

VOTO

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes (Relator):

(I) Delimitação do objeto

Temos para exame, sob a sistemática da repercussão geral, Recurso Extraordinário em que se debate a quem pertence o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelo município, por suas autarquias e fundações, incluindo-se o pagamento de rendimentos a pessoas físicas e jurídicas, em razão do fornecimento de bens ou serviços, à luz dos artigos 153, III, e 158, I, da Constituição Federal.

Eis o teor dos dispositivos constitucionais tidos pela parte recorrente como violados:

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

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;”

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;”

Verifica-se, dos referidos dispositivos constitucionais, que o Imposto de Renda, embora seja tributo de competência da União, tem suas receitas, em parte, atribuídas aos Municípios, constituindo hipótese de repartição direta da arrecadação tributária, conforme disposto no art. 158, I, supracitado.

Ressalto que as receitas do referido imposto também foram atribuídas, em parte, aos Estados e ao Distrito Federal em dispositivo de idêntica redação:

“Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.”

Desse modo, o entendimento a ser fixado neste precedente afetará igualmente a repartição de receitas relativas ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados e o Distrito Federal.

(II) Repartição de receitas tributárias na Constituição de 1988

Inicialmente, destaco que a Constituição Federal de 1988 efetivamente rompeu com o paradigma anterior - no qual verificávamos a tendência de concentração do poder econômico no ente central (União) -, implementando a descentralização de competências e receitas aos entes subnacionais, a fim de garantir-lhes a autonomia necessária para cumprir suas atribuições.

Nesse sentido, vejamos a lição do eminente Ministro GILMAR MENDES em sua doutrina, a respeito da repartição de receitas na Assembleia Constituinte:

“A partilha das receitas, especialmente dos impostos, é uma questão fundamental do pacto federativo brasileiro, assim como de qualquer Estado fiscal que se estruture na forma de federação. Como se sabe, o modelo brasileiro caracteriza -se por processo de sístoles e diáستoles do poder financeiro, ora concentrando receitas no ente central, oradiluindo -as entre entes regionais ou locais, com o cenário político vigente em cada momento histórico.

A década de 1980 é marcada pelo avanço do poder dos governadores, alterando-se o quadro político que semantinha desde 1964, período no qual houve forte e crescente concentração de poder político e econômico nas mãos da União. O processo de redemocratização do país e descentralização fiscal, que já vinha em curso anos antes, resultou, anos mais tarde, no movimento pelas eleições presenciais diretas e na formação da Assembleia Nacional Constituinte que deu origem à Constituição hoje vigente.

Mesmo antes da promulgação da nova Constituição brasileira, o processo de redistribuição institucional de renda já se fazia sentir como consequência natural da redistribuição do poder político. Como

afirma José Roberto Afonso, “ a descentralização de receita é anterior à Assembleia Constituinte. Na verdade, o que os constituintes promoveram foi a regulamentação, regularização e aprofundamento do processo” 8.

As Emendas Constitucionais n. 17, 23 e 27, desse período, foram um claro exemplo disso. A Emenda Constitucional n. 17/80 aumentou o valor das transferências via fundo de participação. A Emenda Constitucional n. 23/83, Emenda “ Passos Porto”, como ficou conhecida, ampliou novamente o repasse aos Estados e Municípios. Nocaso do Fundo de Participação dos Estados, o incremento passou de 11% para 12,5%, em 1984, e para 14% em 1985; no caso do Fundo de Participação dos Municípios, para 16%. Em 1987, tal percentual subiu para 17%, por força denovo aumento promovido pela Emenda Constitucional n. 27 9.

O rearranjo político promovido pela Constituição Federal de 1988 foi impulsionado por duas grandes forças. De um lado, a luta por descentralização política e garantia de autonomia aos entes subnacionais, especialmente osmunicípios. De outro, o desejo de ampliação do elenco de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados,especialmente os direitos sociais, e de torná -los universais para todos os brasileiros. Esses dois elementos foramcomponentes preponderantes para o desenho do quadro fiscal ainda hoje vigente na Constituição 10.

A luta por autonomia política por parte de Estados e Municípios iria necessariamente afetar a partilha de recursospúblicos. A desejada autonomia política não poderia existir sem que estivesse aliada à autonomia financeira, e esta, nocontexto de um Estado fiscal, depende, fundamentalmente, da divisão de competências tributárias e da partilha doproduto arrecadação tributária. Para os Estados e Municípios de maior potencial econômico, a autonomia poderia ser, emgrande medida, assegurada por meio de suas próprias receitas tributárias, desde que a discriminação de suascompetências fosse -lhes favorável. Cuidou -se, então, de ampliar as competências estaduais incluindo no âmbito doICMS fatos econômicos antes sujeitos exclusivamente à competência tributária federal: combustíveis, energia elétrica etelecomunicações 11.

