarefas municipais custeadas por tais despesas.

Trata-se de receita municipal, cometida a estas entidades por determinação explícita da norma constitucional (art. 158, I)[2]

O mesmo se dá em favor dos Estados, conforme disciplina encontrada no art. 157, inciso I, da Constituição de 1988.

B) DEFINIÇÃO E LIMITES JURÍDICOS DA EXPRESSÃO "RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TÍTULO"*, PELOS MUNICÍPIOS*.

O segundo aspecto a ser enfrentado e que consubstancia a primeira indagação da consulta formulada, diz respeito à expressão "rendimentos pagos, a qualquer título", pelos municípios.

---

especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33).
Parágrafo único. A imunidade, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31).

[2] Neste sentido o reconhecimento da jurisprudência (CC 14.275-SC – Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro), citando as lições de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, em sua obra Comentários à Constituição do Brasil – tomo II. São Paulo: Ed. Saraiva, 1996, p. 17): "*Produto da Retenção na Fonte do Imposto de Renda. Encontra-se aqui norma paralela á que edita o ad. 23, §1°., 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°. 17 voltou ao sistema previsto em 1967 e abandonado pela Emenda n°. 1. Esta simplesmente previa que o equivalente ao produto da retenção fosse distribuído aos Municípios, na arma 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*** ".

A expressão "rendimentos pagos, a qualquer título" deve ser inicialmente cotejada com o arcabouço constitucional do imposto de renda. De acordo o art. 153, I, o imposto de competência da União deverá incidir sobre:

> Art. 153 (...)
> III - **renda e proventos de qualquer natureza**;

O conceito de renda é dos mais abertos de todo o sistema constitucional tributário, tendo historicamente suscitado acaloradas discussões na doutrina e na jurisprudência. O mesmo se dá em relação ao termo *proventos*.

De Plácido e Silva já lecionava que *provento: do latim proventus (resultado, lucro, redito), é o lucro ou o ganho obtido em um negócio. É de sentido análogo a proveito ou resultado obtido*"(Dicionário Jurídico, Vol. IV. Rio de Janeiro: Ed. Forense, p. 1258). Portanto, definição que abrange o próprio conceito de renda.

A expressão *proventos* talvez seja mais aberta que o próprio sentido normativo de *renda*, pois se apresenta no referido texto constitucional com caráter residual (tudo o que não for renda) ou como aditivo à base da tributação da renda pessoal[3] (ou auferida[4]). Tal fato reforça a percepção de que não são apenas os proventos estipendiais os que estão tratados debaixo desta expressão.

Por outro lado, importante notar que a norma central que atribui competência impositiva à União sobre *renda* e *proventos* (art. 153, III) não se utiliza ou se refere à palavra ***rendimentos***. Mas o texto constitucional por diversas vezes se vale da mesma expressão para apontar diversos tipos de rendimentos, como é o caso das expressões "rendimentos do trabalho" e "rendimentos de capital" (arts. 150, II; 195, I, letra "a"; 81 caput e §1º do ADCT; e dos revogados arts. 153, §2º, II; 155, II da Constituição).

No regime constitucional anterior, a norma que atribuía tal receita aos cofres dos entes municipais era mais restritiva do que a atual, mas já era explícita em demonstrar que a expressão rendimentos não se restringia aos "rendimentos do trabalho", abrangendo também rendimentos de capital (títulos da dívida pública estadual ou municipal). Senão vejamos:

> 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 divida pública.

[3] Neste sentido o inciso II do art. 43 do Código Tributário Nacional: Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de 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**.

[4] Em contraposição à renda consumida e à renda imobilizada.

Além dos citados incisos I dos artigos 158 e 157, o art. 145 da Lei Fundamental de 1988 também veicula o termo, quando enuncia "*rendimentos*" ao lado de "*atividades econômicas*" dos contribuintes.

O §1º do art. 145 permite inferir não só que "rendimentos" são algo diverso de "atividades econômicas dos contribuintes", mas que podem ser também o resultado de tais atividades – e não apenas produtos do capital financeiro ou do trabalho da pessoa natural (ou física)[5].

