Nº 30 – abril/maio/junho de 2012 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X

TITULARIDADE DO ESTADO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA NA FONTE INCIDENTE SOBRE PAGAMENTOS A SERVIDORES PÚBLICOS: ESTUDO DE CASO

Paulo Modesto

Professor de Direito Administrativo da Universidade Federal da Bahia. Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Público. Membro do Conselho Científico da Cátedra de Cultura Jurídica da Universidade de Girona (Espanha). Presidente do Instituto de Direito Administrativo da Bahia. Membro do Ministério Público da Bahia. Diretor da Revista Brasileira de Direito Público. Conselheiro Técnico da Sociedade Brasileira de Direito Público. Membro do Conselho de Pesquisadores do Instituto Internacional de Estudos de Direito do Estado. Ex-Assessor Especial do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado do Brasil. Titular da cadeira 28 da Academia de Letras Jurídicas da Bahia. Editor do site www.direitodoestado.com.br.

1. EXPLICAÇÃO NECESSÁRIA

Edvaldo Brito é um jurista e político corajoso e de iniciativa. Era uma referência quando eu ainda frequentava os bancos escolares do segundo grau em Salvador. Lembro quando o conheci aos dezessete anos de idade: fui a sua residência, conduzido por Cristiana Santos, filha do ex-Governador do Estado da Bahia Roberto Santos, amiga da família Brito, pois ela acreditava que uma palavra do mestre fortaleceria ainda mais a minha vontade de estudar direito. A conversa foi generosa e memorável, tendo o mestre Edvaldo me apresentado a sua extraordinária biblioteca e contado um pouco de sua bela história de vida. Depois desta data a admiração e convivência apenas se fortaleceram, tendo reencontrado o mestre e com ele convivido em múltiplos espaços acadêmicos: na UFBA, primeiro como aluno e depois como professor e colega, após concurso público; no Mestrado da PUC-SP, em aulas voluntárias que ele proferiu para os mestrandos da Bahia; na Academia de Letras Jurídicas da Bahia, onde tive a honra de ser acolhido e onde ele já pontificava. Gravei o seu depoimento para o projeto Depoimentos Magistrais, que mantenho no site direitodoestado.com.br, registrando em vídeo o itinerário de sua carreira vitoriosa, e frequentemente nos encontramos, ao longo do ano , em Congressos e eventos por todo o Brasil. Por tudo isso, não pude recusar o convite para escrever um texto em sua homenagem, embora sabendo a temeridade da

decisão, pois não sou tributarista. Em sua coragem me inspiro para atender ao pedido.

O texto resume caso concreto em que atuei como direto interessado e para o qual escrevi notas a pedido das associações dos membros do Ministério Público, da Magistratura e do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

2. O CASO

Nos últimos três anos, diversos integrantes do Ministério Público, dos Tribunais de Contas e da Magistratura do Estado da Bahia, ativos e inativos, receberam intimação para recolher ou impugnar, no prazo de trinta dias, débito para com a **Fazenda Nacional** constituído por lançamento de ofício do Fisco Federal relativo a valores de suposto **imposto de renda não recolhido na fonte,** juros de mora e multa proporcional de 75% sobre o valor do principal, **decorrentes da aplicação de duas leis estaduais**, a saber: Lei Complementar n. 20, de 08 de setembro de 2003, e Lei Estadual n. 8.730, de 08 de setembro de 2003.

Essas leis estaduais, não revogadas ou declaradas inconstitucionais, resultaram de uma ampla negociação entre os agentes diretamente interessados e o Poder Executivo do Estado da Bahia, tendo os primeiros desistido de ações judiciais impetradas em favor de um grande acordo, consubstanciado nos artigos 2º. e 3º. da Lei Complementar n. 20/2003 e 4º. e 5º, da Lei 8.730/2003, que autorizaram pagamento, por prazo determinado e sem incorporação aos vencimentos, de diferenças compensatórias resultantes de perdas ocorridas quando da conversão de cruzeiro real para Unidade Real de Valor – URV, objeto de ação judicial julgada favorável aos agentes públicos referidos. O teor das disposições estaduais citadas é o seguinte:

> LEI COMPLEMENTAR N 20, DE 08 DE SETEMBRO DE 2003.
>
> Dispõe sobre os vencimentos dos Membros do Ministério Público do Estado da Bahia e de outras providencias.
>
> O GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, Faço saber que a Assembleia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:
>
> Art. (...)
>
> .....

Art. 2º. As diferenças de remuneração ocorridas quando da conversão de cruzeiro Real para Unidade Real de Valor - URV, objeto da Ação Ordinária de n. 140.97592153-1, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, e em consonância com os precedentes do Supremo Tribunal Federal, especialmente nas Ações Ordinárias de n. 613 e 614, serão apurados mês a mês, de 1º. de abril de 1994 a 31 de agosto de 2001, e o montante, correspondente a cada Procurador e Promotor de Justiça, será dividido em **36 parcelas iguais e consecutivas para pagamento nos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2006**.

Art. 3º. São de **natureza indenizatória** as parcelas de que trata o art. 2º. desta Lei.

Art. 4º. - As despesas decorrentes da aplicação desta Lei correrão a conta dos recursos orçamentários próprios, ficando o Poder Executivo autorizado a promover as alterações que se fizerem necessárias.

Art. 5º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 6º. - Revogam-se as disposições em contrario.

LEI Nº 8.730 DE 08 DE SETEMBRO DE 2003

Reajusta os vencimentos dos Magistrados da Bahia e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º (...)

.....

Art. 4º - As diferenças decorrentes do erro na conversão da remuneração de Cruzeiro Real para Unidade

Real de Valor - URV, objeto das Ações Ordinárias nos. 613 e 614, julgadas procedentes pelo Supremo Tribunal Federal, serão apuradas, mês a mês, de 1º de abril de 1994 a 31 de julho de 2001, e o montante correspondente a cada Magistrado será dividido em **36 parcelas iguais, para pagamento nos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2006**.

Art. 5º - São de **natureza indenizatória** as parcelas de que trata o art. 4º desta Lei.

Art. 6º - As despesas decorrentes da aplicação desta Lei correrão à conta dos recursos orçamentários próprios, ficando o Poder Executivo autorizado a promover as alterações que se fizerem necessárias.

Art. 7º - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 8º - Revogam-se as disposições em contrário.

PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA, em 08 de setembro de 2003

Segundo o auto de infração típico, é atribuído individualmente a cada agente intimado a condição de sujeito passivo da relação tributária e o fato de haver supostamente "classificado indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis os rendimentos auferidos a título de 'Valores Indenizatórios de URV', a partir de informações a ele fornecidas pela fonte pagadora".

Reconhece o auto de infração típico que "tais rendimentos decorrem de diferenças de remuneração ocorridas quando da conversão de Cruzeiro Real para a unidade Real de Valor - URV em 1994, reconhecidas e pagas em 36 parcelas iguais no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006", com base na Lei Complementar do Estado da Bahia n° 20, de 08 de setembro de 2003 ou da Lei 8.730, de 8 de setembro de 2003.

Por igual, declara o auto de infração típico que "preceitua a referida Lei Estadual, dentre outras coisas, que a verba em questão é de natureza indenizatória. A única interpretação possível em harmonia com o ordenamento jurídico nacional e em especial o sistema tributário, é a de que esta Lei disciplina aquilo que *é* pertinente à competência do Estado, em nada alterando a legislação do 'Imposto de Renda, de competência da União." (fls. 02).

O auto de infração típico aplica a multa de 75% sobre o valor do principal, que supõe de caráter objetivo (art. 44 , inciso I, da Lei 9.430/1996), embora reconheça "ausência de dolo" da parte dos intimados.