A partilha do produto da arrecadação dos impostos federais, por sua vez, foi novamente ampliada com aConstituição de 1988, inclusive como forma de promover a autonomia financeira dos entes menos favorecidoseconomicamente . Estabeleceu -se, para tanto, que 47% 12 do produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, assim como do imposto sobre produtos industrializados, seriam destinados aos Estados emunicípios, por meio dos respectivos Fundos de Participação.

Aos Estados -membros, por meio do FPE, coube 21,5% do IR e do IPI arrecadado pela União. Aos Municípios, por meio do FPM, coube 22,5% do IR e do IPI arrecadados pela União. Em 2007, por força de Emenda Constitucional n. 55, esse percentual foi acrescido de mais 1% a ser entregue aos municípios no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. Em 2014, o texto constitucional é alterado outra vez. A Emenda Constitucional n. 84/2014 acrescenta mais um ponto percentual ao FPM, devendo o respectivo montante ser entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano. Seriam ainda aplicados 3% em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro -Oeste, por meio de instituições financeiras de caráter regional, na forma da lei.” (grifos nossos) (Mendes, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional* / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonçalves Branco. – 12. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1255-1256)

Especificamente quanto à tendência de descentralização de receitas promovida pela Constituição Federal de 1988, assim se manifestou o Professor HELENO TAVEIRA TORRES:

“A CF de 1967 manteve os avanços da Emenda nº 18/65, mas adotou um forte cunho centralizador dos poderes da União, numa orientação centrípeta, inclusive para o federalismo fiscal. Por fim, com a Constituição de 1988, a lembrar os movimentos de sístoles e diástoles, retoma nova descentralização, ao instituir um federalismo cooperativo equilibrado, coerente com os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.” (grifos nossos) (TORRES, Heloane Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro, R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDPE | Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014)

No mesmo sentido são os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES:

“A CF 88 ampliou e refinou o sistema de repartição das receitas tributárias (vide p. 361). Iniciada com a Emenda Constitucional nº 18 /65, as participações sobre a arrecadação constituem instrumento importante para o equilíbrio financeiro do Estado Federal, desde que estabelecidos os meios de controle para a entrega correta e pontual dos recursos. A nova disciplina assegura aos Estados e Municípios volume maior de recursos e, ao mesmo tempo, alivia o sistema dos condicionamentos e das restrições anteriormente aplicáveis”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* – 19ª ed. - Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 370.)

Desse modo, a análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a repartição de receitas entre os entes federados, considerando o contexto histórico em que elaborados, deve ter em vista a tendência de descentralização dos recursos e os valores do federalismo de cooperação, com vistas ao fortalecimento e autonomia dos entes subnacionais.

(III) Repartição das receitas do Imposto de Renda

Assim, relativamente à repartição de receitas oriundas do Imposto de Renda Retido na Fonte nos moldes da Constituição Federal de 1988, de pronto, afasta-se o argumento da parte recorrente no sentido de que “*não houve, por parte do legislador constituinte originário, qualquer intuito em promover alterações no quadro de partilha direta deste imposto .*” (fl. 18, eDoc. 31).

Além disso, ressalto que, como já me manifestei em outros julgados, não há palavras inúteis na Constituição; assim, não obstante sejam aplicáveis diversas técnicas de hermenêutica constitucional, a interpretação da Carta Magna não deve ignorar a literalidade de seus próprios dispositivos. Portanto, devemos atribuir o máximo de efetividade ao texto magno, interpretando-o em conformidade com os princípios da supremacia e da unidade da Constituição.

Desse modo, ao dispor que pertencem aos Municípios “ 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.”, o constituinte originário optou por não restringir expressamente a que tipo de ‘ *rendimentos pagos*’ se refere. Por sua vez, a expressão ‘ *a qualquer título*’ demonstra nitidamente a intenção de ampliar a abrangência do termo anterior (*rendimentos pagos*) a uma diversidade de hipóteses.

É certo que a Constituição Federal de 1988 não trouxe um conceito determinado e preciso de “rendimentos”. Verifica-se que o constituinte originário, por vezes, utiliza a expressão em caráter genérico, no sentido de “valores recebidos”- art. 145, § 1º, e art. 150, II, a seguir transcritos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

No entanto, não se pode ignorar que, quando o legislador constituinte quis delimitar a abrangência do referido termo, o fez de forma expressa, a exemplo do disposto no art. 153, § 2º, II, em sua redação original, bem como no art. 195, I, ‘a’, com as alterações implementadas pela Emenda Constitucional 20/1998, *in verbis*:

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

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

[...]