Frise-se, neste passo, que *rendimentos do trabalho* **não devem ser confundidos** com rendimentos decorrentes de vínculo direto de trabalho (seja qual for o regime de prestação de trabalho por pessoa física).

A expressão rendimentos tem significado amplo, sendo até mais abrangente do que as expressões renda e proventos, como se depreende das normas constantes das leis federais que disciplinam atual e historicamente o imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Neste sentido, merece particular destaque a normativa infra-legal vigente, notadamente o Decreto n. 3.000/99, que regulamenta a matéria.

O Decreto n. 3.000/99 alude em vários dispositivos à expressão *rendimentos*, abraçando os diversos sentidos acima apontados. Em determinados momentos, substitui a expressão rendimentos por *importâncias recebidas*. Cite-se como exemplos os seguintes:

1. Rendimentos e Ganhos de Capital (art. 2º e outros do RIR/99);
2. Rendimentos distribuídos ao sócios ou ao titular de empresa (art. 206 do RIR/99);
3. Rendimentos auferidos em Fundos de Investimento (art. RIR/99);
4. Rendimentos sujeitos a alíquotas específicas (ex. limpeza, conservação, segurança, vigilância; mediação de negócios, propaganda e publicidade – arts. 649 e 651 do RIR/99);

Relevante sublinhar que a disciplina da Declaração de Rendimentos trata não apenas dos "rendimentos da pessoa física", mas também dos rendimentos das pessoas jurídicas" (arts. 170, §3º, V; 207, V; 235, §7º; 600; 601 *caput* e §6º; 602; 606, §8º; 609; 619; dentre outros do RIR/99).

Além disso, os rendimentos objeto das declarações anuais do imposto (ou com outra periodicidade determinada pela lei) contemplam **todo e qualquer acréscimo patrimonial**, **o que ultrapassa o próprio conceito de**

[5] Neste sentido o art. 206 do Regulamento do Imposto de Renda é inequívoco, *verbis*: "*RENDIMENTOS DISTRIBUÍDOS AO SÓCIO OU TITULAR*".

renda tributável. Isto porque renda tributável se restringe ao acréscimo patrimonial efetivo verificado em determinado período de tempo[6].

Cite-se, por todos os dispositivos legais e regulamentares que tratam da matéria, a definição de qual deve ser o objeto da fiscalização do imposto, contida no Título III do Decreto 3.000/99: "Fiscalização dos Rendimentos".

Assim, a par das expressas definições constitucionais e legais que associam expressamente os *rendimentos* aos produtos do trabalho e do capital, pode-se afirmar que a expressão rendimentos é ainda mais ampla que os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza, abrangendo os pagamentos ou remunerações devidos em razão de atividades econômicas desempenhadas por pessoas jurídicas.

Apesar dessa constatação preliminar, tudo indica que a maioria dos Municípios tem mantido no Tesouro Público Municipal apenas o imposto de renda incidente sobre tais *rendimentos*.

Entretanto, pode-se afirmar que as possibilidades de arrecadação pelos Municípios do imposto de renda incidente sobre "rendimentos" pagos a qualquer título não se restringe às hipóteses de pagamentos a título de vencimentos, salários, proventos de aposentadoria ou pensão e outras verbas de caráter estipendial.

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

Destarte, é possível concluir, aqui, que a expressão "rendimentos pagos, a qualquer título" não se cinge aos valores pagos a título de remunerações,

---

[6] Razão pela qual classifica o fato gerador do imposto de renda como complessivo ou complexivo, nas palavras de Amílcar de Araújo Falcão, inspirado no conceito haurido pela doutrina italiana do Direito Tributário. O fato gerador do imposto de renda é complexivo, conforme classificação de Amilcar de Araújo Falcão: "*Complexivos ou periódicos ("fattispecie continuativa", segundo Vanoni) são os fatos geradores – "zusammengesetzte Steuerschuldverhältnisse, mit Bezug auf den Tatbestand" – cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo ("Zeitabschnitt", "Steuerabschnitt", "periodo d'imposta") e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador renda (i.e., o fluxo de riqueza que vem ter às mãos do seu destinatário e que importa num aumento do seu patrimônio, durante um período de tempo determinado), em relação ao imposto de renda (sistema de arrecadação mediante lançamento.) Essa distinção não tem valor meramente acadêmico. Pelo contrário, ela se destina a solucionar problemas práticos ou concretos de alta relevância jurídica*. "*Fato Gerador da Obrigação Tributária*", Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1964, pp.142 e 143. Confira-se, neste sentido, os arts. 218 e 219 do RIR/99, que determinam que a base de cálculo do imposto é o lucro real ou presumido, correspondente ao período de apuração – e que os ganhos e rendimentos do período *integram* a base de cálculo, mas não a definem, por si sós (parágrafo único do art. 219 do RIR/99 e Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