No entanto, em verdade, no plano dos fatos, no comportamento qualificado como **infracional**, cuja responsabilidade é indevidamente atribuída aos membros dos órgãos referidos, houve mais do que simples "ausência de dolo". Houve **boa-fé objetiva**, uma vez que os valores recebidos foram f**ixados nos termos da Lei Complementar n. 20/2003 ou da Lei n. 8.730, de 8 de setembro de 2003,** foram **declarados expressamente e rigorosamente em harmonia com os informes oficiais de rendimentos recebidos do Ministério Público da Bahia, do Tribunal de Contas ou da magistratura estadual**.

Os membros do Ministério Público, da magistratura e do Tribunal de Contas da Bahia não "classificaram indevidamente" valores como não tributáveis. Essa conduta infracional, se existente, não lhes pode ser atribuída. **O Estado da Bahia classificou** os valores pagos e reteve na fonte, subtraindo de rendimentos o **valor considerado devido ao Estado (art. 157, I, CF)**. Neste domínio, **a conduta dos agentes públicos autuados foi completamente vinculada**, faltando-lhes autonomia para classificar os valores percebidos diversamente da classificação dada pela fonte pagadora. É elementar princípio de direito que onde falta autonomia, falta responsabilidade, por ser **inexigível conduta diversa**. O ilícito administrativo, seja na modalidade de ilícito tributário ou não, nesse ponto assemelham-se em tudo ao ilícito civil e penal, não havendo diferença ontológica. A voluntariedade é pressuposto da infração tributária, sendo ilegítimo atribuir sanção tributária a quem cumpre com lealdade o que lhe é exigido de direito, **segundo a interpretação feita pelo próprio Estado**, não dispondo o agente público de autonomia para atuar de forma diversa. Se não há autonomia, **não há culpa nem reprovação possível;** logo, não pode haver multa proporcional, sanção tributária, seja esta qualificada ou não como sanção objetiva.

Neste sentido, LUCIANO AMARO, ao analisar o artigo 136 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável", assinala a **inexistência da responsabilidade objetiva**, pois o artigo referido não menciona "independe de culpa", mas, sim, "independe de intenção", de dolo. Segundo o festejado autor, "o que o Fisco não precisa provar é o dolo, a vontade" (Infrações Tributárias, RDT 67/33). É, portanto, **indispensável para caracterização da infração na ordem tributária ao menos a culpa do infrator**, constituindo transgressão da Constituição, que reclama a individualização da pena (art. 5º, XLVI), admitir-se a responsabilidade objetiva na imposição de sanções tributárias, a colher **condutas de boa-fé e implementadas sem culpa ou violação dos deveres objetivos de cuidado**.

Em resumo: **sem um mínimo de culpabilidade não é possível admitir a existência de infração tributária e, consequentemente, a imposição de multa proporcional.** É a lição também de RUY BARBOSA NOGUEIRA: "É exatamente

com fundamento no princípio da boa-fé, e, portanto, pela exclusão da culpa, que **não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente**, quando sob consulta oponível ou quando eficazmente autodenuncia" (Curso de Direito Tributário, 14 ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995, p 195/6).

Na compreensão da matéria de fato, além disso, não se deve perder de vista o disposto no **art. 112** do Código Tributário Nacional, segundo a qual "**a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de dúvida quanto: (...) I – **à capitulação legal do fato;** II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação":

Nesta mesma senda, o Superior Tribunal de Justiça tem determinado a exclusão de multa fiscal quando reconhecida a boa-fé do contribuinte:

> EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIES A QUO. NOTIFICAÇÃO.
>
> I - Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.
>
> II - A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.
>
> II - Recurso especial improvido. "(STJ, RESP 215655/PR - PR (1999/0044957-6), Relator Ministro Francisco Falcão, Recorrente: Fazenda Pública do Estado do Paraná, Primeira Turma, julgado 18/09/2003).

Nos Tribunais Regionais, a mesma orientação é seguida:

> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. VALORES PAGOS PELA PETROBRAS

SOB A RUBRICA INDENIZAÇÃO POR FOLGA NÃO GOZADA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. NATUREZA SALARIAL DAS HORAS EXTRAS REMUNERADAS. MULTA NO PERCENTUAL DE 75%. INAPLICABILIDADE. INCIDÊCIA DA TAXA SELIC.

- No incidente de uniformização de jurisprudência n. 318.295-RN, este Tribunal firmou entendimento de que a remuneração por serviço extraordinário, ou "horas extras", ainda que paga extemporaneamente, possui natureza de salário e não de indenização, pois nada mais é do que um acréscimo salarial, em razão do prolongamento da jornada normal de trabalho prestada pelo obreiro. Ressalva do ponto de vista do relator.

- **Ilegalidade da multa aplicada ao contribuinte, se não ficou caracterizada a omissão de receita.**

- Quanto a atualização do débito, a partir de 1' de janeiro de 1996 aplica-se a taxa SELIC, instituída pela Lei 9.250/95. *(TRF - 5~ Região, Apelação Cível nº 344424/RN - 2001.84.00.006837-3, 3 ~ Turma, Rel. Des. Federal Ridalvo Costa, DJU 15.03.2005).*

Os precedentes referidos podem ser invocados para este caso, pois além de terem atuado de modo vinculado na classificação do tributo devido, seguindo a interpretação realizada pelo Estado, os agentes estaduais persistiram em estado de boa-fé durante todo o período do pagamento da compensação, por ser o referido procedimento expressamente previsto em norma legal estadual, fato tido por relevante pelo próprio Fisco Federal em **casos equivalentes.**

Na nota técnica n. 4-Cosit, de 29 de abril de 2009, respondendo a provocação do Tribunal de Justiça e do Ministério Público da Bahia, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal reconheceu a existência de boa-fé dos autuados, declarando expressamente que “não haverá aplicação de multas aos contribuintes pessoas físicas, mas caberá a cobrança do imposto de renda incidente sobre as parcelas relativas à conversão da URV, bem como sobre a sua atualização pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic)”. Sem embargo da decisão tomada pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, tomada em 2009, no primeiro grau da esfera administrativa ainda são exigidas e impostas multas sancionatórias pelos agentes do fisco federal.

2.1. A CLASSIFICAÇÃO LEGAL DA VANTAGEM PAGA COMO INDENIZAÇÃO NA ORDEM JURÍDICA ESTADUAL E A APLICAÇÃO DO PARECER PGFN/CAT N. 2716/2007 E DA NOTA COSIT N. 177, DE 10 DE JUNHO DE 2008.

No âmbito do Ministério Público brasileiro há precedentes administrativos que revelam comportamento contraditório do Fisco Federal ou, a rigor, da Fazenda Nacional. No caso baiano, como antecipado, as intimações referem-se à cobrança pelo Fisco Federal de valores supostamente devidos de imposto de renda em razão de vantagem indenizatória temporária instituída pela Lei Complementar Estadual n. 20, de 08 de setembro de 2003 e da Lei 8.730/2003. A indenização referida foi paga durante trinta e seis meses, tendo sido reconhecida com o objetivo expresso de ressarcir membros do Ministério Público, da magistratura e dos Tribunais de Contas de perdas decorrentes da conversão da remuneração de cruzeiro real para Unidade Real de Valor - URV, objeto de cobrança em ação judicial julgada favoravelmente aos membros das Instituições referidas.

Porém, a Lei Complementar n. 20/2003 e a Lei 8.730/2003 não inovaram substancialmente a matéria, pois prescrevem de modo semelhante ao disposto na Resolução n. 245, de 2002, do Supremo Tribunal Federal, que atribuiu natureza indenizatória ao abono variável e provisório deferido aos membros da magistratura federal pelo art. 6º. da Lei n. 9.655, de 2 de junho de 1998, e, posteriormente, também aplicado ao Ministério Público Federal, pelo art. 2º, da Lei n. 10.477, de 27 de junho de 2002.