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre **rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. (Revogado pela Emenda Constitucional 20, de 1998)”

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre

a) a folha de salários e demais **rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício** ;”

Verifica-se, desse modo que o artigo 158, inciso I, fala apenas em “**rendimentos pagos, a qualquer título**”, enquanto o art. 195, inciso I, fala em “**rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título**”, ou seja, quando o constituinte quis discriminar e restringir a abrangência do referido termo ele o fez expressamente. Desse modo, o conceito

constitucional de rendimentos constante do art. 158, inciso I, deve ser considerado de forma mais abrangente, e não de forma restritiva.

Assim, considero ser improcedente o argumento da União, no sentido de que “*a expressão “rendimentos” a que se refere o art. 158, I, sobre os quais incide o IRRF, cujo produto da arrecadação pertence aos municípios, está adstrita àqueles rendimentos circunscritos aos pagamentos de servidores e empregados deste ente e de suas autarquias e fundações .*” (fl. 20, eDoc. 31).

Não se trata de aplicar interpretação ampliativa ao referido dispositivo constitucional, mas, tão somente, de respeitar sua literalidade.

Além disso, a expressão "a qualquer título" é suficientemente clara para afastar a pretensão do Fisco de limitar, por meio de ato normativo infraconstitucional (art. 85, II, do Código Tributário Nacional), a repartição da receita do imposto de renda retido na fonte, reduzindo as receitas dos entes subnacionais com vistas a concentrar a arrecadação no Ente Federal (União).

(IV) Competência tributária e repartição das receitas

Tampouco vislumbro a alegada ofensa ao inciso III do artigo 153 da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece a competência da União para instituir o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, eis que “a previsão constitucional de repartição das receitas tributárias não altera a distribuição de competências, pois não influi na privatividade do ente federativo em instituir e cobrar seus próprios impostos, influindo, tão somente, na distribuição da receita arrecadada.” (*Direito constitucional* - 34. ed. - São Paulo: Atlas, 2018. p. 1204).

É certo que o direito subjetivo do ente federativo beneficiado com a participação no produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, somente existirá a partir do momento em que o ente federativo competente criar o tributo e ocorrer seu fato imponível. No entanto, uma vez devidamente instituído o tributo, não pode a União - que possui a competência legislativa - inibir ou restringir o acesso dos entes

constitucionalmente agraciados com a repartição de receitas aos valores que lhes correspondem.

Desse modo, quando se debate o alcance do artigo 158, I, da Constituição da República, não se está questionando a competência tributária da União para instituir e cobrar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – art. 153, III, que estabelece a competência legislativa -, o debate fica centrado no aspecto financeiro, consistente na titularidade do produto da arrecadação do referido imposto quando retido na fonte, o qual, por expressa determinação constitucional, constitui receita do ente político pagador.

Aliás, a fim de garantir a efetividade da repartição constitucional de receitas tributárias, a própria Constituição Federal estabeleceu, em seu art. 160, proibição expressa à retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Veja-se:

“Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.”

Por oportuno, vejamos os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 4-9, eDoc. 8):

“A solução deste IRDR requer a compreensão do artigo 158, I, da CF/88, considerado sistematicamente, tanto no quadro constitucional vigente, quanto na legislação infraconstitucional de desenvolvimento do direito tributário e financeiro.

Valendo-nos da classificação de Ricardo Lobo Torres, o artigo 158, I, estampa norma de direito público financeiro, mais especificadamente norma de direito constitucional financeiro que diz respeito à receita pública; avançando de modo mais pormenorizado, norma de direito constitucional financeiro de receita pública decorrente da atividade tributária (*'Curso de Direito Financeiro e Tributário, RJ: Renovar, 17^a Ed., 2010'*). Esta qualificação ajuda a fixar a tese jurídica a que objetiva este IRDR, ao ressaltar que tanto elementos de direito financeiro propriamente ditos, quanto de direito tributário, são relevantes para equacionar este litígio. Até porque, como adverte

Alfredo Augusto Becker, invocar a “autonomia” de um ou outro ramo do direito, utilizando-a “...como fundamento e explicação óbvia de toda e qualquer doutrina tributária pseudo-jurídica; e assim fazendo, propagam a demência tributária e cometem, com catedrática gravidade, erros jurídicos de um empirismo larvar.” Isso porque, como explica, “pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.” (“Teoria Geral do Direito Tributário”, SP: Lejus, 1998, p. 29 e 31).

Isso assentado, a resposta à questão deste IRDR decorrerá da investigação dos efeitos jurídicos das regras jurídicas pertinentes, concatenadas logicamente no seio da totalidade do sistema jurídico. O ponto de partida é a regra do artigo 158, I, na sua literalidade. Há pelo menos dois âmbitos a serem destacados. O primeiro diz respeito à titularidade da competência tributária para instituir e disciplinar a cobrança, arrecadação e a fiscalização do tributo; o segundo trata do regime financeiro, que prevê a titularidade do produto da arrecadação do tributo aos municípios, no que diz respeito 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”. Quanto a este segundo aspecto, a Constituição reparte, já na gênese da arrecadação na fonte, o produto da incidência tributária prevista entre entes federados.

Este desenho constitucional implica que se trata de receita tributária municipal, constitucionalmente estabelecida, definição a partir da qual todo o sistema tributário e financeiro, constitucional e infraconstitucional, deve ser compreendido e desenvolvido. Vale dizer, as normas gerais nacionais de direito tributário, bem como a legislação federal e municipal, devem ser lidas a partir desta definição, e não o contrário.

A definição constitucional da titularidade do produto do imposto de renda arrecadado, portanto, no que vai além dos pagamentos pelo trabalho de servidores e de empregados, em favor da União, deflui da literalidade da regra constitucional discutida, conclusão que não contradiz, antes confirma, a exegese histórica indicada pela União em sua defesa.

Com efeito, a história constitucional registra que (1) inicialmente, na Constituição de 1946, o produto do imposto sobre a renda era de titularidade da União e distribuído posteriormente aos municípios, no patamar de 15%, sendo que a menção aos proventos dos agentes municipais dava-se apenas para limitar sua tributação nos mesmos

patamares que os agentes federais; (2) em 1965, pela primeira vez, a EC n. 18 previu a titularidade do produto da arrecadação do IR sobre os proventos dos servidores municipais e dos servidores das respectivas autarquias (art. 20), seguida em 1966 pelo CTN, cujo art. 85 repetiu o mesmo regime e previu a possibilidade de lei autorizando a incorporação direta, pelos municípios, desses valores, suplantando a sistemática anterior onde, somente após arrecadado pela União, fosse posteriormente distribuído aos municípios, em medida racionalizadora, instituída no DL n. 62/1966; (3) no regime de 1967, tanto a determinação da titularidade, quanto a incorporação direta, limitadas aos proventos decorrentes do trabalho, já vieram estatuídas (art. 24, p. 1º, e 25, p. 1º, 'b').

Esta trajetória normativa deixa claro que, efetivamente, até 1988, estava assentada, constitucional e infraconstitucionalmente, a abrangência da titularidade do produto arrecadado, de forma limitada, aos proventos relacionados aos servidores e empregados municipais, tradição rompida pelo texto de 1988, cujas letras foram explicitamente mais amplas e abrangentes.

Veja-se que a oração “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” é distinta das formulações anteriores, “o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho” (CF/67, art. 24), ou de “o produto da arrecadação, na fonte, do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias” (EC n. 18, de 1965).

De fato, como se observa, em todas se trata do mesmo tributo (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) e do mesmo modo de arrecadação (retenção na fonte); todavia, na redação atual, a incidência é “sobre os rendimentos pagos, a qualquer título”, ao passo que nas anteriores era “como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho” ou “sobre os proventos dos seus servidores e de suas autarquias.” Ou seja, na redação atual, trata-se do imposto sobre a RENDA e sobre OS PROVENTOS relativo a RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TÍTULO; sendo que por RENDA, nos termos do sistema tributário, entende-se o produto do capital, o produto do trabalho, ou da combinação de ambos (CTN, art. 43, I), e que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (CTN, art. 43, §1º).

Diante deste histórico legislativo e regulação jurídico-tributária de termos e institutos jurídicos já conhecidos quando da elaboração da CF

/88, poder-se-ia cogitar quanto ao sentido da oração do artigo 158, quanto à abrangência da titularidade municipal do produto arrecadado. É o que deflui da leitura das razões da União, segundo as quais o texto de 1988 inscreve o mesmo comando, ainda que sob novas letras, em nova formulação. Seria, num primeiro e mais importante momento de hermenêutica constitucional, a defesa de que o sentido da norma de 1988 deve-se inferir do histórico constitucional anterior (lendo-se na nova expressão, aparentemente mais ampla, a mesma regulação anterior, explicitamente mais restrita). Tal tese, todavia, não se sustenta, na medida em que efetivamente houve alteração significativa do texto. Na norma de 1988, a expressão “rendimentos pagos, a qualquer título”, refere-se àquilo que o “imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte”, onde se inserem as verbas explicitadas amplamente pelo art. 43 do CTN que, saliente-se de modo decisivo, já era conhecido pela Constituição de 1967.

Ou seja: do ponto de vista histórico, o legislador constituinte de 1967, conhecendo a abrangência do conceito jurídico de renda previsto no sistema tributário, explicitou restrição (eram rendas e proventos de qualquer natureza que eram obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho), ao passo que, em 1988, sobre rendimentos pagos a qualquer título. Literalmente, na redação atual, a expressão “a qualquer título”, tem função de aposto explicativo, referente aos “rendimentos pagos”, rendimentos por sua vez considerada a incidência do “imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza”.

Ainda literalmente: nas redações anteriores, a referência a proventos era restrita aos ganhos decorrentes do trabalho pagos a servidores e empregados, ao passo que o termo “proventos”, tecnicamente, diz respeito a universo mais amplo de ingressos (conforme o CTN, art. 43, II, são acréscimos patrimoniais não abrangidos no conceito de renda, que se refere a produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos). Proventos é expressão que não necessariamente diz respeito a remuneração de servidores e empregados. Nos textos constitucionais anteriores, ao termo “proventos” era associada a remuneração dos servidores e empregados, enquanto que na redação atual, deliberadamente suprimiu-se essa abrangência mais restrita.

Nesse quadro, a defesa da União, no sentido da interpretação do artigo 158, I, na esteira da história constitucional, não convence. Seja pela significativa alteração da redação (que precisamente rompe a tradição anterior), seja porque a utilização de termos técnico-jurídicos, amplamente conhecidos, conforme sua conceituação estabelecida e nunca disputada, aponta para a definição da titularidade constitucional municipal do produto da arrecadação do IR sem as

restrições anteriores; trata-se da incorporação ‘prima facie’ dos conceitos jurídicos recepcionados que, como leciona Andrei Pitten Velloso, inexistindo, ademais, nada no texto constitucional vigente que afaste essa compreensão preexistente (“Conceitos e competências tributárias”, São Paulo: Dialética, 2005, p. 265).

Nesse contexto, mais longe da solução constitucionalmente adequada ainda iríamos se fôssemos adotar a exegese preconizada pela União, segundo a qual deve-se buscar no art. 85 do CTN, como instrumento de solução de conflitos de competência entre os entes da federação, a resposta para a questão posta em julgamento. Em primeiro lugar, porque não há conflito de competência entre entes federativos no caso, pois a Constituição já tem resposta para o problema colocado. Em segundo lugar, porque não se pode invocar a redação mais restrita do art. 85 do CTN para limitar o sentido e o significado do artigo 158, I, da CF/88, o que implicaria em interpretar a Constituição contra seu texto e a partir de norma inferior.

Não se trata, ademais, de norma constitucional de eficácia limitada, onde o constituinte deixa margem para a atuação da legislação infraconstitucional, uma vez que sem essa complementação não há como produzir efeitos. A determinação da titularidade do produto arrecadado é definição que não depende de ulterior lei infraconstitucional; o fato de ao longo da história constitucional e tributária, em dado momento, dispor-se sobre a incorporação imediata ou sobre posterior repasse pela União aos municípios não tem a ver com a titularidade, que é aquilo que ora se discute. Sustentar que estariamos diante de norma constitucional de eficácia limitada, invocando as diversas possibilidades de ingresso imediato ou mediado, a meu juízo, é confundir um elemento essencial da norma constitucional, cuja resposta deflui diretamente da norma e está em debate (a titularidade), de uma consequência relacionada a mecanismos financeiros subsequentes (que não estão em litígio).

Assentado que o ente municipal, titular do produto arrecadado nos moldes indicados, faz jus à respectiva receita tributária, fica superada a posição externada pela União, por meio da Solução de Consulta n. 166 – COSIT e IN-RFB n. 1.599/2015), segundo a qual os municípios somente poderiam se apropriar do imposto de renda “pago a servidores e empregados públicos, de modo que, nas demais hipóteses, o IRRF haveria de ser informado em DCTF e recolhido à União (DARF)”. Assim, diante da utilização, por municípios, do art. 64 da Lei n. 9.430/1996, para a retenção de IR relativo a pagamentos efetuados pela Administração, a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou serviços, a União defende sua impossibilidade, entendendo que tais entes federativos não são os titulares dos valores arrecadados (nesse sentido, o Parecer Normativo - COSIT n.º 02, de 18/05/2012).

Conforme a fundamentação desenvolvida, diante da titularidade municipal do produto do imposto arrecadado sobre a renda e proventos de qualquer natureza, retido na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, uma vez feita a retenção, os municípios farão o recolhimento em seu próprio favor, dada a titularidade constitucional desta arrecadação a eles pertencer. Se assim ocorre diante de rendimentos cuja titularidade do produto arrecadado é incontestável pela União (IN nº 1.599/2015, art. 6º, p. 7º, sucedida pelo IN nº 1.646/2016, art. 6º, p. 7º), o mesmo deve acontecer nas demais situações, em que o produto arrecadado é de titularidade do município, ainda que a União tanto não reconheça.

Com efeito, a regulação administrativa parte de um entendimento demasiadamente restritivo do produto da arrecadação titularizado pelos municípios, dele excluindo, contrariamente à ordem constitucional, do produto relativo ao pagamento pelas contratações de bens e serviços; daí porque, pertencendo estas verbas aos entes municipais, estes não estão obrigados a repassá-las à União. Daí também porque não subsiste o argumento da União, segundo o qual as retenções decorrentes das aludidas instruções normativas inserem-se no legítimo poder/dever de fiscalização, uma vez que a incorporação de recursos da titularidade dos municípios é direito destes. É o que, por exemplo, conclui Leandro Paulsen ao examinar o dever de retenção do imposto sobre a renda que os municípios pagam aos trabalhadores (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário, Porto Alegre: 2010, Livraria do Advogado, p. 419): eles são obrigados à retenção e ao recolhimento do IR na qualidade de empregadores como qualquer outra pessoa jurídica, mas, em seguida à retenção, farão o recolhimento em seu próprio favor em face de serem destinatários constitucionais da respectiva receita. (grifei)

Ademais, não há como se acolher os argumentos da União, respeitantes à violação ao equilíbrio sócio-econômico entre os municípios (art. 161, II, da CF/88), nem de violação ao federalismo de cooperação. Este, porque a feição do federalismo cooperativo instituído pela CF/88 encontra-se no texto originário da própria Constituição, onde se insere o discutido artigo 158; quanto ao risco de desequilíbrio sócio-econômico, a par da decisiva determinação constitucional, pelo fato de que alegação de tal jaez também exigiria demonstração fática pertinente, o que não há na espécie.

Por fim, a questão não é de necessidade de Lei Federal determinar a retenção pelo município de rendimentos decorrentes de pagamentos por parte da municipalidade a prestadores de bens e serviços, mas de manutenção de ordenação administrativa infraconstitucional e infralegal que não exija o recolhimento via DARF, aos cofres da União, de montante titularizado pelos municípios.”

(V) Outras alegações recursais: ofensa à segurança jurídica e eficácia limitada da norma

Nesse contexto, tornam-se irrelevantes os argumentos da parte recorrente, no sentido de que não houve alteração do entendimento da Fazenda Nacional a respeito da aplicabilidade do art. 158, I, da Constituição Federal por meio da Instrução Normativa 1599/2015 da Receita Federal, posteriormente alterada pela IN 1646/2016, tendo em vista que o entendimento ali exposto vai de encontro à finalidade e à literalidade do referido dispositivo constitucional.

Não se trata, portanto, de violação à segurança jurídica decorrente de mudanças de entendimento quanto à aplicação de dispositivo constitucional.

Desse modo, ainda que em dado momento alguns entes da federação, dentre eles a recorrente, tenham adotado entendimento restritivo relativamente ao disposto no art. 158, I, da Constituição Federal, tal entendimento vai de encontro à literalidade do referido dispositivo constitucional, devendo ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio.

Tampouco subsistem os argumentos da recorrente no sentido de que o artigo 158, I, da Constituição Federal cuida-se de norma de eficácia limitada, tendo em vista que, enquanto norma de repartição de receitas, o referido dispositivo constitucional possui eficácia plena, condicionando-se apenas à instituição do imposto pelo ente competente, de maneira que, uma vez estabelecida a norma instituidora do Imposto de Renda Retido na Fonte, desnecessária a instituição de norma infraconstitucional que regulamente a repartição das receitas correspondentes, visto que a própria constituição estabelece a titularidade do produto do IRRF aos Municípios de forma direta, obrigatória, incondicionada e desvinculada.

Ressalte-se que, caso o legislador constituinte, originário ou reformador, tivesse deixado margem ao legislador infraconstitucional para tratar da matéria, o teria feito de forma expressa, a exemplo do disposto no inciso II do parágrafo único do art. 158 - que trata de hipótese de repartição das

receitas proveniente do ICMS dos Estados para os Municípios-, no entanto, o texto constitucional não deixou margem a qualquer atuação limitadora do legislador ordinário. Vejamos a norma em referência:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

(II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. - redação original revogada pela Emenda Constitucional 108, de 2020)

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (Redação dada pela Emenda Constitucional 108, de 2020)”

(VI) Pedido recursal subsidiário

Quanto ao pedido subsidiário de que “seja afastada a interpretação conforme ao art. 64 da Lei nº 9.430/1996, por meio da qual a Corte Regional reconheceu a incidência da norma aos municípios, de forma que permaneça aplicável exclusivamente à Administração federal”, entendo que não comporta acolhimento, tendo em vista que a delimitação imposta pelo artigo 64 da Lei 9.430/1996 - que permite a retenção do imposto de renda somente pela Administração federal - é claramente inconstitucional, na medida em que cria uma verdadeira discriminação injustificada entre os entes federativos, com nítida vantagem para a União Federal e exclusão dos entes subnacionais.

Por sua clareza e exatidão, cito o seguinte trecho do brilhante voto proferido pelo Desembargador LEANDRO PAULSEN a respeito da matéria (fls. 3-5, eDoc. 20):

“É verdade que se vislumbra, com maior facilidade, a retenção de Imposto de Renda quando do pagamento a pessoa física, pois a base

de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física corresponde, justamente, aos rendimentos por ela auferidos, admitidas poucas deduções.

No caso das pessoas jurídicas, o Imposto de Renda não incide sobre o preço dos bens e serviços comercializados ou prestados pelas pessoas jurídicas. Por isso, é um pouco mais complicado enxergar-se a possibilidade de retenção quando do pagamento por bens e serviços. Efetivamente, no valor de tais operações, não se evidencia a base de cálculo do imposto, que é o lucro. De qualquer modo, o legislador, há muito, determina retenções de imposto de renda sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas.

É de longa data a previsão legal - e não há discussão quanto à existência dessa legislação - para que haja retenção de imposto de renda na fonte também por ocasião dos pagamentos feitos às sociedades civis de prestação de serviços profissionais. O Decreto-Lei nº 2.030/83 dispõe nesse sentido.

E como se faz esse tipo de retenção? Realiza-se, por certo, retenção por conta daquilo que vier a ser devido. O legislador estima, presume, mais ou menos, qual será o Imposto de Renda devido e o exige como mera antecipação de pagamento sujeito a posterior acerto. Assim já era no Decreto-Lei nº 2.030/83 e a Lei 9.430, em seu art. 64, determinou a retenção também para os demais casos de fornecimento de bens ou prestações de serviços por pessoas jurídicas em geral. Essa retenção na fonte dá-se, igualmente, por conta do que vier a ser devido.

Desse modo, embora o preço de bens e serviços não sirva, diretamente, de base de cálculo para o imposto de renda, a legislação determina retenções por conta do que venha a ser devido a tal título. Com isso, temos efetivas retenções de imposto de renda nessas operações.

6. Poder-se-ia alegar que não haveria fundamento legal para a retenção especificamente pelos Municípios, porquanto o art. 64 da Lei 9.430/96 restrin giu a retenção aos entes federais.

Há de se considerar, porém, dois aspectos. Em primeiro lugar, há previsão de retenção quando do pagamento de bens e serviços pela administração pública, de modo que a legislação traz os elementos necessários para a sua operacionalização. Em segundo lugar, a restrição legal dessa retenção aos pagamentos realizados pela administração federal não se sustenta na medida em que o critério de discrimen não apenas deixa de realizar como contraria diretamente o texto constitucional, exatamente o art. 158, I, da CF.

Existe alguma diferença na prestação de serviços ou fornecimento de bens pelas pessoas jurídicas à União, aos Estados ou aos Municípios? Do ponto de vista do contribuinte, não existe nenhum

tipo de diferença. Efetivamente, sob a perspectiva da tributação dessas pessoas jurídicas, é indiferente o fornecimento de bens e a prestação de serviços a um ou outro ente federado.

Ao que tudo indica, a restrição constante do art. 64 da Lei 9.430/96 teve o escopo exclusivo de impedir que os Municípios, se autorizados a reterem o imposto, ficassem com o produto dessa arrecadação. Veja-se o que o legislador procurou evitar a implementação da repartição de receitas tributárias estabelecida pelo art. 158, I, da CF, em burla indisfarçável ao estatuto jurídico constitucional da federação brasileira.

O art. 68 da Lei 9.430/96 estabelece a retenção do imposto de renda quando do pagamento de bens e serviços pela administração pública, impondo-se a sua aplicação indistinta às operações realizadas seja com a administração federal seja com as administrações estaduais e municipais. Assim, preserva-se a sua aplicação, expurgado o critério inconstitucional de discriminação nele contido. Efetivamente, a disciplina decorrente do art. 68 serve de instrumento para as retenções pelos Municípios, submetendo os contribuintes e devendo ser respeitada pela União.

Do contrário, como destacado da tribuna, estaríamos a admitir que a União, no exercício da sua competência legislativa, se furtasse do cumprimento do quanto estabelecido no art. 158, I, o que não é adequado.

7. Encaminhando o voto para o final, destaco que Pontes de Miranda, em seus Comentários à Constituição de 1967, tratando do art. 23 daquela Constituição, equivalente ao art. 158 da Constituição de 1988, afirmou: "A lei federal nem pode dispensar a retenção nem retirar dos estados membros e do Distrito Federal ou do município o direito a considerar como seu o que a União discriminou como pagável em retenção".

Efetivamente, não era dado à União, no exercício da sua competência em matéria de imposto sobre a renda, restringir aos órgãos federais a retenção nos casos de prestação de serviços ou fornecimento de bens por pessoas jurídicas à administração pública. Estabelecendo a retenção, tem de ser aplicável por igual aos órgãos federais, estaduais, distritais e municipais."

(VII) Conclusão

Verifica-se, portanto, que o acórdão recorrido, ao fixar a tese no sentido de que "*O artigo 158, I, da Constituição Federal de 1988 define a titularidade municipal das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte, incidente sobre valores pagos pelos Municípios, a*

pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços”, atentou-se à literalidade e à finalidade (descentralização de receitas) do disposto no art. 158, I, da Lei Maior, razão pela qual o referido entendimento merece ser mantido por esta SUPREMA CORTE.

No mesmo sentido, manifestou-se a Procuradoria-Geral da República em seu parecer, do qual cito o seguinte trecho (fls. 5-7, eDoc. 93):

“A questão posta nos autos - “definir se os entes municipais possuem direito ao produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por Município e respectivas autarquias e fundações, incluído o devido a pessoas naturais e jurídicas, considerado o fornecimento de bens e serviços” – apresenta conteúdo constitucional e a repercussão geral já foi reconhecida por essa Suprema Corte, fls. 1815/1831 e 1862.

O texto do art. 158, I, da Constituição Federal é de clareza solar, quanto à titularidade do Município em relação à receita decorrente da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, nos casos em que especifica – “Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, grifo nosso.

Ora, a expressão “pagos a qualquer título” não permite interpretações que restrinjam o alcance da titularidade dos Municípios, expressamente outorgada pela Constituição Federal, sob pena de violação ao princípio federativo – dada a submissão fiscal imposta pela União aos Municípios; à autonomia das pessoas políticas, mediante drástica redução de suas receitas; e à segurança jurídica, porque a receita decorrente dos pagamentos efetuados pelo Município, suas fundações e autarquias, em razão de contratos de fornecimento de bens ou serviços, já integra o orçamento municipal há mais de 30 anos!

Dessa forma, entendo que nenhum ato normativo, e aqui, particularmente, destaco a Instrução Normativa 1.599/20151 , tem força para alterar o texto constitucional e, muito menos, atribuir a esse texto interpretação que confisque a receita municipal, pela pretensão de dividir a receita do Imposto de Renda Retido na Fonte, explicitada no art. 158, I, entre o Município e a União.

Nessa mesma linha de raciocínio, também o art. 85, II, do Código Tributário Nacional – “Art. 85. Serão distribuídos pela União: ... II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente

sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias” – não tem o condão de alterar o texto constitucional naquilo em que ele é específico e claro, dispensando qualquer regulamentação. A Constituição Federal não é interpretada a partir de leis infraconstitucionais!

Não cabe, assim, a interpretação pretendida pela União, no sentido de que somente o “produto da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados” pertenceria aos Municípios, restando à União a generosa fatia daquele imposto retido, “incidente sobre rendimentos pagos a pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços”.

Assim, considerando que o Imposto de Renda deve incidir tanto na prestação de serviços quanto no fornecimento de bens por pessoas físicas e jurídicas à Administração Pública, independentemente de ser ela municipal, estadual ou federal, não se deve discriminhar os entes subnacionais relativamente à possibilidade de reter, na fonte, o montante correspondente ao referido imposto, a exemplo do que é feito pela União com amparo no artigo 64 da Lei 9.430/1996, razão pela qual mantenho a interpretação conforme adotada pela Corte de origem relativamente ao aludido dispositivo legal.

Por todo exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

Fixo a seguinte tese para o Tema 1130 da Repercussão Geral:

“Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos artigos 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.”

É o voto.