salários, proventos e outras despesas públicas de caráter estipendial, respondendo positivamente à primeira indagação.

C) DEFINIÇÃO DAS ESPÉCIES DE "RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TÍTULO" PARA FINS DE APLICAÇÃO DO INCISO I, DO ART. 158 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

Uma vez positiva a resposta à primeira indagação, cumpre identificar quais outros pagamentos qualificáveis como *rendimentos a qualquer título* estão sujeitos ao imposto de renda transferido aos Municípios, por força do art. 158, I, sob consulta.

Parece-me que, a par dos rendimentos acima qualificados (englobam outros valores que não apenas as 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.

Corrobora 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.

Ora, 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 (v.g. serviços de limpeza de instalações, serviços de manutenção, serviços de transporte não-público, serviços de telefonia, etc.). Esta distinção tem cabida 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.

Assim, ainda mesmo à luz da inspiração ontológica do inciso I, do art. 158, ou seja, da imunidade tributária recíproca e do equilíbrio federativo, haverá titularidade do ente municipal sobre o imposto de renda, quando se tratar de atividade inerente (ainda que intermediária ou auxiliar) ao desempenho das atividades essenciais ou próprias do poder público municipal.

Ressalvadas estariam apenas as atividades-meio relacionadas ao desempenho de atividades econômicas tratadas no art. 173 da Constituição.

Por último, temos o caso da aquisição ou fornecimento de bens. Esta distinção tem espaço em razão da crença comum e, a rigor, superficial, de que os rendimentos tratados no inciso I do art. 158 são apenas produtos do trabalho humano ou da pessoa natural.

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. Por outro lado, não é excluída do escopo protetivo derivado do princípio federativo, desde que os bens adquiridos sejam destinados à realização de atividades essenciais ou próprias do Poder Público municipal, à luz do art. 173 da Constituição de 1988.

Portanto, caso a aquisição de bens os destine para a realização de atividades econômicas em sentido estrito, à luz do referido art. 173 e do parágrafo 3º do art. 150 da Constituição, ou ainda para o patrimônio dominical, o imposto de renda incidente sobre o rendimento auferido pelo vendedor ou fornecedor dos bens não deve ficar sob a titularidade do ente que os adquire, mas sim no daquele que é o titular da competência tributária para instituir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

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 4 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.

D) RENDIMENTOS RETIDOS NA FONTE. PERCENTUAIS. LEGISLAÇÃO FEDERAL.

A legislação federal prevê algumas hipóteses de responsabilidade tributária dos órgãos públicos. A norma atinge, por óbvio, os órgãos integrantes dos entes públicos municipais.

Como citado, a norma deriva do art. 64, *caput* e parágrafos 1º a 4º, que se deve conjugar com o citado art. 868. Destaque-se, neste contexto, a determinação de retenção e de recolhimento à conta da União dos respectivos valores retidos, caso não estejam enquadrados.

Ocorre que os percentuais de retenção na fonte aplicam-se apenas a algumas atividades de pessoas físicas ou jurídicas e estes não correspondem à alíquota aplicável à renda, pois trata-se de rendimento.

Assim, a questão de saber se a titularidade dos Municípios sobre o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos relativamente aos rendimentos está restrita aos percentuais determinados na legislação federal é fundamental, já que a simples eliminação na lei da obrigação da retenção na fonte, ou mesmo do percentual de retenção na fonte, eliminaria o valor dos repasses.

Portanto, parece-me que a lei federal deve prestigiar a norma constitucional e, sobretudo, o valor e o princípio que a mesma consagra (equilíbrio federativo), assegurando aos entes municipais (e estaduais – cf. art. 157, I) a não- transferência para a União de recursos absorvidos de atividades econômicas desempenhadas por terceiros (contribuintes) em colaboração à realização de funções essenciais ou típicas dos municípios, inseridas no âmbito de suas competências constitucionais.

Por outro lado, a União não pode instituir tratamento diferenciado para os órgãos públicos em relação aos demais responsáveis tributários pela retenção do imposto de renda na fonte, de modo a extinguir retenções na fonte para os primeiros, eliminando, por via oblíqua, a sistemática constitucional acima mencionada.

De qualquer modo, cumpre afirmar que apenas o imposto de renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre rendimentos e retido na fonte é que é de titularidade dos Municípios, por expressa determinação do art. 158, I, da Constituição de 1988.

Dois argumentos corroboram esta assertiva. O primeiro é de que os municípios não podem legislar em matéria de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que tal competência é privativa do ente instituidor do imposto, inclusive no que diz respeito à criação de obrigações de responsabilidade tributária e percentual.

Em segundo lugar, e não menos importante, é preciso ressaltar que a retenção de parcela de *rendimentos* (art. 15 da Lei 9.429 e art. 64 da Lei 9.430/96) é diferente da incidência (base de cálculo) própria do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Neste sentido, a norma da lei (parágrafo 3º do art. 64) define que a retenção na fonte é considerada *antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições*. Não se trata de pagamento do imposto devido, que poderá, no período de apuração, sequer existir.

Portanto, a aplicação de alíquota cheia incidente sobre o imposto de renda geraria retenções comumente superiores ao próprio imposto de renda devido.

Por estas razões, e diante da norma constitucional que expressamente atrela os "rendimentos pagos, a qualquer título" àqueles retidos na fonte, pode-se afirmar que os valores de titularidade dos Municípios são aqueles decorrentes da aplicação dos percentuais determinados pela legislação federal (art. 15 da Lei 9.249/95 e no art. 64 da Lei 9.430/96).

E) HIPÓTESES DISCIPLINADAS PELA LEGISLAÇÃO FEDERAL: LEIS 9249/95, 9.430/96 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 539/2005. APLICAÇÃO PELOS MUNICÍPIOS (E ESTADOS), À LUZ DO PRINCÍPIO DA SIMETRIA.

Uma vez estabelecidas as balizas teóricas que delimitam, genericamente, as hipóteses jurídicas em que os Municípios são titulares do imposto de renda e proventos retido na fonte sobre rendimentos, cumpre identificar os casos concretamente disciplinados pela legislação federal, definindo as atividades sujeitas à retenção e o percentual aplicável, que deverá ser mantido no tesouro público municipal por força da aplicação da norma constitucional *sub examine* (art. 158, I).

A Instrução Normativa SRF n. 539/2005 revogou a IN SRF 480/2004 e realiza a escanção 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)		
• 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
• 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
• 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
• 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

• 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
• Transporte internacional de passageiros efetuado por empresas nacionais.	**2,40**	1,0	0,0	0,0	3,40	8850
• Serviços prestados por associações profissionais ou assemelhadas.	**0,0**	1,0	3,0	0,65	4,65	8863
• 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
• 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; • *Factoring;* • Demais serviços.	4,80	1,0	3,0	0,65	9,45	6190

Como se pode verificar, as hipóteses e os percentuais podem estar atrelados, *in concreto*, a atividades que são próprias da competência do Poder Público local e devem, assim, sofrer retenções na fonte e manutenção dos valores arrecadados a título de *imposto de renda e proventos de qualquer natureza* no tesouro municipal, por força da aplicação do art. 158, inciso I em foco.

A questão que remanesce é se as normas legais em foco e a respectiva Instrução Normativa (n. 539/05) podem ser aplicadas pelos Municípios (e pelos Estados) ou se são apenas aplicáveis à União, uma vez que as normas se dirigem "aos órgãos públicos *federais*".

Em primeiro lugar, cumpre repetir a importância da isonomia de tratamento das hipóteses, à luz do princípio federativo, conforme ressaltado no item anterior.