A matéria suscitou inicialmente polêmica na Secretaria da Receita Federal, tendo a Nota Cosit n. 35, de 22 de janeiro de 2003, reconhecido natureza salarial ao abono variável referido na Resolução STF n. 245, de 2002, tendo-se deliberado consultar a PGFN sobre a questão. O Parecer PGFN n. 529/2003, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 7 de abril de 2003, concluiu que, regra geral, abono pecuniário, substitutivo de reajuste salarial, constitui-se fato gerador do imposto de renda, mas que, em razão da decisão do STF expressada na Resolução n. 245, de 2002, o referido abono pago aos Magistrados Federais **teria natureza jurídica indenizatória**, sem a incidência do imposto de renda. A mesma orientação foi adotada no Parecer PGFN/N. 923/2003, de 3 de junho de 2003, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18 de junho de 2003, aplicável aos Procuradores da República, invocando-se também o tratamento dado pela Resolução n. 245, de 2002.

Posteriormente, magistrados de diversos Estados, bem como membros do Ministério Público, requereram o mesmo tratamento, sendo todos os requerimentos inicialmente indeferidos pela PGFN em pareceres específicos, que restringiam as conclusões expostas nos Pareceres PGFN 529 e 923 às referidas categorias de agentes federais, contemplados por leis específicas federais. Sustentavam esses pareceres de indeferimento, requeridos pelas autoridades estaduais, que não sendo

essas categorias estaduais contempladas por lei federal específica não haveria porque lhes conceder "tratamento tributário idêntico", simplesmente porque não haveria identidade fática ou normativa. Essa foi a tônica, entre outros, do Parecer PGFN/CAT n. 282/2005.

A Associação do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, entretanto, em pedido de reexame da questão, alegou que o Parecer PGFN/CAT n. 282/2005 não poderia ser aplicado à situação do Estado do Rio de Janeiro, "**face à existência de lei formal estadual específica prevendo o abono variável dos membros do Ministério Público do Estado do Rio Janeiro (Lei Estadual n. 4.433, de 28 de outubro de 2004**)". Porém, ainda assim, neste primeiro momento, a PGFN manteve o entendimento anterior por meio do Parecer PGFN/CAT n. 2161/2005, de 28 de dezembro de 2005.

A mudança da orientação administrativa somente viria a ocorrer por meio do Parecer PGFN 2716/2007, de 14 de novembro de 2007, após requerimento de revisão administrativa do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro e da Associação do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.

Segundo a Nota Cosit n. 177, de 10 de junho de 2008, o Parecer PGFN/CAT n. 2716/2007, de 14 de dezembro de 2007, resumiu a questão nos seguintes termos:

> "- **o tratamento normativo conferido aos membros do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro é o mesmo atribuído ao Ministério Público Federal, trata-se do mesmo abono**;
>
> "- no caso do **Estado do Paraná** o abono fora concedido por ato normativo interno e não por lei no plano formal;
>
> "- foi juntado parecer do constitucionalista Professor José Afonso da Silva a propósito da discussão travada no Supremo Tribunal Federal, em âmbito de Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIN 3854-1-DF, relatado pelo Ministro Cezar Peluso, a respeito do sub-teto para os magistrados estaduais, quando foi reconhecido o caráter unitário e nacional do Poder Judiciário brasileiro (o Professor José Afonso da Silva demonstra em seu parecer o **caráter unitário e nacional do Ministério Público brasileiro**). (pelos autos a Adin foi julgada em caráter cautelar, ainda não foi julgado o mérito).
>
> "**Assim, o Parecer da PGFN concluiu que a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro produziu a Lei Estadual (RJ) n. 4.433, de 2004, provocando, por essa**

> **razão, a aplicação dos Pareceres PGFN/No. 529/2003 e PGFN/N. 923/2003, citando o brocado latino : onde existe a mesma razão (da lei) deve prevalecer a mesma regra de direito.**
>
> "Cita, ainda, na sua conclusão, que o Parecer PGFN/CJU n. 2160/2005, de 21 de dezembro de 2005, já prognosticava esse entendimento ao concluir pela constitucionalidade da Lei Estadual (RJ)n. 4.443, de 2004" (fl.3). (Grifos nossos).

Segundo a Nota Cosit n. 177, de 10 de junho de 2008, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **é possível cogitar de aplicação da mesma linha interpretativa adotada no Parecer PGFN/CAT n. 2716/2007 "aos Ministérios Públicos dos demais entes federados", sendo necessário "examinar cada caso em si" (fls. 04).**

Para a Nota, "a exemplo do que ocorreu com os pleitos até aqui examinados, cabe à PGFN examinar os pleitos dos demais Ministérios Públicos que forem submetidos à Secretaria da Receita Federal do Brasil". (fl.04).

Ocorre que, à semelhança do estabelecido como critério de interpretação para o Ministério Público do Rio de Janeiro, também **na Bahia houve aprovação de lei formal para o reconhecimento da vantagem provisória e temporária equivalente, exatamente a citada Lei Complementar n. 20, de 2003**. O mesmo pode ser dito em relação aos magistrados e integrantes do Tribunal de Contas do Estado e dos Municípios, consoante dispõe a Lei 8.730/2003. Não houve simples concessão de abono ou diferença de vencimentos por ato administrativo, como decidido no Estado do Paraná, mas **previsão expressa em lei formal estadual**, **situação idêntica àquela ocorrida no Estado do Rio de Janeiro**.

Exigir lei federal para dispor sobre a vantagem transitória devida a agente estadual era um disparate como critério interpretativo, pois obviamente a lei federal apenas poderia qualificar ou conceder vantagens provisórias para agentes federais. O Parecer PGFN/CAT n. 2716/2007 adotou o critério interpretativo adequado, **reconhecendo ao legislador estadual competência para dispor sobre o regime de retribuição e ressarcimento dos seus agentes, com repercussão econômica sobre a base de incidência do tributo, mas sem dispor sobre a própria regra matriz desse tributo, de competência normativa federal.**

2.2. – IRREVERSIBILIDADE DE EVENTUAL ERRO DE INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA SÚMULA 34 DA AGU

O processo administrativo tributário é a sede adequada para a revisão do lançamento por erro de direito, mas também cabe aos órgãos de controle da própria Administração fiscalizar o cumprimento de sua orientação predominante (sumulada).

No processo, como é sabido e ressabido, deve ser examinado, com respeito ao contraditório, qualquer desconformidade entre o ato de lançamento e a regra matriz do tributo. Porém, quando o suposto erro decorre de interpretação da própria Administração, não pode o Fisco alterar seus critérios de interpretação para promover a revisão unilateral e **ex officio** por suposto erro de direito. Trata-se de comportamento que violaria a **proteção da confiança do contribuinte e a própria segurança jurídica.**

> RICARDO LOBO TORRES expõe sobre o tema com clareza:
>
> "A irrevisibilidade do lançamento tributário por erro de direito é um dos corolários do princípio da proteção da confiança do contribuinte, que, por seu turno, se aproxima do princípio da boa-fé. Se o contribuinte aceita a orientação do Fisco e norteia a sua conduta de conformidade com o ato administrativo não pode ficar sujeito a ulterior modificação de entendimento da Administração Fazendária, se não houve fraude nem erro de fato. Esses princípios se incorporaram ao Código Tributário (art. 145, 146 e 149) e são proclamados pela jurisprudência e pela doutrina" (Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 3ª.ed, Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p.86).

No âmbito federal, a Advocacia Geral da União editou a **Súmula nº 34**, de 16/09/2008, publicada no D.O.U. de 17/09/2008, pg. 6, na qual prescreve:

> **"Não estão sujeitos à repetição os valores recebidos de boa-fé pelo servidor público, em decorrência de errônea ou inadequada interpretação da lei por parte da Administração Pública"**

Da exegese deste dispositivo sumular, pode-se concluir que a boa-fé do administrado legitima até a percepção de vantagem pecuniária desprovida de fundamento legal que a justifique. Nestes casos, a Administração Pública está dispensada de exigir a devolução de valores.

Com efeito, se o primado da boa-fé se sobrepõe até mesmo a casos de enriquecimento sem causa por parte dos agentes públicos, o que dizer das hipóteses em que o cidadão age albergado por dispositivo de lei expressa e por conduta reiterada da própria administração tributária (art. 100, inciso III, do CTN)?

Por essa compreensão, interpretada a súmula 34 da AGU não podem os agentes referidos receber penalidade e serem condenados a devolução, como se fora indevido, de parte dos valores compensatórios recebidos de boa-fé, por não ter havido retenção do IRRF, por suposto erro de interpretação de lei da Administração Pública Estadual.

Nem se diga que o princípio da irreversibilidade por erro de interpretação não se aplica aos casos referidos, que tanta intranquilidade e litígio provocam no Estado da Bahia, por ser o imposto de renda tributo sujeito a lançamento por homologação.

RICARDO LOBO TORRES, coerentemente, é explícito a este respeito:

> "O princípio da irrevisibilidade por erro de interpretação também se aplica ao lançamento por homologação. Se o contribuinte praticou os atos necessários à apuração do débito fiscal e se o recolheu aos cofres públicos, com a ciência e a autorização do Fisco, não pode ficar sujeito a novas exigências por alteração dos critérios jurídicos da Administração". (op. cit., p. 92).

A questão ganha destaque especial nos casos referidos porque, segundo o disposto no art. 157, I, da Constituição Federal, *verbis:*

> **"Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal**
>
> **I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem**."

Logo, se o suposto tributo devido **pertence ao Estado**, que deveria retê-lo integralmente, não pertence à União, **sendo juridicamente vinculante a interpretação e classificação que o próprio Estado da Bahia oferecer ao contribuinte sobre os limites devidos do tributo.**

Por igual, **é obrigatória a classificação que a própria lei formal do Estado reconheceu aos referidos pagamentos**. Essa interpretação deve ser coerente, prestigiar a segurança jurídica do contribuinte, **não podendo o Fisco Federal substituir-se ao Estado na interpretação de competência deferida pela lei fundamental ao Estado-Membro.**

No Estado da Bahia a classificação da vantagem foi feita expressamente por lei (LC n. 20/2003 e Lei 8.730/2003). A Procuradoria-Geral do Estado, além disso, expediu parecer, datado de 9.02.2006, da lavra da Procuradora JANAINA BITTENCOURT FANECA MASCARENHAS, em que igualmente reconhece a natureza indenizatória da vantagem, razão empregada para recusar a pensionista direito de receber a vantagem na ausência do titular, com a seguinte ementa:

> "DIFERENÇA DE URV E PAGAMENTO A PENSIONISTA. IMPOSSIBILIDADE. Em caso de óbito do legitimado a perceber as parcelas, não cabe o pagamento ao respectivo pensionista. Parcela paga em caráter indenizatório, não aderindo à remuneração, proventos ou pensão, passando a compor o

acervo hereditário do de cujus" (RPGE, Salvador, 33/34: 221-229, jan/dez/2005,2006).

Posteriormente, em 7 de maio de 2010, a Procuradoria-Geral do Estado, através do Procurador JORGE SALOMÃO OLIVEIRA DOS SANTOS, manteve idêntica orientação em novo parecer sobre o assunto, detalhado e fundamentado, resumido nos seguintes termos:

> EMENTA: PEDIDO DE PROVIDÊNCIA. OFÍCIO CONJUNTO. PRESIDENTES DOS EGRÉGIOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA, DE CONTAS DO ESTADO E DOS MUNICÍPIOS E DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA. COBRANÇA, PELA SECRETARIA DA RECEITA DO BRASIL, DE IRPF SOBRE PAGAMENTO, AOS MEMBROS E SERVIDORES DOS ENTES CONSULENTES, RELATIVO À DIFERENÇA PROVENIENTE DO ERRO NA CONVERSÃO DA REMUNERAÇÃO DE CRUZEIRO REAL PARA UNIDADE REAL DE VALOR – URV. LEI ESTADUAL DECLARANDO A NATUREZA INDENIZATÓRIA DE TAL VERBA. EXISTÊNCIA DE DEMANDAS ENVOLVENDO MEMBROS DOS ENTES NO E. STF CONTRA O ESTADO DA BAHIA. LEIS ESTADUAIS DISPONDO SOBRE A NATUREZA DO PAGAMENTO DE TAIS DIFERENÇAS. POSSIBILIDADE DE AÇÃO JUDICIAL. LEGITIMIDADE DO ESTADO DA BAHIA CONTRA A UNIÃO. AÇÃO CABÍVEL. APROPRIAÇÃO, PELA UNIÃO, DE RECEITA TRIBUTÁRIA ORIGINÁRIA DO ESTADO MEMBRO. ART. 157, I, DA CF. CONFLITO COM REFLEXO NO PACTO FEDERATIVO. AÇÃO CÍVEL DA COMPETÊNCIA ORIGINÁRIA DO E. STF, ART. 102, I, "f", DA CF.

2.3. – TITULARIDADE DE ESTADOS E MUNICÍPIOS SOBRE O IR NA FONTE: ARTIGOS 157, I, E 158, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ILEGITIMIDADE ATIVA DA UNIÃO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO

Contesta-se a própria competência do Fisco Federal para lavrar auto de infração e cobrar tributo sobre a renda que deveria ter sido retido no âmbito do Estado-Membro. **Contesta-se por igual o interesse de agir dos órgãos de arrecadação da União para processar e exigir, fundado em nova interpretação, tributo pertencente ao Estado-membro**. A questão é relativamente simples de ser formulada, embora possua extraordinária complexidade no contexto do nosso regime federativo.

É que o imposto de renda, nos termos do art. 157, I, da Constituição Federal, embora tributo de competência normativa federal, quando relativo a pagamentos promovidos pelo Estado, simplesmente é tributo que pertence ao Estado-Membro, sendo a União parte ilegítima para promover-lhe a cobrança ou integrar, como sujeito passivo, demandas relativas à forma de retenção do tributo pelo Estado-Membro.

No Superior Tribunal de Justiça a matéria foi pacificada, contando-se mais de uma dezena de decisões que **recusam à União legitimidade passiva em demandas promovidas por servidores públicos estaduais com o objetivo de discutir isenção ou não incidência de imposto de renda, retido na fonte** por Estado-Membro (STJ, RMS n.º 10.044/RJ, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 17.04.2000; Resp n.º 296.899/MG, 1ª Turma, Min. Garcia Vieira, DJ de 11.06.2001; EDcl no RMS n.º 5.779/RJ, 2ª Turma, Min. Laurita Vaz, DJ de 04.11.2002; AgRg no Ag n.º 356.587/MG, 2ª Turma, Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 30.06.2003; REsp n.º 477.520/MG, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; AgRg no REsp n.º 710.439/MG, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20.02.2006; REsp n.º 594.689/MG, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 05.09.2005. 3. Recurso especial a que se dá parcial provimento. (REsp 874.759/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki,Primeira Turma, DJ. 23.11.2006)

No Supremo Tribunal Federal o mesmo entendimento foi adotado desde 1998 (RE 224.461, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 3.11.1998; AI 296.442, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 8.8.01; RE 172.714, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 6.11.2001; AgReg nº 571.850, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 26/04/2007).

Recentemente, no julgamento do AI 700117 AgR (DJ 18-02-2011, Rel. Min. Cármen Lúcia), assentou o Tribunal:

> "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS SERVIDORES ESTADUAIS: COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA COMUM ESTADUAL. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. **O Estado-Membro é parte legítima para figurar no polo de ação de restituição de imposto de renda, por pertencer a ele o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre pagamentos feitos a servidore**s." (Grifo nosso)

Não se trata de um precedente isolado no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal, *verbis:*

”A teor do disposto no inciso I do artigo 157 da Constituição Federal, pertence aos Estados e ao Distrito Federal 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. Ora, **controvérsia sobre retenção na fonte e restituição circunscreve-se ao âmbito da Justiça comum**, **não se podendo cogitar, na espécie, de interesse da União**” (STF, AI 296.442, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 8.8.01) (Grifo nosso).

“(...) A União não possui interesse na causa, porquanto pertence ao Estado-membro o produto da arrecadação do imposto sobre a renda, incidente na fonte, sobre pagamentos feitos a servidores públicos. Ademais, "sem que a União tenha assumido, por seus representantes, qualquer das posições processuais mencionadas no art. 109, 1, da Constituição, não há cogitar do deslocamento de competência para a Justiça Federal" (Nesse sentido CF RE n. 172. 714, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 14.12.01; RE n. 577.142, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 1°.11.06)' (RE 534.012- AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 4.9.2007). E ainda: RE 224.461, Rel. Min. Ilmar Galvao, Primeira Turma, DJ 3.11.1998; Al 398.01 7-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 17.9.03; e Al 571.850-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 25.5.2007.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - SERVIDORES PÚBLICOS ESTADUAIS - CONTROVÉRSIA - COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA LOCAL – PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS. Conforme entendimento de ambas as Turmas do Supremo, a controvérsia sobre retenção na fonte e restituição do Imposto de Renda, incidente sobre os rendimentos pagos a servidores públicos estaduais, circunscreve-se ao âmbito da Justiça comum, em razão da natureza indenizatória da verba. (STF, RE 433857 AgR / PE, Julgamento: 13/04/2011, Primeira Turma, DJe 05-05-2011).

EMENTA: Competência da Justiça Estadual para processar e julgar ação proposta por servidores estaduais ativos e inativos contra o Estado e o Instituto de Previdência do Estado de São Paulo - IPESP, com o objetivo de obter a restituição de quantias retidas a título de imposto de renda e contribuição previdenciária; sem que a União tenha assumido, por seus representantes, qualquer das posições processuais mencionadas no art. 109, I, da Constituição, não há cogitar do deslocamento da competência para a Justiça Federal. (STF,

RE 172714 / SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 06/11/200, DJ 14-12-2001)

No Eg. Superior Tribunal de Justiça igualmente são uníssonos os precedentes na matéria, destacando-se, entre muitos outros, os seguintes:

"PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO.

(...) 2. O STJ pacificou o entendimento de que a União não possui legitimidade passiva em demandas promovidas por servidores públicos estaduais com o objetivo de obter isenção ou não incidência de imposto de renda retido na fonte, porquanto, nessas hipóteses, por força do que dispõe o art. 157, I, da Constituição Federal, pertencem aos Estados da Federação o produto da arrecadação desse tributo. Precedentes: RMS n.º 10.044/RJ, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 17.04.2000; Resp n.º 296.899/MG, 1ª Turma, Min. Garcia Vieira, DJ de 11.06.2001; EDcl no RMS n.º 5.779/RJ, 2ª Turma, Min. Laurita Vaz, DJ de 04.11.2002; AgRg no Ag n.º 356.587/MG, 2ª Turma, Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 30.06.2003; REsp n.º 477.520/MG, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; AgRg no REsp n.º 710.439/MG, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20.02.2006; REsp n.º 594.689/MG, 2ª Turma, Min. Castro Meira,DJ de 05.09.2005.3. Recurso especial a que se dá parcial provimento. (STJ, REsp 874759 / SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, J. 07/11/2006, DJ 23/11/2006 p. 235).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. (RESP 989.419/RS) ART. 543-C, DO CPC. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.

1. Os Estados da Federação são partes legítimas para figurar no polo passivo das ações propostas por servidores públicos estaduais, que visam o reconhecimento do direito à isenção ou à repetição do indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte. Precedentes: AgRg no REsp 1045709/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 21/09/2009; REsp 818709/RO, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11/03/2009; AgRg no Ag

430959/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15/05/2008; REsp 694087/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 21/08/2007;REsp 874759/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 23/11/2006; REsp n. 477.520/MG, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; REsp n. 594.689/MG, rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005.

2. "O imposto de renda devido pelos servidores públicos da Administração direta e indireta, bem como de todos os pagamentos feitos pelos Estados e pelo Distrito Federal, retidos na fonte, irão para os cofres da unidade arrecadadora, e não para os cofres da União, já que, por determinação constitucional "pertencem aos Estados e ao Distrito Federal." (José Cretella Júnior, in Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Forense Universitária, 2a edição, vol. VII, arts. 145 a 169, p. 3714).3. Agravo regimental desprovido. (art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008).(STJ, AgRg no REsp 1160198 / PE, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, Julgamento 19/10/2010, DJe 28/10/2010)

“TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - ARTIGO 105, INCISO III, A E C, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - FÉRIAS-PRÊMIO - NÃO-INCIDÊNCIA - SÚMULA 136 - LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA FAZENDA ESTADUAL – DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO - SÚMULA N. 83 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

Os valores recolhidos a título de imposto de renda na fonte, pelos Estados, de seus servidores, são de interesse daqueles, consoante determinam os preceitos constitucionais (artigos 149, inciso I, da Constituição do Estado de Minas Gerais e 157, inciso I, da Constituição da República), e bem assim porque são os responsáveis pelos descontos e destinatários finais da verba retida; não há falar em interesse da União, porquanto a importância descontada não se destina aos seus cofres, cabendo a ela, tão-somente, instituir o tributo.(STJ, REsp 263580 / MG, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, DJ 05/03/2001 p. 147)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO DA FONTE. APOSENTADORIA

COMPLEMENTAR. PREVIDÊNCIA PRIVADA. APLICAÇÃO DA LEI 9.250/96.

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento de que compete à Justiça Comum do Estado processar e julgar ação em que servidor público estadual pleiteia a isenção ou a não-incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, pois compete aos Estados sua retenção, sendo os referidos entes os destinatários do tributo de acordo com o artigo 157, I, da Constituição Federal.

2. O recurso não merece prosperar, porquanto pacífica a jurisprudência desta Corte Especial no sentido de que pertence aos Estados o produto da arrecadação do imposto sobre a renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos por eles pagos, suas autarquias e fundações, tendo os mesmos legitimidade para figurar no pólo passivo de ações versando sobre a não incidência desta exação sobre férias convertidas em pecúnia. Precedentes: (AgRg no Ag 356587/MG Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS DJ 30.06.2003; REsp 296899 / MG Relator Ministro GARCIA VIEIRA DJ 11.06.2001; RMS 10044/RJ Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS DJ 17.04.2000; AGA 572.637/MG, Rel. Min. José Delgado, DJU de 09.08.04 e REsp 477520/MG, Rel. Ministro Franciulli Netto DJ 21.03.2005.
3. Resta incólume o teor do acórdão de origem, que extinguiu o feito, por ilegitimidade passiva da Autoridade Coatora Federal, por falta de interesse da União na causa.

4. Agravo Regimental desprovido.

(STJ: AGRESP – 710439. Processo: 200401770728 UF: MG Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da decisão: 07/02/2006 Documento: STJ000257595).”

Se cabe exclusivamente à Justiça Comum Estadual processar esses litígios, por falta de interesse da União, por identidade de razão falta ao órgão administrativo de fiscalização tributária da União interesse de agir e legitimidade para lavrar auto e processar supostas infrações sobre a mesma matéria, especialmente pelo fato de a questão de fundo ser exclusivamente a classificação feita pelo Estado da vantagem paga aos seus próprios agentes.

Foi o que entendeu em 2010 a Justiça Federal da Bahia, em caso paradigmático, relatado pelo ilustrado Juiz Federal PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA (Processo nº 2010.33.00.002060-3), quando do julgamento de mandado de segurança impetrado pelo espólio de Antônio Helder Thomaz e outros contra ato

do Delegado da Delegacia da Receita Federal em Salvador – 5ª. DF, objetivando a declaração de nulidade do auto de infração n°. 0510100/01135/09, lavrado em face da declaração indevida de valores pagos pelo Tribunal de Justiça da Bahia, relativos à Unidade Real de Valor – URV, como Rendimentos Isentos e Não Tributáveis. Essa decisão, favorável ao contribuinte, cujo objeto é idêntico ao debatido nos processos administrativos em curso na Receita Federal de Salvador, foi ementada nos seguintes termos:

> "EMENTA: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – PARCELA DA RECEITA PERTENCENTE AOS ESTADOS-MEMBROS. Como o art. 157, I da Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal a parcela do imposto sobre a renda retida dos vencimentos dos servidores públicos, tais entes podem, por meio de lei, abdicar dessa receita."

Nesta decisão fundamentada, o magistrado federal PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, que também é doutor em direito tributário e professor da Universidade Federal da Bahia, deferiu o pedido, anulou o auto de infração lavrado e determinou que a autoridade coatora se abstivesse de exigir do autor o crédito tributário e as penalidades contidos no auto de infração.

Por conseguinte, é abusiva e permanente a lesão provocada pela cobrança, na via administrativa federal, de valores a título de imposto de renda supostamente devidos pelos agentes públicos autuados em 2004, 2005 e 2006, quando lei estadual expressamente qualificou a vantagem recebida como indenizatória, por haver sido instituída para ressarcir perdas decorrentes da conversão da remuneração de cruzeiro real para Unidade Real de Valor – URV, adotando modelo seguido pela própria União perante os seus juízes e membros do Ministério Público. A União não pode ser gestora de créditos tributários estaduais ou apropriar-se desses valores. Nem o órgão administrativo de fiscalização da União substituir os órgãos de fiscalização do Estado-membro quando a questão seja limitada a interpretação da natureza da vantagem paga pelo Estado-membro aos seus agentes.

A matéria foi claramente sintetizada no Superior Tribunal de Justiça na decisão do Conflito de Competência nº 10.108-SP, litterim:

> CONFLITO DE COMPETÊNCIA - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE POR ESTADO FEDERADO - COMPETENCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL (CF, ART. 157, I).
>
> I - A teor do art. 157, I, da Constituição Federal, o imposto de renda retido na fonte é tributo estadual. Assim, o agente estadual, quando efetua a retenção, age no exercício de competência própria - não, delegada.

> II - Compete à Justiça Estadual conhecer de mandado de segurança impetrado contra retenção de imposto de renda, no pagamento de vencimentos de servidor público estadual.

Nos Tribunais Estaduais, por igual, já não remanescem dúvidas:

> "Compete à Justiça Estadual processar e julgar demanda na qual se discute a incidência, ou não, do imposto de renda na fonte sobre vencimento de servidor público estadual, notadamente em face do que dispõe o artigo 157, I, da Carta Política, que determina que a arrecadação do aludido tributo se incorpora ao patrimônio do Estado. – TJMG – ADV 33—1/514, AP 199003-5/2000, Rel. Dês. Paduani.).

> Nos Juizados Especiais Federais da Bahia o entendimento é o mesmo:

> "PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. IMPOSTO DE RENDA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE EXCLUSIVA DO ESTADO DA BAHIA. SÚMULA 447 DO STJ. ILEGITIMIDADE DA UNIÃO. RECURSO DESPROVIDO.

> 1. Tratando-se de servidor público dos Estados, o produto da arrecadação do imposto sobre a renda pertence ao respectivo Estado, na forma do art. 157, I, da Constituição.

> 2. Dessa forma, a União é parte ilegítima em ação em que se pede a repetição do indébito, recaindo a legitimidade exclusivamente sobre o Estado da Bahia.

> 3. Súmula 447, do STJ: "Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores".

> 4. Recurso desprovido. Sentença mantida por seus próprios fundamentos.

> 5. Acordão integrativo (art. 46, da Lei 9099/95)" (JEF-BA, Recurso 0041613-14.2009.01.3300, Rel. Juiz Federal Fábio Moreira Ramiro, 27.005.2011).

Sobre o mesmo tema, MARCO AURÉLIO GRECO, em trabalho escrito em 2003, extraiu consequências relevantes com precisão e clareza, em síntese de indispensável transcrição:

> "a) Os artigos 157, I e 158, I da CF/88 atribuem titularidade direta e própria aos Estados e aos Municípios sobre o montante do imposto sobre a renda que incidir relativamente a rendimentos que pagarem a qualquer título. Não se trata de valor recebido por antecipação, nem de valor cobrado por conta e em nome da União. Trata-se de receita própria por expressa determinação constitucional. O valor que corresponder à adequada aplicação da legislação federal do imposto relativa ao rendimento pago pertence a Estados e Municípios. Esta titularidade tem por objeto o valor que resultar da incidência da norma e não o valor que, de fato, tiver sido retido. Por pertencer a Estados e Municípios, este valor não pertence à União.
>
> b) Na hipótese de não ter havido, à época oportuna, a retenção do imposto na fonte, o Estado ou o Município terá deixado de exercer uma potestade (= poder jurídico) de que estava investido, procedendo, por isso, à entrega ao beneficiário de um montante superior ao que deveria ter entregue.
>
> c) Neste caso, Estado e Município podem promover a cobrança do imposto que não foi retido à época própria, fazendo-o diretamente em relação aos contribuintes, pois este valor lhes pertence. Sua titularidade é direta e imediata e independe de ação de terceiros (como a União).
>
> d) A União não tem legitimidade para receber e cobrar o valor do imposto incidente na fonte que não foi objeto de retenção por Estado ou Município. A Constituição estabelece que a legitimidade da União é apenas sobre o que exceder ao valor incidente na fonte, pois, quanto a esta última parte, a legitimidade pertence ao Estado ou ao Município. Tendo havido pagamento feito diretamente pelos contribuintes à União, englobando montante que deveria ter sido retido na fonte, o respectivo valor deve ser por ela restituído. O valor correspondente ao imposto sobre a renda incidente na fonte pertence ao Estado (artigo 157, I) ou ao Município (art. 158, I), não pertence à União. Só pertence à União o valor devido pelos contribuintes que exceder ao valor do imposto incidente na fonte. O pagamento feito pelos contribuintes diretamente à União até o montante correspondente ao imposto incidente na fonte configura pagamento a quem não tem legitimidade para recebê-lo. Tem a natureza de pagamento indevido, cuja

> restituição os contribuintes têm o direito de pleitear e obter." (Titularidade de Estados e Municípios sobre o IR na Fonte: os artigos 157, I, e 158, I, da CF/88, in: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 3, maio 2003, p. 117).

Com efeito, a ausência de retenção sobre o valor recebido com a referida indenização provisória, em decorrência da Lei Complementar n. 20/2003 ou da Lei Estadual n. 8.730/2003, não autoriza a União a reclamar para si competência para cobrar tributo que não lhe pertence. Mostra-se à evidência a ilegitimidade ativa da União para figurar no pólo ativo da suposta relação obrigacional, o que enseja violação à própria autonomia do Estado-membro.

Se o Estado da Bahia, credor da arrecadação relativa ao imposto de renda retido na fonte incidente sobre a remuneração de seus agentes, fixa uma interpretação sobre a natureza das parcelas componentes dessa remuneração, renunciado à arrecadação correspondente, qual o interesse e legitimidade da União na redefinição administrativa do caráter indenizatório ou remuneratório dos valores não retidos? O interesse da União nasce apenas no que exceder o montante objeto da norma de retenção na fonte, pois todo o valor apurado com a retenção pertence integralmente ao Estado (art. 157, I) ou ao Município (art. 158, I), ambos da Constituição Federal.

Todo e qualquer litígio envolvendo os valores sujeitos a retenção, ou não retidos, deve ser conhecido pela Justiça Estadual, por atuar o agente estadual de fiscalização no exercício de competência própria e não delegada. É, afinal, a legitimidade de uma arrecadação estadual que se está a definir. Não podem esses créditos integrar programas de refinanciamento ou cobrança da União.

É também essa, com clareza indiscutível, a conclusão de MARCO AURÉLIO GRECO, no trabalho referido:

> "Em suma, **uma vez que o montante relativo ao imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos não pertence à União** e sua retenção é de responsabilidade de Estados e Municípios, duas conseqüências daí decorrem:
>
> **(a) não cabe a União exigir o respectivo montante dos contribuintes** e
>
> (b) caso tenha havido, pelos contribuintes, recolhimento espontâneo do respectivo montante a favor da União, este terá a natureza de um **pagamento indevido**, cuja adequada restituição tem direito de pleitear e obter, desde que, no lado oposto, esteja, de algum modo, assegurada a correspondente

arrecadação pelo Estado ou Município, efetivos titulares desse montante." (Titularidade de Estados e Municípios sobre o IR na Fonte, op. cit, p. 112).

2.4. - DA INCOMPETÊNCIA DO FISCO FEDERAL PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE LEI ESTADUAL EM SENTIDO ESTRITO

As autuações realizadas pelo Fisco Federal consubstanciam direta violação da autonomia federativa do Estado-membro e presumem a inconstitucionalidade das leis estaduais referidas. Trata-se de um paradoxo, pois a referida legislação goza de presunção de constitucionalidade, que só poderia ser afastada por intermédio dos instrumentos específicos de controle, inexistentes no caso concreto. Ademais, conforme se antecipou, a própria Receita Federal, em caso análogo, considerou válida a legislação estadual do Rio de Janeiro que classificou a reposição devida à URV como "vantagem indenizatória" (Parecer PGN/CNJ 2160/2005 e parecer PGFN/CAT 2716/2007).

Deveras, não poderia a Fazenda Nacional, por intermédio de seus agentes, afastar a aplicação das leis estaduais referidas, fazendo incidir a tributação sob a alegação de que a mesma padece de vício de inconstitucionalidade, especialmente quando não lhes cabe em qualquer hipótese o tributo pertencente ao Estado-membro. Tal medida representa ainda clara violação ao princípio da legalidade, tantas vezes invocado pelos agentes do Fisco para aplicar legislação flagrantemente inconstitucional, sob a insólita argumentação de que estes não possuem competência para reconhecer a inconstitucionalidade de ato normativo (Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes). Se não possuem essa competência, segundo a súmula administrativa, para declarar a inconstitucionalidade de ato normativo que tributa, também não possuem competência para declarar a inconstitucionalidade, no âmbito administrativo, quando a norma legal afasta a tributação, qualificando valores recebidos como indenizatórios.

Neste contexto, estando os agentes públicos autuados sob o pálio de legislação estadual que confere juridicidade à sua conduta, de nada vale a interpretação posterior do Fisco Federal contrária aos contribuintes, sem prévia desconstituição de eficácia jurídica da legislação vigente. As leis estaduais referidas, ao cuidarem do regime de compensação dos servidores, autorizam a não incidência do Imposto de Renda, e devem prevalecer até que decisão emanada do Poder Judiciário competente declare a sua não conformidade com o ordenamento jurídico.

2.5. - DA NECESSIDADE DE AÇÃO JUDICIAL COLETIVA PARA EXTINÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE

FISCALIZAÇÃO EXISTENTES – DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO NOMINAL E EXPRESSA DOS ASSOCIADOS

Embora tenha sido proposto requerimento administrativo, visando uma solução geral para essa violação do pacto federativo, em curso na Advocacia-Geral da União desde 2010, não é possível desconhecer que diversos membros da magistratura, do Ministério Público e dos Tribunais de Contas do Estado da Bahia estão sendo executados ou tendo os seus recursos administrativos indeferidos, correndo grave risco de perda patrimonial e de limitação no exercício de direitos.

Os membros da magistratura, do Ministério Público e do Tribunal de Contas do Estado permanecem sofrendo o constrangimento de serem tratados como se fossem sonegadores, conquanto procurem manter postura rigorosa e honesta durante toda a vida, seguindo na presente questão a legislação estadual e as orientações fornecidas pela fonte pagadora. No momento, permanecem contabilizando prejuízos em suas atividades pessoais, como recentemente sofreu um juiz da Capital, que necessitou vender um apartamento (herdado do pai) e passou pelo agravo de ter o negócio desfeito, após a promitente compradora ter acesso à certidão positiva de débitos com a Receita Federal decorrente do presente litígio. Todos os agentes referidos estão sujeitos a esta situação vexatória, deprimente e humilhante. O referido juiz foi à Receita e, depois de muito constrangimento, forneceram-lhe uma certidão "negativa com efeito positivo", que pouco contribuiu para minorar a sua situação. Há ainda os que, por não terem ingressado com recursos administrativos, estão sendo executados pela Fazenda Federal!

Diante desse quadro, bem como do caudal de precedentes que indicam a absoluta falta de competência da União Federal para impor a interpretação de seus órgãos administrativos ao Estado-membro no tocante à tributação na fonte da remuneração dos agentes públicos estaduais (art. 157, I, CF), as diversas entidades de classe avaliam ingressar com ações judiciais coletivas para decretação de nulidade dos autos de infração lavrados pela Receita Federal da Bahia, com base na suposição errônea sobre ocorrência de fato jurídico tributário do IRPF, com a consequente abstenção da cobrança de supostos créditos e penalidades neles previstas.

A iniciativa de demanda judicial coletiva parece oferecer vantagens importantes em relação à estratégia até o momento empreendida de impugnações administrativas individuais. A ação coletiva judicial não implica na desistência da defesa individual administrativa – ao contrário do que ocorre no manejo de ações individuais. Impetrada a ação coletiva, cada agente manterá em sua integralidade todos os efeitos benéficos das impugnações em curso perante a Receita Federal, em especial a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, impossibilitando o ajuizamento de ações executivas pelo Fisco e, por igual, a vedação a quaisquer restrições no CPF ou inscrição no CADIN. Os efeitos da decisão judicial coletiva só se estenderão individualmente a cada contribuinte em caso de êxito na demanda coletiva, o que possibilita, em caso de decisão desfavorável, nova discussão sobre a

matéria através do ajuizamento de ações individuais sem ofensa à coisa julgada. Finalmente, a ação coletiva não induz litispendência com eventual ação individual em curso ou a ser proposta pelo interessado.

Mas ainda há quem sustente que a ação coletiva possa trazer prejuízo aos processos administrativos em curso.

Como é sabido, é comum a Fazenda Nacional invocar o disposto n**os** artigos 1º, § 2º, do DL 1.737/79 e no art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80 para considerar a ocorrência de renúncia ao recurso administrativo quando é impetrada qualquer medida de contestação judicial do crédito tributário:

> Art 1º (...) - 1º, § 2º, do DL 1.737/79:
>
> § 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.
>
> Art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80:
>
> Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.
>
> Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Há integrantes das carreiras autuadas pelo Fisco Federal que temem que o juiz da causa coletiva requeira a expressa autorização individual dos autuados, o que permitiria à Fazenda Pública invocar os dispositivos legais citados e extinguir os recursos administrativos interpostos pelos que autorizaram, expressamente, a interposição da ação coletiva. Receiam que a discussão judicial do crédito tributário, sob qualquer modalidade de ação, antes ou posteriormente à autuação, importe na renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

O receio parece excessivo, tendo em conta que no mandado de segurança coletivo a entidade de classe age em nome próprio, ainda que na defesa de direito alheio, com legitimação extraordinária de matriz constitucional (CF, art. 5º, LXX, b), o que afasta a exigência de autorização expressa de seus membros para a interposição do mandamus coletivo.

Neste sentido, consulte-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o precedente exarado no RE 193382/ SP, Rel. Min. Carlos Velloso:

> "CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. OBJETO A SER PROTEGIDO PELA SEGURANÇA COLETIVA. C.F., art. 5º, LXX, b. I. - A legitimação das organizações sindicais, entidades de classe ou associações, para a segurança coletiva, é extraordinária, ocorrendo, em tal caso, substituição processual. C.F., art. 5º, LXX. II. - Não se exige, tratando-se de segurança coletiva, a autorização expressa aludida no inciso XXI do art. 5º da Constituição, que contempla hipótese de representação.
>
> III. - O objeto do mandado de segurança coletivo será um direito dos associados, independentemente de guardar vínculo com os fins próprios da entidade impetrante do writ, exigindo-se, entretanto, que o direito esteja compreendido na titularidade dos associados e que exista ele em razão das atividades exercidas pelos associados, mas não se exigindo que o direito seja peculiar, próprio, da classe. IV. - R.E. conhecido e provido". (STF, RE 193382/ SP, Rel. Min. Carlos Velloso, STF, DJ 20.09.96).

No mesmo sentido: MS nº 22132/RJ - STF - Rel. Min. CARLOS VELLOSO - DJ de 18.11.96; ROMS nº 11954 - STJ - Rel.Min. JOSÉ DELGADO - DJ de 02.04.2001; ROMS nº 4821 - STJ - Rel.Min. EDSON VIDIGAL - DJ de 31.05.99; e MS nº 4126 - STJ - Rel.Min. DEMÓCRITO REINALDO - DJ de 11.03.96.

Nada obstante, preocupa a alguns agentes o entendimento do Fisco Federal sobre o disposto no parágrafo único do Art. 2o-A da Lei 9.494/97/97, incluído pela Medida Provisória n. 2180-35, de 2001, que passou a exigir, para que as associações possam atuar em juízo em ações coletivas, a autorização individual de cada um de seus membros. Referido dispositivo, está assim redigido:

> "Art. 4.º A Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos: (...)
> Art. 2º-A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator.
> Parágrafo único. Nas ações coletivas propostas contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias

> e fundações, a petição inicial deverá obrigatoriamente estar instruída com a ata da assembléia da entidade associativa que a autorizou, acompanhada da relação nominal dos seus associados e indicação dos respectivos endereços."

É indispensável verificar, porém, que no julgamento do Mandado de Segurança nº 23.769/BA, realizado em 3/4/2002, relatado pela Ministra Ellen Gracie, o PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reiterou o entendimento concernente à "não aplicação, ao mandado de segurança coletivo, da exigência inscrita no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, de instrução da petição inicial com a relação nominal dos associados da impetrante e da indicação dos seus respectivos endereços. Requisito que não se aplica à hipótese do inciso LXX do art. 5º da Constituição. Precedentes: MS nº 21.514, rel. Min. Março Aurélio, e RE nº 141.733, Rel. Min. Ilmar Galvão (...)" (Julgamento em 03.04.2002, DJ de 30/4/04, pag. 33, RTJ 191/02, PP 519).

Esse entendimento foi, posteriormente, consagrado na Súmula nº 629, do Supremo Tribunal Federal, aprovada em 24/09/2003 (DJ de 9/10/2003, p. 1; DJ de 10/10/2003, p. 1; DJ de 13/10/2003, p. 1), com o seguinte teor:

> “A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes.”

A orientação sumulada, como não podia deixar de ser, passou a ser seguida reiteradamente por outras esferas do Poder Judiciário, em julgamentos recentes:

> PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. AUTORIZAÇÃO ASSOCIADOS. INTERESSE PECULIAR DA ASSOCIAÇÃO. DESNECESSIDADE. EXIGÊNCIAS NÃO PREVISTAS NA CARTA MAGNA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. AUSÊNCIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE. SENTENÇA MANTIDA POR FUNDAMENTO DIVERSO. CARTA MAGNA.
>
> I - Reconhecida a legitimidade ativa da Impetrante, pois correto o entendimento de que é prescindível que a associação esteja autorizada expressamente por seus filiados para ajuizar a demanda coletiva, porquanto se trata de hipótese de legitimação extraordinária, na qual se dispensa a autorização expressa de cada um dos substituídos, que só é exigida para os fins do inciso XXI, do artigo 5º, da Constituição Federal, que trata de representação, em regime de legitimação ordinária. Súmula n. 629, do STF. Precedentes. Constituição Federal.
>
> II - O objeto do mandamus não precisa guardar vínculo com os fins próprios da entidade, desde que o direito esteja compreendido na titularidade dos associados e que exista em razão das atividades por eles exercidas, não se exigindo, todavia, que esse direito ou interesse seja peculiar da associação. Precedentes do STJ e desta Corte.

> III - A existência de direito líquido e certo a embasar a impetração do mandado de segurança coletivo não foi comprovada.
>
> IV - Apelação improvida. (TRF3, AMS 90896 SP, 98.03.090896-0, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL REGINA COSTA, Data de Julgamento: 02/09/2010, SEXTA TURMA, D.E 21/9/2010).
>
> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INSTRUÇÃO DA INICIAL COM A RELAÇÃO NOMINAL DOS FILIADOS. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.
>
> 1. Esta Corte de Justiça, seguindo o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, firmou entendimento no sentido de que "(...) as entidades elencadas no inciso LXX, 'b', do art. 5º da Carta Magna, atuando na defesa de direito ou de interesses jurídicos de seus representados - substituição processual, ao impetrarem mandado de segurança coletivo, não necessitam de autorização expressa deles, nem tampouco de apresentarem relação nominativa nos autos'(REsp 220.556/DF, 5ª Turma, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ de 5.3.2001). "(STJ, AgRg no REsp 1030488 / PE, 2008/0029150-2 , Rel. Min. DENISE ARRUDA, T1 - PRIMEIRA TURMA, Julgamento 03/11/2009, DJe 25/11/2009).

A questão não parece ter sido alterada com a promulgação da nova lei do mandado de segurança (Lei 12.016/2009). Com efeito, o novo diploma é explicito em dispensar, no art. 21, a autorização assemblear para a impetração coletiva, verbis:

> Art. 21. O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial. (Grifo nosso).

3. CONCLUSÃO

Em 27 de maio de 2010, Edvaldo Brito participou do X Congresso Brasileiro de Direito do Estado a meu convite, tratando do tema do pagamento da diferença de URV aos agentes públicos estaduais e municipais. Com o auditório repleto, o mestre foi enfático na demonstração de que a MP 482/94, que instituiu a URV e eliminou os demais indexadores na entrada do real, estancou a correção no último cálculo, mas não estancou de imediato o curso da inflação. A diferença entre o último cálculo indexado e a entrada em vigor da nova moeda, com paralisação da correção monetária sem paralisação da inflação em URV, teria sido um "expurgo" um confisco, cujo pagamento posterior deveria ser considerado indenização. Não representaria acréscimo patrimonial nem autorizaria a incidência de Imposto de Renda. A questão, entretanto, continua polêmica, pois acórdãos do STJ adotam entendimento oposto, sem embargo dos juízes federais, inclusive os ministros do STJ, terem sido beneficiados por interpretação administrativa do STF no sentido do caráter indenizatório do pagamento desse resíduo decorrente da mudança no padrão monetário.

Embora reconheça como válida essa linha de argumentação do mestre Edvaldo Brito, neste artigo procuro enfatizar aspecto complementar do problema, a questão federativa, que não encontra qualquer resistência nos tribunais superiores e evidencia o abuso do Fisco Federal na exigência do pagamento de imposto de renda pelo pagamento da diferença de URV pelos Estados e Municípios. Se os Estados são titulares do tributo de renda na fonte decorrente de pagamentos efetuados aos seus servidores (Art. 157, I, CF), a União é, independentemente da natureza do pagamento do resíduo da URV, parte ilegítima para promover a cobrança do suposto tributo devido ou integrar, como sujeito passivo, demandas relativas à forma de retenção do tributo de renda pelo Estado-Membro. A União não pode ser gestora de créditos tributários estaduais ou apropriar-se desses valores. Nem o órgão administrativo de fiscalização da União pode substituir os órgãos de fiscalização do Estado-membro quando a questão seja limitada a interpretação da natureza da vantagem paga pelo Estado-membro aos seus agentes. Trata-se de um abuso tão evidente que até um professor de direito administrativo se anima a escrever sobre direito tributário, em modesta homenagem a seu velho mestre.

R 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:

MODESTO, Paulo. TITULARIDADE DO ESTADO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA NA FONTE INCIDENTE SOBRE PAGAMENTOS A SERVIDORES PÚBLICOS: ESTUDO DE CASO. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 30, abril/maio/junho de 2012. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-30-ABRIL-2012-PAULO-MODESTO.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: