Nº 29 – janeiro/fevereiro/março de 2012 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE POR ESTADO-MEMBRO: CONSEQÜÊNCIAS JURÍDICAS DA PREVISÃO CONTIDA NO ART. 157, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Paulo Roberto Lyrio Pimenta
Pós-Doutor em Direito pela Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique).
Doutor em Direito pela PUC-SP e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia, onde leciona como Professor Adjunto IV nos cursos de Graduação e de Pós-Graduação.
Juiz Federal na Bahia.
Ex- Pesquisador do Conselho Nacional de Pesquisa Científica (CNPQ).

1 - Delimitação do tema

A repartição de receitas tributárias entre os entes tributantes apresenta uma série de reflexos jurídicos, que se inserem na órbita do direito tributário. Por isso, não se pode afirmar, categoricamente, que se trata de um tema exclusivamente financeiro.

Na hipótese de retenção na fonte por Estado-Membro do Imposto de Renda incidente sobre o pagamento de vencimentos aos seus servidores, o art. 157, I da Constituição Federal estabelece que o produto da arrecadação do imposto pertence ao ente estadual.

Essa previsão gera uma série de conseqüências jurídicas. O presente estudo busca examinar parte dessas repercussões, na esfera tributária, investigando a possibilidade de a lei estadual qualificar determinada parcela como verba indenizatória, afastando, por conseguinte, a incidência do tributo em pauta, o que importaria em renúncia de receita pelo Estado-Membro.

2 - Parâmetros constitucionais para a instituição do imposto sobre a renda

A Constituição Federal veicula um grande leque de normas que versam direta ou indiretamente sobre tributação, restringindo, de modo acentuado, a atuação do legislador ordinário. O conjunto destas normas pode ser qualificado como um

sistema[1] normativo, no qual se pode identificar um repertório (o conjunto dos elementos, as regras e os princípios jurídicos) e uma estrutura (regras sobre como os elementos do sistema se relacionam entre si). Tais normas são qualificadas como "sistema constitucional tributário", tendo em vista a matéria da qual se ocupam.

Uma das características mais marcantes do sistema constitucional tributário brasileiro é a exaustividade, eis que exaure, quase por completo, a regulação da matéria tributária, deixando para o legislador dos entes tributantes uma pequena margem de atuação.

Ao outorgar aos entes federados competência legislativa para instituir impostos, a Constituição indicou a parcela da realidade econômica que poderá ser alcançada por tais exações. Vale dizer, o pressuposto de fato do tributo, o fato com conteúdo econômico[2] que poderá ser tributado por meio do imposto.

Sendo assim, o parâmetro do aspecto material da hipótese de incidência tributária dos impostos, ou seja, a materialidade possível do tributo foi expressamente indicada pela Carta Magna em seus arts. 153, 155 e 156.

Em relação ao imposto sobre a renda, a norma de outorga de competência à União para instituir este tributo é veiculada pelo art. 153, III do Texto Magno, que conferiu a possibilidade de criação de imposto federal sobre "renda e proventos de qualquer natureza".

A doutrina nacional há muito tempo tem se debruçado, de maneira exaustiva, sobre o sentido dessa expressão. Não constitui objeto do presente estudo examinar as grandes questões que envolvem a exegese desse dispositivo constitucional. O nosso propósito é tão-somente de definição de uma noção sobre a materialidade possível do imposto em epígrafe, necessária e indispensável à compreensão do problema principal do qual se ocupa o trabalho.

Seguindo essa trilha, é importante observar, inicialmente, que a referência realizada pelo texto à expressão "renda" implica, em primeiro lugar, numa identificação das teorias existentes sobre o assunto.

Como observam Klaus Tipke e Joachim Lang, "renda é um conceito originariamente econômico".[3] Por esse motivo, as teorias sobre o assunto são oriundas da economia, e não da "ciência jurídica".

O primeiro grupo é composto das teorias da "renda-produto". A idéia principal é que a renda equivale aos ingressos, deduzidos os gastos para sua aquisição, ou seja, o resultado periódico, decorrente de uma fonte duradoura.[4] Gisele Lemke

---

[1] Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao Estudo do Direito*, 3ªed. São Paulo, Atlas, 2001, p.171 e ss. Sobre o conceito de sistema, conferir, por todos, Claus Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, 2ªed.Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

[2] A necessidade de ter o fato conteúdo econômico decorre da previsão pela Constituição Federal do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), que, em termos objetivos, indica a exigência de tributação de fato que revele riqueza.

[3] *Steuerrecht*, 18ªed. Köln, Dr. Otto Schmidt, 2005, p.226.

[4] Ver Gisele Lemke, *Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*, São Paulo, Dialética, 1998, p.18-19.

assinala os traços essenciais de tais teorias: i)renda é sempre uma riqueza material nova; ii)a riqueza deriva de uma fonte produtiva explorada pelo homem; iii)a riqueza deve ser periódica; iv)os requisitos da realização e separação são dispensáveis; v)a renda significa renda líquida; vi)a renda pode ser monetária ou em espécie.[5]

De outro lado, uma segunda corrente defende que renda é o acréscimo experimentado pelo patrimônio, decorrente de qualquer fonte, interna ou externa ao patrimônio. Vale dizer, todas as entradas suscetíveis de estimação pecuniária constituem renda. Esse grupo é qualificado como teorias da "renda-acréscimo", que apresentam indiscutivelmente um conceito muito amplo sobre o assunto.

Por fim, uma terceira corrente, localizada no âmbito exclusivo da teoria do direito, sustenta que é a lei que irá definir o conceito de renda, ou seja, renda é o que o legislador assim definir. Essa posição é qualificada como corrente legalista, que vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva. De fato, se o legislador puder qualificar como renda o que bem entender, poderá escolher fatos sem conteúdo econômico, violando, assim, o princípio previsto pelo art. 145, § 1º da CF.

Logo, afastada a possibilidade de admissão da teoria legalista, importa verificar se as demais foram ou não admitidas pela Constituição Federal. A doutrina é dividida sobre o assunto, prevalecendo, contudo, o posicionamento de que foi adotada a teoria da renda-acréscimo,[6] com algumas limitações. Destarte, admite-se que a materialidade possível do tributo em exame é a existência de incremento no patrimônio, experimentado em determinado período. Em outras palavras, renda é a riqueza nova, elemento positivo incorporado ao patrimônio de alguém durante certo lapso de tempo, a título oneroso.

3 - Incidência do imposto sobre a renda em relação às indenizações

A teoria jurídica predominante tem tradicionalmente afastado as indenizações do campo de incidência do imposto sobre a renda, alegando que se trata de mera recomposição do patrimônio. Assim, por não importarem em riqueza nova, não poderiam ser qualificadas como acréscimo patrimonial.[7]

O tema comporta uma análise pormenorizada, que deve tomar como ponto de partida a premissa de que a indenização não representa uma categoria jurídica una, ou seja, há várias espécies de indenizações, as quais de fato representam uma reposição patrimonial, entretanto, dependendo do bem jurídico objeto de reparação e

[5] Op. cit., p.20-21.

[6] Cf. Gilberto de Ulhôa Canto (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 11. Martins, Ives Grandra da Silva (coord). São Paulo, Resenha Tributária, 1986, p.31), Hugo de Brito Machado (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 11. Martins, Ives Grandra da Silva (coord). São Paulo, Resenha Tributária, 1986, p.249;) Roberto Quiroga Mosquera (*Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, São Paulo, Dialética, 1996, p.102 e ss).

[7] Nesse sentido posiciona-se Roque Antonio Carrazza, ao defender que "a indenização não traz à sirga aumento da riqueza econômica do contemplado. É substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamais elevação patrimonial" (*Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo, Malheiros, 2005, p.177)

da existência de uma relação com alguma posição patrimonial específica,[8] podem ser inseridas no conceito de renda e proventos de qualquer natureza.

Com efeito, a indenização pode substituir ou não um bem existente no patrimônio. Quando são atribuídas em relação a um bem que não figurava no patrimônio, como, por exemplo, a indenização por dano moral, importará em aumento do patrimônio, realizando, destarte, a hipótese de incidência do imposto em epígrafe. Por outro lado, as indenizações de caráter patrimonial, podem ou não ser tributadas, dependendo da situação.