Ou seja, é discriminação odiosa e contrária à regra do art. 158, I, que densifica o princípio federativo no próprio corpo da Constituição, instituir hipóteses de retenções na fonte apenas para determinados entes privados e, sobretudo, apenas para a esfera federal, em detrimento das demais esferas federativas.

Na mesma linha, corrobora o entendimento a aplicação do princípio constitucional da *simetria* forjado em novas vestes, após a Constituição de 1988, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

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 para as demais esferas federativas, como se dessume 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 argüição 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.

Cite-se, ainda, 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).

Neste último caso, convém trazer à balha 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 entres 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).

Na mesma linha, a lição de Marçal Justen Filho sobre o mesmo tema, e corroborando a lógica dos argumentos acima expendidos para a normativa federal acerca da retenção do IR na fonte, *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)

Com relação às normas trazidas pelas leis (9.249/95 e 9.430/96) que disciplinam em caráter geral e nacional o imposto de renda, não parece justificável a exclusão das hipóteses de retenção (e respectivos percentuais) das atividades realizadas por contribuintes do imposto quando as destinem a Estados e Municípios.

A aplicação apenas para a União de tais hipóteses fere, portanto, não só o equilíbrio federativo e a simetria, mas a própria isonomia de tratamento dos contribuintes do imposto – que ficariam sujeitos a duas sistemáticas de tratamento.

Não convence, ainda, o possível argumento de que a União é titular do imposto de renda, por isso se justificaria instituir somente para ela própria diversas e inusitadas hipóteses de retenção do imposto na fonte.

Ora, este argumento cai diante da própria atribuição de titularidade das receitas do imposto incidente sobre rendimentos e retido na fonte em favor dos Municípios (e dos Estados), não havendo qualquer facilidade de ordem prática, financeira, orçamentária ou administrativa que infirme a lógica isonômica acima delineada.

Isto posto, parece-me seguro afirmar que os artigos 15 e 64 das Leis 9.249/95 e 9.430/06, respectivamente, aplicam-se aos Estados e Municípios e respectivos contribuintes, assim como as regras contidas na Instrução Normativa SRF n. 539/2005, que regulamenta as normas legais em foco.

III - CONCLUSÕES

Pode concluir respondendo às indagações da seguinte forma:

A) De acordo com o inciso I, do art. 158 da Constituição, os rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Municípios, para fins de incidência do imposto de renda, englobam outros valores que não apenas as remunerações, salários, proventos e outras despesas públicas de caráter estipendial?

Sim.

B) Caso positiva a resposta anterior, quais outros rendimentos estão incluídos, juridicamente, no conceito de *rendimentos* albergado pelo art. 158, inciso I da Constituição?

Todos os rendimentos pagos pelo município a terceiros contratados ou conveniados, sejam cooperativas, sociedades empresárias, sociedades simples ou profissionais autônomos, desde que sejam bens ou serviços destinados à realização de atividades essenciais, típicas ou próprias do âmbito das competências constitucionais dos municípios, à luz do art. 173 e 150 parágrafo 3º da Constituição de 1988.

C) O imposto de renda e proventos de qualquer natureza atribuído pela Constituição aos municípios restringe-se ao imposto *incidente na fonte* determinado pela União, ou à totalidade do imposto, que deve ser incidente na fonte?

Apenas sobre os valores retidos na fonte, nas hipóteses e percentuais determinados pela legislação federal (artigo 15, da Lei 9.248/95, artigo 64 da Lei 9.430/96 e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 539/05).

É o parecer.

Em 07 de outubro de 2007.

Referência Bibliográfica deste Trabalho:

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

ALMEIDA, Ricardo. Titularidade dos Municípios Sobre o Imposto de Renda Incidente Sobre Rendimentos Pagos Pelos Municípios. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 21, janeiro/fevereiro/março de 2010. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-RICARDO-ALMEIDA.pdf>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir "x" na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.
2) A REDE - Revista Eletrônica de Direito do Estado - possui registro de Número Internacional Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Numbe*r), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-187X**
3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica de Direito do Estado, acompanhados de foto digital, para o e-mail: rede@direitodoestado.com.br

A REDE publica exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser fornecidos em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho e da qualificação do autor, constando na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.

Publicação Impressa / Informações adicionais:

Informação não disponível.