Essa diferenciação está presente na jurisprudência do colendo Superior Tribunal de Justiça. No julgamento do Recurso Especial nº 644.840, a Corte reconheceu que "o pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material)."[9]

Como identificar se uma indenização patrimonial está sujeita à incidência do imposto sobre a renda? Ricardo Mariz de Oliveira sustenta que é imprescindível que a indenização possa ser qualificada como rendimento.[10] Para que isso ocorra, sugere o eminente estudioso da matéria que "somente podem ser rendimentos as indenizações que tiverem relação com alguma posição patrimonial específica, à qual venha a se acrescer, com ou sem substituição.É necessário, também, para que as indenizações possam ser rendimentos, que tenham alguma relação com um bem do patrimônio, tomados ele e seu valor como referências para identificação do acréscimo à posição anterior".[11] Em outras palavras, é necessário que exista um vínculo entre a indenização e alguma posição do patrimônio. Quando este não se fizer presente, a indenização consistirá num caso de mera transferência patrimonial, não estando sujeita, portanto, à incidência do IR.

Em verdade, as indenizações estão submetidas a regimes jurídicos diferenciados. Assim, a indenização decorrente de desapropriação é regulada por regras constitucionais e pela legislação que disciplina a desapropriação. Já indenização decorrente de resilição de contrato de trabalho, é regulamentada pela CLT. É com base no exame do regime jurídico ao qual se submete a indenização que será possível ao intérprete identificar a sua causa, a razão que determinou a atribuição da verba indenizatória. Quando esta importar em verdadeira reparação do dano de um bem patrimonial, não haverá a incidência do tributo. Caso contrário, implicará em acréscimo do patrimônio, como ocorre, por exemplo, com a indenização por lucros cessantes.

---

[8] Cf. nesse sentido Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p.210.
[9] STJ, 1ª Turma, RESP nº 644840, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 01/07/2005.
[10] Op. cit., p.210.
[11] Idem, ibidem.

Convém observar, também, que não interessa a denominação que tenha sido dada à verba. O critério decisivo é a causa do pagamento, o motivo que determinou a concessão da parcela remuneratória. Assim, ainda que uma parcela tenha sido qualificada como "verba indenizatória", se a causa não for a reparação de dano ao patrimônio, será tributável pelo IR.

4 – Imposto sobre a renda retido na fonte

O art. 45 do CTN dispõe que o contribuinte do Imposto sobre a Renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável. De outro lado, o parágrafo único deste dispositivo estabelece que "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". Sendo assim, a lei pode responsabilizar a fonte pagadora pelo adimplemento da obrigação tributária principal.

A responsabilidade tributária da fonte pagadora constitui uma hipótese de sujeição passiva indireta, autorizada pelo art. 128 do CTN, que decorre de previsão expressa em lei. Assim, no caso do IRPF, uma pessoa que efetuar o pagamento de renda ou provento a outrem pode se tornar sujeito passivo da obrigação tributária, se houver previsão legal.

Segundo o modelo previsto nesse dispositivo da lei complementar, a responsabilidade em epígrafe pode ser exclusiva ou supletiva. Na hipótese do IRPF, exclui a responsabilidade do sujeito que aufere a renda.

Por conseguinte, neste regime jurídico, ocorrido o fato jurídico tributário, a relação jurídico-tributária se estabelece entre a União e a fonte pagadora. Assim, a responsabilidade da fonte é originária e própria,[12] o que não retira, todavia, a possibilidade de quem aufere a renda ou o provento de se insurgir contra o pagamento do tributo, inclusive na esfera judicial.

Outra característica do regime em estudo é que a incidência do tributo ocorre em relação a fatos isolados que relevam acréscimo de patrimônio. O tributo se torna devido quando a fonte cumpre a sua obrigação de direito privado, mediante o pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de renda ou do provento ao beneficiário (credor).[13]

A outorga da sujeição passiva tributária pela lei à fonte pagadora apresenta relevantes conseqüências jurídicas, como por exemplo, a responsabilidade exclusiva da fonte, quer tenha descontado ou não o imposto; manutenção da responsabilidade se a fonte não descontar o imposto, etc.

[12] Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, op. cit., p.454.

[13] Por esse motivo, assiste razão a Ricardo Mariz de Oliveira quando afirma que "com relação ao fato gerador do IRF, a aquisição da disponibilidade deriva de ato da fonte pagadora, de tornar a renda disponível para o seu titular, sendo pressuposto para a percepção da renda porque, sem esse ato da fonte e não havendo execução privada ou ordem judicial, o credor não tem como se apropriar dela". (Op. cit., p.508).

Em se tratando de retenção na fonte de vencimento de servidor público estadual paga pelo Estado-Membro, essa sistemática apresenta importantes conseqüências jurídicas, que merecem um exame mais detalhado.

5 - Conseqüências jurídicas da repartição constitucional de rendas

A retenção na fonte pelo Estado-Membro do imposto de renda devido na hipótese de pagamento de vencimentos de servidores públicos apresenta uma peculiaridade: o destino específico da receita do tributo. Com efeito, o art. 157, I da CF reza que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal "o produto da arrecadação do imposto da União sobre rendas 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".

Sendo assim, a receita do imposto retido na fonte, ao invés de ser direcionada à União, se destinará exclusivamente ao Estado-Membro, por força de mandamento constitucional. Destarte, uma vez instituído o tributo pela União, após a ocorrência do fato jurídico tributário e o pagamento da exação, nascerá para o ente estadual o direito subjetivo à receita da exação. Neste caso, existirá uma relação jurídica de caráter financeiro entre União e Estado-Membro.[14] Setor abalizado da doutrina defende que tal situação, repartição de receitas tributária, constitui tema exclusivamente financeiro, estranho ao direito tributário, portanto. No entanto, convém assinalar que a repartição da receita[15] pode apresentar importantes reflexos na órbita tributária, como na situação em exame.

Uma conseqüência jurídica importante, decorrente da aplicação dessa regra constitucional, é a alteração da competência jurisdicional para processar as ações judiciais intentadas contra os servidores, tendo como objeto o imposto retido na fonte. Neste último caso, a jurisprudência pacífica no âmbito do colendo Superior Tribunal de Justiça entende que as lides envolvendo o imposto retido na fonte, embora se trate de tributo federal, deverão ser processadas e julgadas pela Justiça Estadual, tendo em vista que o produto da arrecadação do tributo é do Estado-Membro, e não da União.[16]

Convém assinalar, contudo, que esse posicionamento jurisprudencial não pode ser generalizado, pois em algumas situações a competência em epígrafe permanecerá com a Justiça Federal. É o que ocorre, por exemplo, quando o servidor impetra mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil impugnando a exigência do tributo retido na fonte pelo Estado. Considerando que a

---

[14] Como observa Roque Antonio Carrazza, "em rigor, o que a Constituição faz é estipular que, *na hipótese de ser criado o tributo*, pela pessoa política competente, o produto de sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política. Evidentemente, se não houver o nascimento da relação jurídica tributária (*prius*), não poderá surgir a relação jurídica financeira (*posterius*). Esta é logicamente posterior à relação jurídica tributária (cujo nascimento depende do exercício da competência tributária)". (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ªed., São Paulo, Malheiros, 2001, p.565).

[15] Sobre a discriminação de rendas na Constituição de 1988, conferir Rogério Leite Lobo (*Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2006).

[16] STJ, CC nº 10108, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 26/09/1994; RMS 6005, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 16/10/1995; AgRg no CC 47365, 1ª Seção, Rel. Mim. Castro Meira, DJ 05/09/2005; RESP 729130, 2ª Turma, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ 06/03/2006.

competência para processar e julgar o Mandado de Segurança é determinada pela sede da autoridade coatora, nestas situações não haverá que se falar em deslocamento para a Justiça Estadual.

Outra questão que demanda discussão diz respeito à possibilidade de renúncia desta receita tributária pelo Estado-Membro.

A matéria é regulada pelo art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que prescreve o seguinte:

> "Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
>
> Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos".

O dispositivo elege pressupostos para que a conduta administrativa possa ser qualificada de determinada forma, ou seja, que possa ser considerada como uma atuação "responsável", sob o ponto de vista fiscal. No parágrafo único foi estabelecida uma proibição para o ente que não atender a tais pressupostos: auferimento de receitas decorrentes de transferências voluntárias. Não se pode extrair desse enunciado qualquer norma de obrigação.

O que a lei quis dizer foi que os impostos constitucionalmente previstos, caso sejam instituídos e arrecadados pelo ente federado, lhe assegurará o repasse de determinadas receitas.

Analisando o tema, Estevão Horvath extrai conclusão semelhante: "o ente que não criar os *impostos* de sua competência não poderá receber de outro transferências voluntárias (parágrafo único do art. 11). É como se a lei dissesse: antes de vir a mim para pedir dinheiro, cobre as receitas que própria Constituição lhe concedeu. Não parece, pois, eivada de inconstitucionalidade a regra citada retro."[17]

Ademais, o dispositivo não se dirige ao legislador dos entes tributantes, pois o núcleo da materialidade da conduta prevista foi a arrecadação de tributos, atividade de natureza administrativa, e não legislativa. O que o legislador valorizou foi a arrecadação dos impostos previstos e instituídos pelo ente.

Sendo assim, evidencia-se que a norma em exame não representa obstáculo para que o Estado-Membro abdique, de alguma forma, da sua cota-parte da receita do imposto de renda retido na fonte, pois não se trata de tributo de competência estadual. Em outros termos, o dispositivo em pauta não se relaciona à repartição de receitas tributárias, e sim ao exercício de competência tributária, que não é a hipótese em estudo.

---

[17] *A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 ("Lei de Responsabilidade Fiscal"). Algumas Questões*. In: Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal, São Paulo, Dialética, 2001, p.161.

6 - Incidência do Imposto sobre a Renda em relação à parcela qualificada como indenização pela lei estadual

Situação que também comporta um estudo cuidadoso é a possibilidade de qualificação por lei estadual como parcela indenizatória de verba paga pelo Estado-Membro aos seus servidores, hipótese que importará na não incidência do imposto retido na fonte e, por conseguinte, na renúncia de receita tributária por tal ente federado.

Em primeiro lugar, a outorga constitucional da receita do imposto de renda retido na fonte pelo Estado sobre os vencimentos pagos aos seus servidores, prevista no art. 157, I da CF, por óbvio que não importa na atribuição de competência tributária ao Estado para legislar sobre imposto de renda. Como as competências tributárias são privativas, na lição sempre atual de Roque Antonio Carrazza,[18] não pode o Estado se imiscuir na competência da União para legislar sobre o tributo federal, mesmo diante da hipótese de repartição de receita tributária. O auferimento de receita do tributo não tem nada a ver com a possibilidade de sobre este dispor, por meio de lei.

Importa observar, de outro lado, que o regime jurídico dos servidores públicos estaduais é regulado por lei estadual (CF, arts.37, 39 e 169). Sendo assim, a lei estadual, ao conferir o direito dos servidores ao recebimento de determinada parcela remuneratória, pode qualificar a natureza desta verba. É possível, por exemplo, que a lei determine que o Estado reponha determinada perda remuneratória aos servidores, dispondo que se trata de indenização por estes sofrida. Ou seja, a lei estadual poderá qualificar como indenização determinado tipo de vencimento auferido pelo servidor, eis que se trata de mero exercício da competência constitucional.

Todavia, essa postura do legislador estadual não irá significar necessariamente na exclusão da incidência do imposto sobre a renda retido na fonte.

O tema é regulado pelo parágrafo primeiro do art. 43 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que estabelece o seguinte:

"Parágrafo 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção".

Esse dispositivo assemelha-se ao parágrafo 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, segundo o qual "a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores de 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".

---

[18] *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ªed., p.429 e ss.

Ao analisar a inovação inserida no art. 43 do CTN, afirma Ricardo Mariz de Oliveira que o sentido do dispositivo "é qualificar o fato gerador do imposto de renda como sendo funcional, ao invés de estrutural, ou seja, fato gerador que se constrói e se interpreta pelo efeito ou resultado que é visado pela norma de incidência, e que se constitui no próprio núcleo da respectiva hipótese de incidência – no caso do imposto de renda, o acréscimo patrimonial - e não pela estrutura jurídica em que se apóia a causa produtora do referido efeito ou resultado".[19] Contudo, como observa o mestre paulista, o alcance desta norma pode ser restringido por uma norma excepcional.[20]

Ao nosso sentir o dispositivo não inovou o ordenamento jurídico. Em verdade, apenas reafirmou o aspecto material do imposto sobre a renda: existência de acréscimo patrimonial. Ao reafirmar a incidência do tributo independentemente da denominação do rendimento e de outros fatores, o legislador ressaltou que ainda que determinado "rendimento" receba uma denominação incorreta, com o propósito de escapar à incidência do tributo, o importante é a produção do acréscimo patrimonial. Com isso, buscou-se evitar que seja atribuída uma "máscara" ao rendimento, para fugir da incidência do tributo.

Em face da aplicação do parágrafo primeiro do art. 43 do CTN, não basta que a lei estadual denomine determinada parcela remuneratória como "indenizatória" para que esta não seja objeto da incidência do tributo. É importante examinar a causa do pagamento determinado ao servidor público, ou seja, o motivo determinante do pagamento. Assim, se a lei com o intuito de efetuar a reposição de alguma redução nos vencimentos, reparar este dano mediante o pagamento de determinada parcela "indenizatória", esta não estará sujeita à incidência do IRPF, pois a causa do pagamento terá sido a recomposição de um dano. Neste exemplo, portanto, não existirá tentativa de fraude por meio de uma falsa denominação atribuída à verba remuneratória. De outro lado, se a parcela tiver natureza de gratificação, considerando a sua causa, será tributável pelo IRPF.

Logo, o art. 43, parágrafo primeiro do CTN não pode ser aplicado sem critérios, atraindo para a zona da incidência do tributo qualquer parcela que produza acréscimo patrimonial. É necessário examinar cada caso, a fim de se identificar a causa do pagamento. Esse é o critério que deverá nortear a incidência ou não do tributo.

Sendo assim, pode-se concluir que se a lei estadual determinar o pagamento a determinada classe de servidores de alguma parcela remuneratória, será decisivo para a incidência do IRPF sobre tal verba o exame da causa do pagamento.

Caso essa análise indique que realmente se trata de uma transferência, e não de acréscimo patrimonial, como a receita do tributo é dirigida para o ente federal (CF, art. 157, I), será lícito a este renunciar à receita. Não existirá em tal situação qualquer invasão da competência tributária da União, pois o Estado não estará legislando diretamente sobre o tributo federal.

---

[19] Op. cit., p.327.
[20] Idem, p.333.

Do exposto pode-se concluir que a lei do Estado-Membro, ao determinar o pagamento de verba remuneratória a servidor público estadual, poderá qualificar a parcela como indenizatória. Caso se trate de verdadeira indenização, sobre esta não incidirá o IRPF, caracterizando esta postura do legislador estadual uma verdadeira renúncia de receitas, amparada pelo art. 157, I da CF.

7 - Conclusões

a) Com base no exame do regime jurídico da indenização, será possível identificar a sua causa. Quando importar em verdadeira reparação de um bem patrimonial, não incidirá o Imposto sobre a Renda;

b) A outorga da sujeição passiva tributária pela lei à fonte pagadora apresenta relevantes conseqüências jurídicas, que serão ainda maiores na hipótese regulada pelo art. 157, I da Constituição Federal;

c) O art.11, § único da Lei Complementar nº 101/2000 não representa obstáculo para que o Estado-Membro abdique de sua cota-parte da receita do imposto de renda retido na fonte, que lhe é direcionada por força de previsão constitucional (CF, art. 157, I);

d) A lei estadual poderá qualificar como indenização determinada verba paga a servidor público do Estado, eis que se trata de mero exercício da competência constitucional. A hipótese não configura invasão de competência da União para legislar sobre Imposto sobre a Renda;

e) Por força da aplicação do parágrafo primeiro do art. 43 do CTN, não basta que a lei estadual denomine determinada parcela como indenizatória. É o exame da causa do pagamento que indicará a verdadeira natureza da verba e, por conseguinte, se sobre esta incidirá ou não o Imposto sobre a Renda.

R e DE Revista Eletrônica de Direito do Estado

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

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:

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Imposto sobre a Renda retido na fonte por Estado-Membro: conseqüências jurídicas da previsão contida no art. 157, I da Constituição Federal. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 29, janeiro/fevereiro/março de 2012. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-29-JANEIRO-2012-PAULO-ROBERTO-PIMENTA.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: