



PARECER SEI Nº 480/2025/MF

PARECER PÚBLICO. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

CONSULTA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REPARTIÇÃO DE RECEITAS. Consulta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre Imposto de Renda e ausência de retenção na fonte por parte dos entes subnacionais. Tema 1130 de Repercussão Geral, com a Tese: "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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal". De acordo com a COJUD/CRJ, que redirecionou a consulta da RFB à CAT, "A questão de direito submetida a julgamento condizia ao imposto de renda arrecadado sob a técnica de retenção na fonte, sem adentrar às situações em que o ente subnacional se manteve inerte". O questionamento da RFB é se os entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) que não realizaram a retenção do IRRF, antes da decisão do STF no Tema 1.130, possuem o direito de pleitear os recursos arrecadados pela União. Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2088 e Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016. O imposto que pertence aos entes subnacionais é o Imposto de Renda Retido na Fonte, não o imposto de renda apurado no final do ano calendário e repartido, pela União, com os demais entes federados, via Fundos de Participação. Para haver crédito, é necessário que o montante retido tenha sido repassado à União. Como não houve a retenção do IR na fonte por parte dos

Estados, DF e Municípios, sobre os pagamentos feitos por eles na prestação de bens e de serviços, não há que se falar em crédito por parte dos mencionados entes para com a União. Não há, pois, o que ser devolvido. A parcela que os entes subnacionais deixaram de reter e que passou à titularidade da União (seja na hipótese em que o contribuinte ofertou à tributação na declaração de ajuste/apuração, seja quando a União procedeu à cobrança), voltaram aos entes por intermédio dos Fundos de Participação dos Estados e DF e dos Municípios. Tais receitas deixaram de configurar como repartição de receitas tributárias diretas e passaram à categoria de repartição de receitas tributárias indiretas. Entendimento dissonante acabaria por promover um verdadeiro caos na distribuição das receitas do FPE e do FPM, conforme se vislumbra da Nota Técnica SEI nº 52146/2021/ME, da então Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento do Ministério da Economia. Não se restitui o que não foi retido, de maneira que a ausência de retenção impossibilita a exigência do repasse, restituição ou compensação em favor dos entes subnacionais. Não tendo havido retenção do IR na fonte pelos entes subnacionais, diferentemente do quanto disposto no Parecer PGFN/CAT/1925/2008, não há obrigação por parte da União em arrecadar o IR e direcioná-lo aos entes. Cabe aos entes subnacionais provar que fizeram a retenção do IR e o repasse dos valores para a União. São dois mundos diferentes - o da retenção e o da declaração de ajuste anual/apuração do IR. Após este último momento, a titularidade do produto da arrecadação do IR pertencerá à União e comporá os Fundos de Participação. Sugestão de revogação parcial dos Pareceres PGFN/CAT/1925/2008 e PGFN/CAT/Nº 656/2016, especificamente quanto às partes em que concluem que as receitas de IR sobre rendimentos pagos que não foram retidos na fonte são de titularidade dos entes subnacionais e daquelas que aduzem que compete à União efetuar a cobrança do tributo, administrativa e judicialmente, e destinar a receita com o imposto

arrecadado aos mencionados entes. Além disso, sugere-se a revogação expressa dos seguintes itens dos citados Pareceres: Parecer PGFN/CAT/1925/2008: 92; 99, primeira parte ("firmada a premissa de que as receitas do imposto de renda, que não foram objeto de retenção na fonte, devem ser entregues ao Estado ...") e Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016: itens da Conclusão: "g" (última parte - "(...) ainda que tais entes não procedam à retenção, nos termos do Parecer PGFN/CAT Nº 1925, de 2008"); "o"; "p", com nova submissão ao Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993 e art. 19-A, inciso I da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Processo SEI nº 10265.354191/2023-74

Legislação referenciada: Arts. 153, III, 157, I, e 158, I da Constituição Federal; arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional (CTN); art. 7º, 11, da Lei nº 7.713, de 1988; art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, regulamentado pelo art. 653 do RIR/1999, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; parágrafo único do art. 9º, do art. 84 e do art. 194 do CTN.

Pareceres referenciados: Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2088 e Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016;

Atos da RFB: Solução de Consulta nº 172, de 20 de junho de 2024; Parecer 12-COSIT; IN 2.145/2023

Jurisprudência vinculante: Tema 1130 de Repercussão Geral, RE 1293453; Tema 653 de Repercussão Geral.

I

1. Por intermédio do **PARECER SEI Nº 3478/2024/MF**, a Coordenação de Consultoria Judicial da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (COJUD/CRJ), encaminhou à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), ambas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), consulta formulada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a respeito da tese firmada no Tema 1130 de 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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal”.

2. Valemo-nos do bem traçado resumo apresentado pela COJUD:

(...).

2. Diante de uma situação concreta posta à análise da RFB, foi apresentado o seguinte questionamento:

(...) cabe questionar se os entes subnacionais (estados, Distrito Federal e municípios) que não realizaram a retenção do IRRF, antes da decisão do STF no Tema 1.130, possuem o direito de pleitear os recursos retidos pela União.

II

Posicionamento da Receita Federal do Brasil

3. A consulta foi encaminhada pelo **Parecer 12-COSIT**, com as seguintes considerações:

(...)

5. Para melhor compreensão do problema, adotam-se os seguintes valores hipotéticos:

5.1. um fornecedor do município forneceu bens no valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais), mas não sofreu a retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) pelo município com a alíquota de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento) cabível no caso, que resultaria no IRRF de R\$ 58,50 (cinquenta e oito reais e cinquenta centavos);

5.2. no final do período de apuração trimestral, o fornecedor apurou em suas atividades um valor de R\$ 100,00 (cem reais) a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

5.3. o fornecedor recolheu aos cofres da União o valor de R\$ 100,00 (cem reais) a título de IRPJ;

5.4. caso o fornecedor tivesse sofrido uma retenção de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento) a título de IRRF pelo município, o fornecedor teria deduzido o valor retido do IRRF do valor a recolher do IRPJ e teria recolhido a título de IRPJ para União apenas R\$ 41,50 (quarenta e um reais e cinquenta centavos), que corresponde à diferença entre o valor do IRPJ de R\$ 100,00 (cem reais) e o valor do IRRF de R\$ 58,50 (cinquenta e oito reais e cinquenta centavos);

6. Ocorre que, no entendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal não autoriza a restituição ou compensação, tampouco a destinação financeira, de valores que não foram retidos pelo ente federativo.

(...)

8. Embora não tenha havido modulação dos efeitos, entende-se que a decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal é suficientemente clara no sentido de que somente os valores retidos pelos entes federativos a eles pertencem, uma vez que a norma constitucional que trata da repartição da receita tributária veicula a retenção como pressuposto de sua incidência. Significa dizer que, não ocorrendo o antecedente da norma (retenção), não deve ocorrer o seu consequente (apropriação do valor pelo ente federativo).

9. Esse entendimento aplica-se a períodos anteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal, quanto não havia definição quanto à aplicação da lei federal que autoriza a retenção por parte dos demais entes federativos.

10. Aplica-se, inclusive, a períodos posteriores à decisão judicial se, a despeito da definição quanto à aplicação da lei federal que autoriza a retenção por parte do ente federativo, esta não tiver sido realizada.

11. Ademais, ainda que se entendesse em sentido contrário, os valores que deixaram de ser retidos pelo ente federativo não caracterizariam crédito

passível de restituição ou compensação, tendo em vista que a matéria estaria submetida ao direito financeiro – repartição de receitas entre os entes federativos.

4. Conforme se verifica, o entendimento da RFB é no sentido de que o direito dos entes subnacionais sobre o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços **está condicionado à efetiva retenção do tributo na fonte**.

5. Após a citada manifestação, foi emitida a **Solução de Consulta nº 172, de 20 de junho de 2024**, seguindo a mesma a linha de inteligência:

(...)

25. Saliente-se que o Imposto sobre a Renda retido na fonte pelos estados, Distrito Federal e municípios incidente sobre rendimentos pagos a qualquer título é incorporado diretamente às suas receitas, inexistindo o recolhimento à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

(...)

28. Anote-se que, nos casos em que a fonte pagadora não efetua a retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, no seu devido tempo, ou seja, no curso do período de apuração, e o contribuinte de fato oferece o rendimento à tributação na Declaração de Ajuste, o imposto é recolhido integralmente à União, e o contribuinte já não pode ser acionado, nem pela fonte pagadora, nem pela União, para pagar o Imposto sobre a Renda que deixou de ser retido na fonte. Neste caso, fica cessada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do Imposto sobre a Renda, e como esta não detém competência ou capacidade tributária para constituir o crédito tributário, não poderá vir a exigir de ninguém o seu cumprimento. O que a Constituição Federal destinou à fonte pagadora, no caso aos estados, Distrito Federal e municípios, foi o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda retido na fonte por eles, e como este não foi retido ao tempo em que ocorreu o fato gerador dessa modalidade de incidência, já não pode vir a ser exigido do contribuinte de fato, cuja obrigação é tão somente de declarar os rendimentos e pagar o imposto apurado em definitivo na Declaração de Ajuste.

29. Uma vez ocorrido o pagamento, já não há que se falar em retenção, nem a legislação obriga ou autoriza a fonte pagadora a que assim proceda. Entregue a Declaração de Ajuste Anual, ocorre a extinção da responsabilidade pela retenção do Imposto sobre a Renda. A lei federal não autoriza a retenção do imposto na fonte, pelo responsável tributário, em data posterior à ocorrência do fato gerador, muito embora não dispense as pessoas jurídicas **de direito privado** do recolhimento à União (cfr. art. 782 do RIR/2018).

(...)

34. Importa enfatizar que o imposto apurado em definitivo na Declaração de Ajuste Anual, pertencente à União, embora abarque as receitas que estariam sujeitas à incidência na fonte, não é o mesmo imposto devido na fonte, pois tem período de apuração, momento de incidência, base de cálculo, alíquota e código de arrecadação distintos. Embora se trate de Imposto sobre a Renda, não ocorre, na Declaração de Ajuste, um mero recálculo do que seria devido a título de Imposto sobre a Renda na fonte. Sucede que, no imposto apurado na Declaração de Ajuste, não subsiste o imposto que deixou de ser retido, na fonte, pelos estados, Distrito Federal e municípios. E o art. 158, inciso I, da Constituição Federal só atribui aos municípios o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda **retido na fonte** sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. Significa dizer que a **Constituição não atribui aos municípios o Imposto sobre a Renda não retido na fonte, por eles, suas autarquias e fundações**. (Realçamos).

3. Ao final, a COJUD conclui:

(...).

49. O julgamento do Tema 1130 de repercussão geral não se refere às situações em que não houve retenção na fonte, não sendo possível afirmar a posição do STF quanto à titularidade dos valores arrecadados por outros meios, espontâneos ou coercitivos.

50. É possível afirmar, contudo, a partir dos Temas 1130 e 653 de repercussão geral, a impossibilidade de se repartir o que não foi arrecadado, de maneira que, a ausência de arrecadação impossibilita a exigência de repasse ou restituição a favor dos entes subnacionais.

51. Essas são as considerações que parecem apropriadas no âmbito das atribuições regimentais da COJUD/CRJ/PGFN. A matéria, contudo, perpassa as atribuições da CAT/PGFN, a quem se redireciona a consulta, nos termos do §1º do art. 2º-A da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, sobretudo considerando os termos do Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2088 e do Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016. (Realçamos)

4. É o relatório.

II

5. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

6. Trata-se de consulta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) direcionada à COJUD/CRJ acerca da tese firmada no tema 1130 de repercussão geral, cujo teor é o que segue:

"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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal".

7. Nesse contexto, o questionamento apresentado pela RFB é "se os entes subnacionais (estados, Distrito Federal e municípios) que não realizaram a retenção do IRRF, antes da decisão do STF no Tema 1.130, possuem o direito de pleitear os recursos retidos pela União". A aludida Secretaria sustenta que:

(...).

28. Anote-se que, nos casos em que a fonte pagadora não efetua a retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, no seu devido tempo, ou seja, no curso do período de apuração, e o contribuinte de fato oferece o rendimento à tributação na Declaração de Ajuste, o imposto é recolhido integralmente à União, e o contribuinte já não pode ser acionado, nem pela fonte pagadora, nem pela União, para pagar o Imposto sobre a Renda que deixou de ser retido na fonte. Neste caso, fica cessada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do Imposto sobre a Renda, e como esta não detém competência ou capacidade tributária para constituir o crédito tributário, não poderá vir a exigir de ninguém o seu cumprimento. O que a Constituição Federal destinou à fonte pagadora, no caso aos estados, Distrito Federal e municípios, foi o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda retido na fonte por eles, e como este não foi retido ao

tempo em que ocorreu o fato gerador dessa modalidade de incidência, já não pode vir a ser exigido do contribuinte de fato, cuja obrigação é tão somente de declarar os rendimentos e pagar o imposto apurado em definitivo na Declaração de Ajuste.

8. A COJUD manifesta-se na mesma direção da RFB, ao afirmar que "a partir dos Temas 1130 e 653 de repercussão geral, a impossibilidade de se repartir o que não foi arrecadado, de maneira que, a ausência de arrecadação impossibilita a exigência de repasse ou restituição a favor dos entes subnacionais". Porém, remeteu o feito à CAT ao argumento de que "a matéria, contudo, perpassa as atribuições da CAT/PGFN, a quem se redireciona a consulta, nos termos do §1º do art. 2º-A da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, sobretudo considerando os termos do Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2008 e do Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016".

9. Como se vê, cuida-se de matéria que alude ao federalismo de cooperação e que teve um de seus pontos altos, em matéria de discussão judicial, quando do julgamento do Tema 1130 pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Vejamos a ementa do julgado (RE 1293453; Tribunal Pleno; Rel. Min. Alexandre de Moraes; p. 22/10/21):

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR). DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE OS ENTES DA FEDERAÇÃO. TITULARIDADE DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TÍTULO, PELOS MUNICÍPIOS, A PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS CONTRATADAS PARA PRESTAÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS. ART. 158, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. *TESE* FIXADA. 1. A Constituição Federal de 1988 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. 2. 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. 3. A Constituição Federal, ao dispor no art. 158, I, 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", optou por não restringir expressamente o termo 'rendimentos pagos', por sua vez, a expressão 'a qualquer título' demonstra nitidamente a intenção de ampliar as hipóteses de abrangência do referido termo. Desse modo, o conceito de rendimentos constante do referido dispositivo constitucional não deve ser interpretado de forma restritiva. 4. 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, influenciando, tão somente, na distribuição da receita arrecadada, inexistindo, na presente hipótese, qualquer ofensa ao art. 153, III, da Constituição Federal. 5. 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 impositivo. 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. 6. 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. 7. Ainda que em dado momento alguns entes federados, incluindo a União, 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. 8. A delimitação imposta pelo art. 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. 9. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. **Fixação da seguinte tese para o TEMA 1130: "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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.** (Grifos nossos).

10. Os embargos de declaração opostos pela União em face da decisão comentada foram rejeitados, entendendo o STF não se encontrarem presentes os requisitos para a modulação dos efeitos da decisão.

11. Nos termos acima transcritos, a Tese firmada no Tema 1130 de Repercussão Geral foi a de que "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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal".

12. Conforme esclarecimentos da COJUD, "a questão submetida a julgamento condizia ao imposto de renda arrecadado sob a técnica de retenção na fonte, sem adentrar às situações em que o ente subnacional se manteve inerte". Aquela Coordenação ressalta que "Quando do julgamento do RE 1.293.453/RS, o voto relator condicionou o direito do ente subnacional à existência de lei que preveja a retenção do tributo na fonte, a ocorrência do fato gerador e a efetiva arrecadação do tributo" (grifos acrescidos):

Voto Relator – Ministro Alexandre de Moraes:

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 arts. 153, III, e 158, I, da Constituição Federal.** (...)

Tampouco vislumbro a alegada ofensa ao inciso III do art. 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, uma vez 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, influenciando, 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 impositivo. 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 art. 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.**

(...)

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

(...)

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.

(...)

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 incontestada pela União (IN nº 1.599/2015, art. 6º, p. 7º, sucedida pela 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.

Tampouco subsistem os argumentos da recorrente no sentido de que o art. 158, I, da Constituição Federal é 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.

13. A COJUD destaca que: "a) Não foi objeto do julgamento do Tema 1130 de repercussão geral a análise de situações em que a arrecadação do tributo se deu apenas em ajuste final ou mesmo pela via judicial; b) Interpretando a tese formatada a partir da questão jurídica posta em julgamento, é possível afirmar que o imposto de renda arrecadado pela técnica da retenção na fonte, decorrentes dos pagamentos realizados a pessoas físicas ou jurídicas, pertencem aos entes subnacionais; c) Contudo, não é possível inferir do julgamento que o direito do ente subnacional subsiste tão-somente se efetivada retenção do tributo, isso porque não foi objeto de análise as situações em que a arrecadação do tributo se deu apenas em ajuste final ou mesmo pela via judicial; d) **A força vinculante do julgado, portanto, se encerra em afirmar que o imposto de renda incidente sobre pagamentos realizados a pessoas físicas ou jurídicas, prestadores de bens ou serviços, arrecadado sob a técnica da retenção na fonte, pertence a Estados, Municípios e Distrito Federal;** e) **Demais hipóteses de arrecadação não foram objeto de análise e, portanto, não integram a tese jurídica formatada ao final do julgamento;** f) É dizer: o STF não se pronunciou sobre o direito dos entes subnacionais quando esses deixam de promover a retenção na fonte".

14. Ainda no tocante aos lindes da decisão, a COJUD ressalta "que o julgamento conferiu interpretação conforme ao art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ceifando qualquer dúvida quanto à imposição de retenção do imposto de renda na fonte por Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo-se suas autarquias e fundações, nos pagamentos realizados a pessoas físicas ou jurídicas".

III

15. Bem expostos os termos e limites da decisão do STF sobre o Tema 1130, cabe lembrar que o debate sobre repartição de receitas tributárias não é novo na PGFN. Antes do julgamento do aludido tema pelo STF, foram exarados diversos Pareceres no âmbito da PGFN/CAT. Como exemplos mais emblemáticos, citamos os Pareceres PGFN/CAT/Nºs 1925/2008 e 656/2016. Vale reproduzir a síntese feita pela COJUD acerca dos mencionados Pareceres:

6. Antes do julgamento do Tema 1130, e em razão da divergência então existente quanto ao alcance da expressão "*rendimentos pagos a qualquer título*" constante do texto constitucional, alguns entes subnacionais editaram atos normativos regulando a retenção e apropriação do imposto de renda de forma irrestrita, à semelhança do que previsto no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

7. O tema foi submetido à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN) que emitiu os Pareceres **PGFN/CAT Nº 658/2012**, **PGFN/CAT Nº 276/2014** e **PGFN/CAT Nº 656/2016**, esse último congregando e ratificando as manifestações anteriores.

8. O entendimento então vigente era no sentido de que tais normativos violavam competência tributária exclusiva da União (art. 153, II, da CF) e que pertencia aos entes subnacionais apenas o imposto de renda retido na

fonte sobre o pagamento feito a seus empregados e servidores públicos. Embora também fosse devida a retenção para além dos pagamentos relacionados à folha de salários[1], era dever dos entes subnacionais repassar à União a parte que não lhes pertencia.

9. O Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016 avançou sobre o tema esclarecendo as medidas a serem adotadas pela União nas hipóteses de ausência de retenção e de retenção seguida de apropriação indevida, como a exigência de apresentação de Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

10. Destaca-se que ao tempo da elaboração do Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016, vigia a Instrução Normativa RFB nº 1599, de 2015, cujo art. 6º, §7º[2] (com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1646, de 30 de maio de 2016), que dispensava Estados, Distrito Federal e Municípios de apresentar DCTF somente em relação aos valores recolhidos nos códigos de receita 0561, 1889, 2063, 3533, 3540, 3562 e 5936[3].

11. Eis alguns excertos do Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016 que sintetizam as considerações acima:

Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016:

(...)

12. Importante registrar, de antemão, que o **Parecer PGFN/CAT nº 658, de 2012**, concluiu pela inconstitucionalidade de tais atos normativos (leis, instruções normativas, pareceres normativos) produzidos pelos Estados, que determinavam o quanto de retenção na fonte deveria ser retido a título de Imposto de Renda, tributo federal. O **Parecer PGFN/CAT nº 658, de 2012**, também considerou inconstitucionais os atos administrativos concretos de apropriação do Imposto de Renda praticado por Estados, para além do que os artigos 157 e 158 da Constituição Federal determinam pertencer aos respectivos Estados e Municípios.

(...)

27. Logo, se pudéssemos resumir o Parecer PGFN/CAT Nº 276, de 2014, diríamos que toda e qualquer legislação veiculada por Estados e Municípios sobre Imposto de Renda é inconstitucional, como também é inconstitucional a apropriação por Estados e Municípios de Imposto de Renda devido por quem não seja seu empregado ou servidor.

28. Além disso, de acordo com o Parecer PGFN/CAT Nº 276, de 2014, Estados e Municípios estão obrigados à retenção de todo o Imposto de Renda de que sejam fontes pagadoras, estando obrigados a repassar para a União a parte que não lhes pertence deste todo, qual seja, o Imposto de Renda retido das pessoas (físicas e jurídicas) que não sejam suas empregadas ou servidoras públicas. A novidade, portanto, ficou por conta dessa diferenciação entre a retenção ser devida em casos em que a apropriação é indevida pelos Estados e Municípios.

(...)

143. Todavia, além das hipóteses previstas nos artigos 157, I, e 158, I, da CF, os Estados, os Municípios e o DF, estarão obrigados a reter Imposto sobre a Renda sempre que procederem a pagamentos a pessoas físicas ou jurídicas pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços, nos termos do art. 7º, II, da Lei Nº 7.713, de 1988, e de todos os demais artigos de lei que obrigam pessoas jurídicas à retenção, por *antecipação* ou *definitiva*, de Imposto de Renda quando ocupantes da posição de fontes pagadoras em razão de aquisições de bens e prestações de serviços, adimplementos de contratos de empréstimo, entre outros contratos.

(...)

145. Do ponto de vista hermenêutico, não faz sentido entender que Estados, Municípios e DF estão desobrigados do dever de reter, ante a ausência de previsão normativa específica para obrigar as pessoas jurídicas de direito público à retenção, em interpretação dita a *contrario sensu* do art. 64 da Lei Nº 9.430, de 1996, regulamentado pelo art. 653 do RIR, e do art. 34 da lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

(...)

147. Em outras palavras, Estados, Municípios e DF estarão obrigados a

proceder à retenção de Imposto de Renda sempre que figurarem como fonte pagadora de renda referida na legislação tributária como submetida ao dever de retenção, ainda que o IR retido não lhes pertença, nos termos dos artigos 157, I, 158, I, da CF, e art. 85, II, do CTN.

148. Estados e Municípios estão obrigados a reter Imposto de Renda que não lhes pertence, e, quanto a esta parte, estão obrigados a repassá-lo à União, porque o dever de retenção e a responsabilidade tributária prevista em lei, devida pelo descumprimento da retenção, são exigíveis entre entes federados, nos termos do parágrafo único do art. 9º, do art. 84 e do art. 194 do CTN. Os artigos 157, I, e 158, I, da CF, e art. 85, II, do CTN, não existem para impor dever de retenção, mas para definir qual a participação de Estados e Municípios na arrecadação direta do tributo federal.

(...)

258. Além destas obrigações acessórias, o ente público está obrigado a entregar Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), obrigação acessória à qual as pessoas políticas estão sujeitas, nos termos dos artigos 9º, 113 e 122 do CTN, e nos termos do art. 11 do Decreto-Lei Nº 1968, de 23 de novembro de 1982, art. 16 da Lei Nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e artigos 2º e 4º da Instrução Normativa Nº 1587, de 15 de setembro de 2015, da Receita Federal do Brasil.

13. Importante também se faz ressaltar a existência do **Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2008**, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda e, portanto, vinculante para toda a Administração Fazendária (art. 42, da LC nº 73, de 10 de fevereiro de 1993). A citada manifestação analisou a permanência da titularidade do Imposto de Renda para a Estados e Municípios, mesmo quando não tenha havido a retenção na fonte.

14. O entendimento então firmado foi no sentido de que a retenção na fonte seria mecanismo para facilitar o ingresso dos recursos aos cofres públicos, e que, nos contornos dos arts. 157 e 158 da CF, a ausência de retenção por parte de Estados, Distrito Federal e Municípios não implica perda da titularidade da receita arrecadada para a União.

15. No caso concreto analisado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2008, a Assembleia Legislativa do Estado da Bahia não havia retido o imposto de renda incidente sobre valores pagos aos parlamentares a título de "*ajuda de custo*" e "*convocação extraordinária*" ante a divergência quanto ao caráter indenizatório da verba. Superada a citada celeuma, procedeu-se à retificação das DIRF, recolhendo-se o tributo diretamente aos cofres do Estado da Bahia.

16. O Parecer PGFN/CAT Nº 656/2016 igualmente reafirmou o conteúdo do Parecer PGFN/CAT Nº 1925/2008:

(...)

235. Por fim, quanto à falta de retenção, ou seja, quanto à hipótese de Imposto de Renda pertencente a Estados e Municípios, nos termos dos artigos 157, I e art. 158, I, da CF, mas que não tenha sido retido por Estados e Municípios, ratificamos as conclusões do Parecer PGFN/CAT Nº 1925, de 2008, no sentido de que tal tributo deve ser lançado de ofício pela União e que os valores arrecadados, que deveriam ter sido retidos por Estados e Municípios, devem ser repassados a estes, porque tais valores lhes pertencem por ordem constitucional, independentemente de terem falhado na retenção. Note-se que, quanto a isto, a solução é um pouco diferente da solução dada quando da ausência de retenção por Estados e Municípios do Imposto de Renda que não lhes pertence, porque neste último caso, Estados e Municípios respondem pelo descumprimento do dever de retenção e não fazem jus a parcela alguma de IR. Este será tratado especificamente na seção seguinte.

16. O Parecer PGFN/CAT/1925/2008 analisou consulta apresentada pelo então Presidente da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, deputado Marcelo Nilo, ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, versando sobre autuações da RFB, para exigir o pagamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), incidente sobre quantias auferidas a título de "*ajuda de custo*" e "*convocação extraordinária*". Consta do

Parecer que o imposto incidente sobre tais valores não fora objeto de retenção na fonte, ao argumento de que tais verbas teriam "nítido caráter indenizatório" e, portanto, estariam fora do campo de incidência do tributo. Após as autuações, a Assembleia Legislativa da Bahia, efetuou o recolhimento do imposto de renda devido, com a consequente retificação das DIRF e a emissão de comprovantes de pagamento, para possibilitar que os deputados providenciassem a retificação de suas declarações de rendimentos. Ocorre que, ao invés de pagar o imposto de renda à União, o tributo foi recolhido aos cofres do Estado da Bahia, ao argumento de que caberia a aplicação, ao caso, do disposto no art. 157, I da CF. Os recolhimentos não foram considerados pela RFB e os débitos foram encaminhados para inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal.

16.1. O mencionado Parecer tem singular importância para a análise em questão, por dois motivos: o primeiro é que ele tratou, também, especificamente sobre o tema objeto desta consulta; o segundo, é que ele foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda à época, o que significa que a Administração Tributária federal está vinculada ao entendimento nele vertido. Por tais razões, vale a pena nos determos em alguns de seus trechos mais relevantes para o desenrolar da controvérsia.

16.2. Iniciemos pelas primeiras conclusões que constam do opinativo, as quais entenderam que: a) É dos Estados a sujeição ativa para exigir o imposto de renda previsto no art. 157, I, da CF/88; b) Em face da regulamentação legal do imposto de renda aplicável ao caso, que instituiu a dicotomia "IR antecipado, retido na fonte, *versus* IR definitivo, devido ao final do ano", é a União o sujeito ativo para exigir o imposto de renda apurado na declaração de rendimentos".

16.3. O Parecer PGFN/CAT/1925/2008, lança, então, a seguinte provocação: "Com efeito, sempre ocorrerão situações em que o imposto previsto no art. 157, I, da CF/88 não será objeto de retenção pelos Estados, e terminará sendo cobrado na apuração no final do ano. Se é correto dizer que o "imposto de renda na fonte é receita do Estado, e o imposto de renda devido ao final do ano é receita da União", caberia dizer que a receita com o imposto, decorrente dessa apuração ao final do ano, seria da União, independentemente das razões pelas quais a retenção na fonte não aconteceu?"

16.4. A resposta é conferida pelo próprio Parecer, nos seguintes termos:

(...).

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

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

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

70 - Inclusive, se está claro que a retenção na fonte é uma forma de arrecadar, tal ideia pressupõe evidentemente a existência de outras

possibilidades para alcançar o mesmo fim.

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

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

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

74 - Nos casos em que a retenção na fonte não ocorre, não há regra legal editada pela União (titular da competência para tanto) que preveja a possibilidade de o Estado efetuar a cobrança administrativa ou judicial. Caberá à União fazê-lo, mediante a apuração do imposto devido ao final do ano (Lei 7.713/88 c/c Lei 9.250/95). Nessa hipótese, a União exerce plenamente a sujeição ativa, sendo aplicáveis todas as regras que regulam a cobrança administrativa e judicial, inclusive a imposição de multas. (Grifos nossos).

16.5. Discorrendo sobre a doutrina acerca do federalismo de cooperação, a peça complementa:

(...)

81 - Diante do federalismo cooperativo instituído pela Constituição Federal de 1988 é plenamente cabível concluir que no caso de não retenção do imposto incidente sobre rendimentos pagos pelo Estado, a União deverá agir subsidiariamente, promovendo os atos de cobrança da quantia destinada ao Estado. Entender de forma diversa poderia significar a possibilidade de competição entre as entidades pela receita, com todos os efeitos nefastos daí consequentes.

82 - Assim, por todos esses motivos, entende-se que as receitas de imposto sobre os rendimentos pagos que não foram retidos na fonte, apesar do disposto no art. 157, I, da CF/88, são de titularidade dos Estados. Compete à União efetuar a cobrança do tributo, administrativa e judicialmente, e destinar a receita com o imposto arrecadado aos Estados.

16.6. Citando precedentes judiciais, que não são expressos e diretos sobre o ponto, o Parecer conclui que "consoante os precedentes acima transcritos, é compatível com o art. 157, I, da CF/88 que a União exija o imposto sobre rendimentos pagos pelos Estados, que não foi objeto de retenção. Todavia, entende-se que a receita do tributo, que for arrecadada, deve ser transmitida aos Estados". E ainda: "Face o exposto, não há dúvida de que os valores de imposto de renda, não retidos na fonte, consoante previsto no art. 157, I, da CF/88, podem ser exigidos pela União, mas representam receita dos Estados".

IV

17. Preliminarmente, faz-se necessário delimitar o objeto deste Parecer, a fim de propiciar a exposição lógica dos fundamentos para a elucidação da consulta. Trata-se de interpretar se os entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) que não realizaram a retenção do IRRF, antes da decisão do STF no Tema 1.130, possuem

o direito de pleitear os recursos, por ventura, arrecadados pela União, considerado o IR definitivo, devido ao final dos respectivos períodos de apuração. Neste sentido, nossa intenção é delimitar o conteúdo jurídico da expressão "produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte," encartada nos incisos I do art. 157 e I do art. 158 da Constituição Federal (CF), sobretudo para saber se, uma vez não retido o IR pelos entes subnacionais, se tais entes podem exigir o mencionado tributo da União.

18. Em que pese os bem lançados argumentos do Parecer PGFN/CAT/1925/2008, respondendo objetivamente à questão posta acima, a eles não aderimos, pelas razões que passaremos a discorrer.

19. De antemão, vale colacionar a ementa do RE 705.423 (Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. Edson Fachin; Julgamento: 23/11/2016; Publicação: 05/02/2018), em cujo Voto o Ministro Relator Edson Fachin fez a diferenciação do Tema 42 da sistemática de repercussão geral e o Tema 653. Aqui, importa, particularmente, o Tema 653, citado pela COJUD, principalmente pela interpretação feita pelo STF quanto à expressão "produto da arrecadação", que levou em conta o conceito técnico de arrecadação e os estágios da receita pública:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA PELA FONTE OU PRODUTO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. AUTONOMIA FINANCEIRA. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO. CÁLCULO. DEDUÇÃO OU EXCLUSÃO DAS RENÚNCIAS, INCENTIVOS E ISENÇÕES FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA - IR. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. 2. A expressão "produto da arrecadação" prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública. 3. A demanda distingue-se do *Tema 42* da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste *Tema* reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina. 4. Fixação de tese jurídica ao *Tema 653* da sistemática da repercussão geral: "É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades." 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

20. Valendo-se da doutrina do Professor José Maurício Conti, o Ministro Edson Fachin explica a diferença entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal pelos entes subnacionais:

Assim sendo, sob as luzes do léxico próprio do Direito Financeiro, a

discussão do Tema 42 centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate a ser levado a cabo neste Tema 653 da sistemática da repercussão geral reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo.

A propósito, recorre-se à tese de doutorado do professor de Direito Financeiro da USP José Maurício Conti para explicitar essas categorias jurídicas: "O sistema hoje vigente de repartição de receitas tributárias no Brasil prevê, além dos tributos exclusivos de cada uma das esferas de governo, os dois tipos de participação na arrecadação: direta e indireta. Adota, por conseguinte, o sistema misto, acolhido na maioria dos Estados modernos.

"O sistema hoje vigente de repartição de receitas tributárias no Brasil prevê, além dos tributos exclusivos de cada uma das esferas de governo, os dois tipos de participação na arrecadação: direta e indireta. Adota, por conseguinte, o sistema misto, acolhido na maioria dos Estados modernos. (...)

A participação direta vem regulada basicamente nos arts. 157 e 158 da Constituição. O art. 157 trata da participação direta dos Estados e Distrito Federal na arrecadação da União e o art. 158 trata da participação direta dos Municípios nas arrecadações da União e dos Estados.

Prevê também a Constituição diversas formas de participação indireta. As participações indiretas ocorrem por meio da criação de fundos.

Há vários fundos previstos na Constituição Federal e, além destes, inúmeros outros criados pela legislação infraconstitucional.

*Cumpra destacar ainda que, além do sistema de transferência intergovernamentais de natureza compulsória, como as que foram anteriormente analisadas, quer sob a sua forma direta, quer sob a sua forma indireta, há diversas formas de transferências voluntárias, como é o caso das subvenções, por exemplo." (CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pp. 68-73).*

21. Segundo a doutrina mencionada, os arts. 157, I e 158, I da CF cuidam da participação direta de Estados, DF e dos Municípios, respectivamente, na arrecadação da União. Também nessa direção ensina o Professor Ricardo Lobo Torres, aduzindo que "do ponto de vista constitucional os ajustes intergovernamentais se fazem principalmente pela repartição das receitas tributárias ou, melhor, pela participação sobre a arrecadação de impostos alheios. É instrumento financeiro, e não tributário, que cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior". O Professor segue, explicando que "as participações podem ser diretas e indiretas; a diferença consiste em que as indiretas se realizam através de fundos e a lei complementar pode estabelecer condições para o rateio, enquanto as outras são entregues diretamente aos entes menores ou por eles apropriadas mediante mera transferência orçamentária". (TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 370-371).

22. Thiago Holanda González assevera que "O acesso aos recursos da arrecadação tributária pode se dar de maneiras distintas. Antônio Roberto Sampaio Dória (1972, p. 18-22) desenvolve uma sistematização que divide a discriminação de rendas tributárias em dois grandes grupos: discriminação pela fonte (originária) e discriminação pelo produto (derivada). No primeiro caso, a competência tributária é atribuída pela Constituição diretamente ao ente federativo; no segundo, o ente federativo recebe parcela da arrecadação decorrente de tributo cuja competência é designada a outro ente pela Constituição". O autor continua, esclarecendo que (GONZÁLEZ, Thiago Holanda. **Federalismo, Tributação e Economia Digital: desafios e perspectivas para o caso brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 11-12):

A discriminação pela fonte manifesta-se pela competência tributária, que pode ser privativa, residual ou comum.
(...).

A discriminação de rendas tributárias pelo produto pode ser vinculada e obrigatória, quando decorre de comando constitucional, ou não vinculada e facultativa, nos casos em que deriva de espontânea deliberação do nível de governo concedente (DÓRIA, 1972, p. 21). A discriminação vinculada pode ocorrer de duas formas: **(i) a participação na arrecadação, hipótese em que ao beneficiário é assegurada parcela de uma receita fiscal específica (em regra um percentual sobre a arrecadação), a qual pode ser coletada ou retida pelo próprio destinatário ou transferida pelo ente competente para a instituição do tributo e (ii) a participação em fundos, os quais são compostos por receitas tributárias que são posteriormente distribuídas aos entes beneficiários, conforme critérios previamente estabelecidos (MOREIRA, 2019, p. 207).** Já a discriminação não vinculada é vinculada por considerações de solidariedade federativa, seja em caráter institucionalizado, para suporte a unidades federativas que carecem de maior desenvolvimento econômico e social, seja de forma intermitente, para atender a calamidades ou emergências (DÓRIA, 1972, p. 21-22). (Grifos nossos).

23. À luz do quanto visto até aqui, a consulta abrange aspecto ligado à participação direta dos entes subnacionais no produto da arrecadação de imposto de competência da União, no caso, no produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR). Como já assentado pela COJUD, em que pese o STF tenha fixado a Tese de que "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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal", o Tribunal não adentrou às situações em que os entes subnacionais deixaram de proceder à aludida retenção do IR. Em tais circunstâncias, a União teria a obrigação de tomar providências administrativas e/ou judiciais para reaver o tributo para os entes subnacionais? A racionalidade jurídica e o próprio federalismo de cooperação nos conferem elementos para responder negativamente à questão.

24. O raciocínio se pauta em duas linhas centrais. A primeira, é a de que pela literalidade dos arts. 157, I e 158, I da CF, é o **"produto da arrecadação do IR"** que pertence aos Estados, DF e Municípios. A segunda, é no sentido de que é o produto da arrecadação do IR, **"incidente na fonte"**, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem que pertence aos Estados, DF e Municípios.

25. Nos termos do art. 153, III e § 2º, I da CF, o IR é tributo de competência da União, informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Ainda no plano constitucional, impende destacar o art. 145, § 1º, aplicável ao IR, o qual determina que "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". A combinação destes dispositivos nos revela que o IR é tributo de caráter pessoal e deve ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

26. No plano infraconstitucional, os arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional (CTN), estabelecem as normas gerais do imposto, como fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Conforme o art. 43 do CTN, o fato gerador do IR é a aquisição da

disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Já o art. 45 do CTN estabelece que o contribuinte do IR é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de a lei atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. E, por fim, o parágrafo único do aludido art. 45, reza que "A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

V

27. Já é pacífico o entendimento de que os arts. 157, I e 158, I da CF, não versam sobre competência tributária, mas encerram normas de repartição de receitas tributárias, porque, como visto, o IR é tributo inserido na competência tributária da União, que é o sujeito ativo do imposto. Conforme Leandro Paulsen, é pelo fato de que os Estados, o DF e os Municípios são destinatários do produto da arrecadação do imposto que incide na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, é que tais entes "figuram enquanto substitutos tributários (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 por serem destinatários constitucionais da respectiva receita". (PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 489). Complementa-se aqui com o entendimento mais recente do STF, na linha de que a retenção na fonte e apropriação do IR respectivo deve ser aplicada aos demais pagamentos de contratações feitas pelos entes subnacionais (Tema 1130).

28. Na obrigação de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o doutrinador se refere aos entes subnacionais como substitutos tributários. Isto obviamente, antes do julgamento do Tema 1130 pelo STF. Mas, sigamos nesta linha de raciocínio, já que a consulta se circunscreve às situações anteriores ao julgamento do Tema 1130 pelo STF e em que não houve a retenção do Imposto. O Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, analisou a obrigatoriedade de retenção do IR pelos Estados, DF e Municípios e as consequências pelo descumprimento desse dever:

127. Com auxílio do Parecer PGFN/CAT nº 1925, de 2008, cabe retomar que a finalidade das normas jurídicas presentes nos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, é repartir receitas, e não atribuir a Estados e Municípios o dever de retenção.

128. Em outras palavras, a imposição da obrigação de reter prescinde de norma constitucional. A obrigação de retenção está desvinculada da titularidade da receita: a titularidade da receita é norma financeira que sustenta o federalismo fiscal e, por isso, está prevista na Constituição federal. A obrigação de retenção é veiculável por lei ordinária federal e obriga qualquer pessoa física ou jurídica que pratique o fato descrito pela norma.

129. O retentor possui a um só tempo relação jurídica com o sujeito passivo e relação com o sujeito ativo do tributo. Na relação com o sujeito passivo, o retentor figura como agente de arrecadação, como auxiliar do sujeito ativo por estar em situação fática de fonte pagadora. Na relação com a Administração Tributária, o retentor possui dever de colaborar, mediante um fazer, que é a retenção.

130. O instituto da retenção na fonte está especificamente previsto nas normas específicas sobre Imposto de Renda no CTN, cujo art. 45, dispõe que: "A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos

tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

131. Logo, o art. 45 do CTN, deixa claro que retenção é técnica de arrecadação, diferente da responsabilidade tributária. No entanto, retenção e responsabilidade quase sempre caminham juntos, porque a lei que obriga a fonte pagadora a reter determinado tributo lhe impõe responsabilidade tributária, com fulcro nos artigos 121 e 128 do CTN, caso não proceda à retenção, na condição de ser terceira pessoa vinculada ao fato gerador:

(...).

132. Caso a lei não atribua responsabilidade ao retentor, com fulcro no art. 128 do CTN, a técnica de arrecadação consistente no dever de retenção se esvaziaria ou não seria útil a concretizar o princípio de praticidade no qual se sustenta. Nesse sentido, vale transcrever lição de Leandro Paulsen sobre o tema:

*"O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de colaborar com o Fisco, verificando a ocorrência do fato gerador praticado pelo contribuinte e procedendo ao cálculo e ao **recolhimento do tributo com recursos obtidos junto ao contribuinte**, mediante exigência ou retenção. Pressupõe, assim, que o substituto efetivamente tenha "**capacidade de colaboração**", ou seja, que esteja em situação que o habilite a proceder ao pagamento sem que tenha de suportar pessoalmente o ônus tributário. Isso porque a relação contributiva se dá entre Fisco e contribuinte, servindo, o substituto, como um **facilitador do recolhimento do tributo**, forte no seu dever de colaboração. A relação que vincula o substituto ao Fisco tem **natureza não contributiva**. O substituto só poderá ser chamado a recolher o tributo com recursos próprios quando tenha descumprido suas obrigações de colaboração com o Fisco (retenção e recolhimento), pois tal o coloca na posição de garante do crédito tributário. O substituto tributário é o **terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo "em lugar" do contribuinte**. Mas, embora o substituto seja obrigado "em lugar" do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade."* (grifos no original)

133. São duas as espécies de retenção hoje previstas no ordenamento brasileiro como instrumento de auxílio na arrecadação de tributos, ambas empregadas, principalmente, para a arrecadação do Imposto de Renda, são elas: a) retenção exclusiva; b) retenção por antecipação.

134. Fica claro, assim, que a imposição do dever de retenção, seja como antecipação seja definitivamente, dispensa previsão constitucional e não encontra limites na Constituição Federal, justamente porque a relação jurídica criada pela retenção não configura relação jurídica contributiva.

135. Por isso, não há dúvida alguma, em doutrina ou em jurisprudência, acerca do poder que o ente tributante possui de impor o dever de retenção por antecipação do tributo, ou em caráter definitivo a qualquer pessoa física ou jurídica que se encontre na condição de fonte pagadora de renda, nos termos dos artigos 6º, 7º e 45 do CTN, já comentados anteriormente.

136. A imunidade recíproca não obsta nem limita o poder de uma pessoa política impor o dever de retenção às demais pessoas políticas, nos termos do § 1º do art. 9º, e 84 e 194 do CTN:

(...).

138. Ademais, a responsabilidade tributária prevista em lei em virtude da não retenção também não é impactada pela imunidade tributária recíproca, segundo já decidido pelo Supremo Tribunal Federal:

(...).

139. Assim, todas as leis e decretos que imponham tais cometimentos aos particulares, fundamentam a imposição federal da obrigação de reter IR também aos Estados, e DF e demais entes personificados das respectivas Administrações Indiretas.

140. A modalidade de retenção à qual aludem os artigos 157, I, e 158, I, da CF, é, comumente, a retenção por antecipação de receita, devendo o sujeito passivo (pessoa física contratada pelos Estados e Municípios, como empregado ou servidor público), submeter-se à incidência do tributo no momento da declaração de ajuste, gerando ou não o pagamento de excedente ou de restituição do tributo, a depender das deduções ou da existência de outras fontes de renda por cada sujeito passivo.

(...).

143. Todavia, além das hipóteses previstas nos artigos 157, I, e 158, I, da CF, os Estados, Municípios e o DF, estarão obrigados a reter Imposto sobre a Renda sempre que procederem a pagamentos a pessoas físicas ou jurídicas pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços, nos termos do art. 7º, 11, da Lei Nº 7.713, de 1988, e de todos os demais artigos de lei que obriguem pessoas jurídicas à retenção, por antecipação ou definitiva, de Imposto de Renda quando ocupantes da posição de fontes pagadoras em razão de aquisições de bens e prestações de serviços, adimplementos de contratos de empréstimo, entre outros contratos.

144. Note-se que as normas federais que impõem a retenção do Imposto de Renda são genéricas. Nenhuma delas exclui Estados e Municípios e DF da obrigação de retenção.

145. Do ponto de vista hermenêutica, não faz sentido entender que Estados, Municípios e DF estão desobrigados do dever de reter, ante a ausência de previsão normativa específica para obrigar as pessoas jurídicas de direito público à retenção, em interpretação dita à *contrario sensu* do art. 64 da Lei Nº 9.430, de 1996, regulamentado pelo art. 653 do RIR, e do art. 34 da lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

(...).

147. Em outras palavras, Estados, Municípios e DF estarão obrigados a proceder à retenção de Imposto de Renda sempre que figurarem como fonte pagadora de renda referida na legislação tributária como submetida ao dever de retenção, ainda que o IR retido não lhes pertença, nos termos dos artigos 157, I, 158, I, da CF, e art. 85, II, do CTN.

148. Estados e Municípios estão obrigados a reter Imposto de Renda que não lhes pertence, e, quanto a esta parte, estão obrigados a repassá-lo à União, porque o dever de retenção e a responsabilidade tributária prevista em lei, devida pelo descumprimento da retenção, são exigíveis entre entes federados, nos termos do parágrafo único do art. 9º, do art. 84 e do art. 194 do CTN. Os artigos 157, I, e 158, I, da CF, e art. 85, II, do CTN, não existem para impor dever de retenção, mas para definir qual a participação de Estados e Municípios na arrecadação direta do tributo federal.

(...).

248. As consequências administrativo-fazendárias e judiciais decorrentes da não retenção de tributos ou da retenção seguida de apropriação por particulares foram normatizadas pelo Parecer Normativo Nº 01, de 24 de setembro de 2002, da Coordenação de Tributação da Receita Federal do Brasil, publicado no Diário Oficial da União de 25 de setembro de 2002, seção 01, página 24, que segue em anexo e do qual extraímos vários trechos para reprodução neste documento.

(...).

251. Assim, quanto ao imposto não retido pelos Estados e Municípios, o Parecer COSIT RFB Nº 01, de 2002, orienta que se proceda ao lançamento contra a fonte pagadora ou contra o contribuinte, a depender do momento em que a Administração Tributária constata o inadimplemento.

252. No caso de retenção por antecipação de receita, o marco temporal eleito pelo Parecer Normativo COSIT deve ser aqui reprisado, ou seja, a data da declaração do Imposto de Renda devida pelo beneficiário da renda define uma sistemática de responsabilidade pelo tributo no tempo, na íntegra:

(...).

253. Com efeito, até a data da declaração do imposto de renda a obrigação tributária é inexigível do contribuinte, havendo inadimplemento apenas quanto ao dever de retenção pela fonte pagadora. A parcela de retenção à

qual estava obrigada a fonte retentora deve ser dela exigida, nos termos do art. 722 do RIR/99. E o Parecer Normativo COSIT continua dispondo que, "Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/99": (...).

254. Porém, se a ausência de retenção for verificada após a data de declaração pelo beneficiário, a responsabilidade é exclusiva do contribuinte, nada mais podendo ser exigido da fonte pagadora, nos termos do item 14 do Parecer Normativo COSIT:

(...).

255. Em se tratando de retenção definitiva ou exclusiva pela fonte pagadora, o contribuinte estará afastado da relação jurídica tributária, geralmente por motivos de ordem prática, como, por exemplo, a residência do beneficiário da receita ser no exterior. Neste caso o responsável tributário estará ocupando o polo passivo da relação jurídica de modo exclusivo, daí ser considerada a responsabilidade na modalidade substituição tributária. (...).

256. Além da responsabilidade pela obrigação principal, ainda se aplicam aos entes políticos as penalidades, consistentes em multa de ofício, segundo art. 44, I, da Lei Nº 9.430, de 1996, e art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, e juros de mora, conforme itens 15 e 16 do Parecer Normativo COSIT: (...).

(...).

260. Logo, além da multa e juros devidos pela não retenção, também o descumprimento da obrigação acessória consistente na entrega da DIRF transmuta-se em obrigação de pagamento de multa, nos termos do art. 7º da Lei Nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

(...).

X

Conclusões

314. de tudo o quanto foi exposto, é possível resumir que:

(...).

i) A obrigação de retenção é veiculável por lei ordinária federal e obriga qualquer pessoa física ou jurídica que pratique o fato descrito pela norma. A legislação federal obriga Estados e Municípios, enquanto fontes pagadoras, a reter Imposto de Renda sobre rendimentos, verbas, contratos, compra de bens pagos a pessoas físicas e jurídicas, nos termos dos artigos 620 e seguintes do Decreto Nº 3.000, de 1999, porque retenção é obrigação acessória que resiste à imunidade recíproca, nos termos do art. 9º do CTN e da jurisprudência do STF;

j) Estados e Municípios não estão sujeitos à regra do art. 64 da Lei Nº 9.430, de 1996, mas a União dispõe de instrumentos legais para obrigar Estados e Municípios a reter Imposto de Renda nas mesmas hipóteses em que obriga as pessoas jurídicas de direito privado a reterem o tributo;

(...).

n) O descumprimento do dever de retenção do IR a cuja retenção Estados e Municípios estão obrigados, ou a apropriação indevida de IR, gera responsabilização tributária e financeira de Estados e Municípios, e, eventualmente, criminal, de seus agentes públicos;

(...).

q) Caso o IR não retido não pertença a Estados e Municípios, por força dos artigos 157, I, e 158, I da CF, a União deverá proceder ao lançamento contra a fonte pagadora, se constatado o inadimplemento até o dia da entrega da declaração do contribuinte; ou contra o contribuinte, se constatado o inadimplemento após o limite para a entrega da sua declaração;

r) Em qualquer hipótese em que Estados e Municípios figurem como fontes pagadoras, eles devem cumprir as penalidades decorrentes do inadimplemento e demais obrigações acessórias, como a entrega da DIRF; (Os grifos não constam do original).

(...).

29. Os trechos acima, extraídos do laborioso Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, nos dão a exata medida acerca da compreensão da PGFN/CAT e da RFB sobre o dever de retenção do IR a que estavam submetidos os entes subnacionais, assim como da possibilidade jurídica de, caso não o fizessem em relação às grandezas que, até o julgamento do Tema 1130 pelo STF, a União entendia ser de sua titularidade, das consequências que a omissão, seguida ou não de apropriação indevida, acarretaria.

30. Acertadamente, o comentado Parecer chama a atenção para o fato de que as normas federais que impõem a retenção do Imposto de Renda são genéricas e que nenhuma delas excluía Estados, DF e Municípios da obrigação de retenção. E mais, salienta que do ponto de vista hermenêutico, não faz sentido entender que os entes subnacionais estariam desobrigados do dever de reter, ante a ausência de previsão normativa específica para obrigar as pessoas jurídicas de direito público à retenção, em interpretação dita à *contrario sensu* do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, regulamentado pelo art. 653 do RIR/1999, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Aduz também que referidos entes estariam obrigados a proceder à retenção de IR sempre que figurassem como fonte pagadora de renda referida na legislação tributária como submetida ao dever de retenção, ainda que o IR retido não lhes pertencesse, nos termos dos artigos 157, I, 158, I, da CF, e art. 85, II, do CTN. Defende que os entes subnacionais estariam obrigados a reter IR que não lhes pertence, e, quanto a esta parte, estariam obrigados a repassá-lo à União, porque o dever de retenção e a responsabilidade tributária prevista em lei, devida pelo descumprimento da retenção, são exigíveis entre entes federados, nos termos do § 1º do art. 9º, do art. 84 e do art. 194 do CTN.

31. Não obstante o Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, a teor do Parecer PGFN/CAT/1925/2008, externe a compreensão de que os artigos 157, I e 158, I da CF, e art. 85, II do CTN, não existem para impor dever de retenção, mas para definir qual a participação de Estados, DF e Municípios na arrecadação direta do IR, o dever de retenção por tais entes encontra supedâneo nos arts. 45, parágrafo único, e 194, parágrafo único do CTN, além da legislação ordinária relativa ao tributo, sendo também aplicável aos entes subnacionais enquanto fontes pagadoras de renda referida na legislação tributária como submetida ao dever de retenção. Muito embora o entendimento de que a eles não se aplicasse o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, a União dispunha de instrumentos legais para obrigar Estado, DF e Municípios a reter o IR nas mesmas hipóteses em que obriga as pessoas jurídicas de direito privado a tal retenção.

32. Vale, pois, rememorar parte das conclusões do emblemático Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, no sentido de que "n) O descumprimento do dever de retenção do IR a cuja retenção Estados e Municípios estão obrigados, ou a apropriação indevida de IR, gera responsabilização tributária e financeira de Estados e Municípios, e, eventualmente, criminal, de seus agentes públicos"; q) Caso o IR não retido não pertença a Estados e Municípios, por força dos artigos 157, I, e 158, I da CF, a União deverá proceder ao lançamento contra a fonte pagadora, se constatado o inadimplemento até o dia da entrega da declaração do contribuinte; ou contra o contribuinte, se constatado o inadimplemento após o limite para a entrega da sua declaração; r) Em qualquer hipótese em que Estados e Municípios figurem como fontes pagadoras, eles devem cumprir as penalidades decorrentes do inadimplemento e demais obrigações acessórias, como a entrega da DIRF".

33. E por qual razão trouxemos à baila o aludido Parecer, se após o julgamento do Tema 1130 pelo STF, seu conteúdo restou, em grande maioria, ultrapassado pelo entendimento exarado pela Corte Suprema? A resposta é bastante simples, mas capaz de gerar uma reflexão imprescindível ao desfecho da primeira

linha de raciocínio proposta no início deste opinativo: se os entes subnacionais estavam obrigados ao dever de retenção quando o entendimento da Administração Tributária era o de que essa obrigação deveria ser cumprida mesmo em relação à parcela a qual eram obrigados a reter e repassar à União, podendo, inclusive, sofrer as consequências da substituição tributária, caso não procedessem à retenção na fonte, com muito mais razão eles deveriam ter procedido à retenção quando não figuravam, segundo o entendimento deles, como substitutos tributários, mas como os próprios destinatários do IRRF.

34. Por certo, o federalismo de cooperação deve ser uma via de mão dupla. Não faz sentido, dentro dessa lógica cooperativa entre União, Estados, DF e Municípios, que a União arque com toda a parte instrumental e procedimental, que implica em custos para o erário federal, para reaver o IR que os entes subnacionais deixaram de reter, sobretudo, porque tinham a obrigação de reter e repassá-lo à União, anteriormente ao julgamento do Tema 1130, como repetidamente aqui comentado.

35. É importante destacar que o ponto de dissenso, até o julgamento do Tema 1130 pelo STF, não era sobre o dever de retenção em si, por parte dos entes subnacionais, mas sobre a titularidade das receitas arrecadadas a título de IRRF sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou de serviços. Que tais pagamentos sempre foram fatos geradores do IR, não se tinha dúvidas, e que os entes deveriam fazer a retenção do IR na fonte sobre esses pagamentos, também não. A controvérsia era a **titularidade** do IRRF sobre pagamentos de pessoas contratadas para a prestação de bens e serviços, se da União, ou dos entes subnacionais.

36. Somando esse raciocínio com a expressão "**produto da arrecadação do IR**", utilizada pelos arts. 157, I e 158, I da CF, faz muito sentido que pertença aos Estados, DF e Municípios aquilo que eles efetivamente arrecadaram a título de IRRF, via retenção, sobre os pagamentos que efetivaram. É ilegítima, pois, a pretensão dos entes subnacionais em exigir da União o IR que eles próprios, seja por qual motivo for, deixaram de arrecadar, não fazendo a retenção na fonte.

37. No julgamento do Tema 653 pelo STF, o Ministro Relator, Edson Fachin, bem circunscreveu o objeto da demanda:

Nesse sentido, **intenciona-se delimitar o conteúdo jurídico da expressão "produto da arrecadação" encartada no inciso I do art. 159 da Constituição da República**, notadamente para saber se as renúncias de receitas emanadas de tributos de competência da União interferem na composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Logo, cumpre-se perquirir o seguinte: é constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o FPM e respectivas quotas devidas às Municipalidades, em razão da concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos Impostos de Renda e Sobre Produtos Industrializados por parte da União? (Os grifos não constam do original).

38. O Relator prossegue:

Verifica-se, a propósito, que a repartição de receitas correntes tributárias no Sistema Tributário Nacional conjuga duas espécies de financiamento dos governos locais: uma pelo critério da fonte (cobrança de tributos de competência própria) e outra pelo produto, o qual se traduz em participação no bolo tributário de competência do governo central. Nessa segunda hipótese, não há direito a uma participação referente a uma arrecadação potencial máxima em que se incluiria os incentivos e as renúncias fiscais, sob pena de

subversão da decisão do Poder Constituinte em momento constitucional no que diz respeito ao modelo de federalismo fiscal. (Os grifos não constam do original).

(...)

De acordo com o "Manual de Procedimentos de Receitas Públicas", elaborado pela Coordenação-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, os estágios da receita pública são fases evidenciadoras do comportamento da receita pública, de modo a facilitar o conhecimento e a gestão dos ingressos públicos no erário. Nesses termos, dividem-se cronologicamente em previsão, arrecadação e recolhimento, assim conceituados:

"Previsão – estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, compreendido em fases distintas: 1 – A primeira fase consiste na organização e no estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa; 2 – A segunda fase consiste no lançamento, que é tratado pela Lei nº 4.320/64 nos seus artigos 51 e 53, é o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito a natureza da pessoa do contribuinte quer seja física ou jurídica e o valor correspondente à respectiva estimativa. O lançamento é a legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento. Arrecadação – entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro. A arrecadação ocorre somente uma vez, vindo em seguida o recolhimento. Quando um ente arrecada para outro ente, cumpre-lhe apenas entregar-lhe os recursos pela transferência dos recursos, não sendo considerada arrecadação, quando do recebimento pelo ente beneficiário. Recolhimento – transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente." (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Receitas Públicas – Manual de Procedimentos: aplicação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 2 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2005, p. 22, grifos nossos)

Acerca da relevância do sentido técnico dos institutos jurídicos no processo de interpretação constitucional, confira-se excerto da ementa do RE 166.772, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 16.12.1994:

"INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe 'inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que 'conviria' fosse por ela perseguida' - Celso Antônio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios."

Considerado o preconizado no art. 150, §6º, da Constituição da República, em que submete à lei específica a concessão de "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições", por sua vez regulada no art. 14 da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a

desoneração tributária regularmente concedida impossibilita a própria previsão da receita pública. Logo, torna-se incabível interpretar a expressão “produto da arrecadação” de modo que não se deduzam essas renúncias fiscais.

Diante dessas razões, firma-se convicção no sentido de que é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

Repise-se que não se desconhece da importância das transferências do FPM para as finanças municipais, refletindo-se na consecução da autonomia financeira desses entes federativos. No entanto, a meu ver, acolher a pretensão da parte Recorrente significaria infirmar o modelo de repartição das receitas tributárias eleito em sede constitucional.

Ademais, reafirma-se a esperança na correção de distorções empíricas no federalismo fiscal brasileiro por meio de políticas ordinárias ou constitucionais propositivas, como foram os casos das Emendas Constitucionais 55/2007 e 84/2014 em que se aumentou o percentual de participação das municipalidades no produto da arrecadação do IR e do IPI. Igualmente, acompanha-se com interesse a tramitação na Câmara dos Deputados da PEC 15/2011. Assinala-se aqui menção ao necessário diálogo interinstitucional subjacente à resolução dos dilemas do federalismo fiscal brasileiro. No presente, tem-se esta solução nos moldes das atuais diretivas constitucionais. (Grifos nossos).

39. O raciocínio acima transcrito, muito bem desenvolvido quando do julgamento do Tema 653 pelo STF, pode ser perfeitamente aplicável ao presente caso, pois os arts. 157, I e 158, I da CF, rezam, de maneira expressa, que pertencem aos Estados e DF e aos Municípios **o produto da arrecadação** dos tributos ali nomeados:

40.

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 instituïrem e mantiverem;

(...)

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

(...).

41. Não há que se fazer malabarismos interpretativos. O STF já disse o que entende por produto da arrecadação - aquilo que é efetivamente arrecadado, e não o que seria potencialmente arrecadável. Se não houve a arrecadação, uma vez que não houve a retenção do IR na fonte pelos entes subnacionais, logicamente não há o direito a pleitear que a União repasse a esses entes aquilo que não recebeu, muito menos o direito de obrigar a União a tomar providências administrativas ou judiciais para reaver o tributo e, posteriormente repassá-lo aos entes subnacionais. Isso feriria de morte o federalismo de cooperação, porque o cenário seria o de entes subnacionais obrigando a União, às suas expensas, tomar medidas administrativas e/ou judiciais para reaver tributo cuja receita pertence aos entes subnacionais, **desde que por eles devidamente retidas.**

42. Conforme decidido pelo STF, quando do julgamento comentado (Tema 653) a expressão “produto da arrecadação” pressupõe que o tributo seja primeiro

arrecadado, não havendo que se falar em qualquer direito por parte dos entes subnacionais antes disso. Vale copiar o quanto argumentado no Voto do Ministro Marco Aurélio a respeito dos arts 157 e 158 da CF:

(...).

Os artigos 157, 158 e 159 da Lei Maior são claríssimos ao remeter, em oito oportunidades, ao que efetivamente – para estabelecer-se o valor a ser recolhido ao Fundo – foi arrecadado. É a expressão que está, em bom português, na regência constitucional do recolhimento relativamente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

43. A referência do Ministro, ao interpretar a expressão, foi no tocante ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), mas que bem se amolda à presente discussão, visto que alude a idêntica expressão, qual seja, "produto da arrecadação". Em sede do Tema 653, a celeuma era para definir as grandezas que compunham o mencionado Fundo, já aqui, no âmbito da consulta remetida à CAT pela COJUD, trata-se de definir se a União deve "devolver", ou não, aquilo que não foi arrecadado e, tampouco repassado a ela pelos entes subnacionais. Não há que se ter dois pesos e duas medidas para a interpretação constitucional de idêntica expressão.

44. Assim, resta claro, a teor do entendimento do STF no julgamento do Tema 653, que o "produto da arrecadação" citado nos arts. 157, I e 158, I da CF, só pode ser interpretado como sendo o IR que efetivamente tiver sido retido na fonte pelos entes subnacionais e repassado à União.

45. No julgamento do Tema 364 (RE 607.886, Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator (a): Min. Marco Aurélio; Julgamento: 17/05/2021; Publicação: 27/05/2021), também há elementos que nos permitem inferir esse racional, uma vez que a ementa já determina que "É dos Estados e Distrito Federal a titularidade **do que arrecadado...**"

IMPOSTO SOBRE A RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – VALORES – TITULARIDADE. **É dos Estados e Distrito Federal a titularidade do que arrecadado**, considerado Imposto de Renda, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por si, autarquias e fundações que instituïrem e mantiverem – artigo 157, inciso I, da Constituição Federal.

46. Do corpo do Acórdão, vale transcrever os excertos abaixo:

(...).

Cumpra assim definir quem é titular do que arrecadado, considerado Imposto de Renda, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, satisfeitos por Estado, Distrito Federal, respectivas autarquias e fundações. Eis a norma constitucional que interessa para a solução da controvérsia:

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 instituïrem e mantiverem.

Depreende-se haver o constituinte estabelecido distinção considerados o ente competente e o beneficiado pela receita tributária. Embora a competência impositiva tenha sido atribuída à União – artigo 153, inciso III, da Lei Maior –, **cabe aos Estados e Distrito Federal a arrecadação, na fonte, do tributo sobre os rendimentos pagos.**

No ato de retenção dos valores, dá-se a incorporação, ao patrimônio estadual ou distrital, do produto arrecadado. Daí não prosperar a tese da transferência de recursos públicos, uma vez

existente a participação direta e imediata no resultado obtido.

(...).

Os vocábulos "pertencem" e "entregará" revestem-se de significado unívoco, no que o Direito, como ciência, possui princípios, institutos, expressões com sentido próprio. Na pureza da linguagem está o entendimento. E a segurança jurídica vem do apego a técnica maior.

Ao determinar, em benefício da União, **a conversão dos valores depositados em Juízo a título de Imposto de Renda retido na fonte por autarquia estadual**, o Colegiado de origem deixou de observar o sistema de repartição de receitas delineado no texto constitucional. Impôs óbice ilegítimo à disponibilidade de receitas pelo Estado do Rio de Janeiro.

Sendo as unidades federativas destinatárias do tributo retido, cumpre reconhecer-lhes a capacidade ativa para arrecadar o imposto.

Corroborando essa óptica, o Supremo, no julgamento, sob a sistemática da repercussão geral, do recurso extraordinário nº 684.169, relator ministro Luiz Fux, acórdão publicado no Diário da Justiça eletrônico de 23 de outubro de 2012, proclamou a competência da Justiça comum estadual para julgar controvérsia envolvendo Imposto de Renda **retido na fonte**, na forma do artigo 157, inciso I, da Lei Maior, assentando ausente interesse da União sobre ação de repetição de indébito relativa ao tributo. (Grifos nossos).

47. Infere-se, em diversos momentos do texto do Acórdão, que o Relator Ministro Marco Aurélio, alude a "titular do que arrecadado", "produto arrecadado", unidades federativas destinatárias do tributo retido". E, mais forte ainda é a afirmação do Relator de que "**No ato de retenção dos valores, dá-se a incorporação, ao patrimônio estadual ou distrital, do produto arrecadado. Daí não prosperar a tese da transferência de recursos públicos, uma vez existente a participação direta e imediata no resultado obtido**". Ou seja, a *contrario sensu*, se não há a retenção dos valores pelos entes subnacionais, não há que se falar em incorporação ao patrimônio Estadual, Distrital ou Municipal do produto arrecadado, porque não houve produto arrecadado ou retido.

VI

48. E então, chegamos à segunda linha central do raciocínio ora desenvolvido, no sentido de que é o produto da arrecadação do IR, "**incidente na fonte**", sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem que pertence aos Estados, DF e Municípios. E aqui, a interpretação também há que ser literal. O texto constitucional vertido nos arts. 157, I e 158, I da CF não deixa margem de dúvidas de que é o produto da arrecadação do IR **incidente na fonte** que pertence aos entes subnacionais.

49. Se o IR deixa de ser retido na fonte por tais entes, eles não têm a prerrogativa de exigir que a União tome medidas para reaver o imposto para repassá-lo aos referidos entes. Isto seria subverter o federalismo de cooperação, porque os entes subnacionais deixariam de cumprir com a sua obrigação de arrecadar o tributo, confiados que a União supriria a omissão com todos os ônus daí advindos. Dito de outra forma, seria cômodo para Estados, DF e Municípios deixar de cumprir com a obrigação da retenção do IR na fonte, confiados de que a União supriria tal obrigação.

50. Em que pese no julgamento do Tema 1130, o STF não tenha decidido especificamente sobre este ponto, há passagens dos Votos dos Ministros que nos indicam esta direção, como na manifestação do Relator, Ministro Alexandre de Moraes, no sentido de que "(...) 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". E ainda, do Voto do Ministro Relator:

(...).

Desse modo, quando se debate o alcance do art. 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. (Grifos nossos).

51. Necessário retomar o Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, na parte em que analisou a obrigatoriedade de retenção do IR pelos Estados, DF e Municípios e as consequências pelo descumprimento desse dever:

Conclusões

314. de tudo o quanto foi exposto, é possível resumir que:

(...).

i) A obrigação de retenção é veiculável por lei ordinária federal e obriga qualquer pessoa física ou jurídica que pratique o fato descrito pela norma. A legislação federal obriga Estados e Municípios, enquanto fontes pagadoras, a reter Imposto de Renda sobre rendimentos, verbas, contratos, compra de bens pagos a pessoas físicas e jurídicas, nos termos dos artigos 620 e seguintes do Decreto Nº 3.000, de 1999, porque retenção é obrigação acessória que resiste à imunidade recíproca, nos termos do art. 9º do CTN e da jurisprudência do STF;

j) Estados e Municípios não estão sujeitos à regra do art. 64 da Lei Nº 9.430, de 1996, mas a União dispõe de instrumentos legais para obrigar Estados e Municípios a reter Imposto de Renda nas mesmas hipóteses em que obriga as pessoas jurídicas de direito privado a reterem o tributo;

(...).

n) O descumprimento do dever de retenção do IR a cuja retenção Estados e Municípios estão obrigados, ou a apropriação indevida de IR, gera responsabilização tributária e financeira de Estados e Municípios, e, eventualmente, criminal, de seus agentes públicos;

(...).

q) Caso o IR não retido não pertença a Estados e Municípios, por força dos artigos 157, I, e 158, I da CF, a União deverá proceder ao lançamento contra a fonte pagadora, se constatado o inadimplemento até o dia da entrega da declaração do contribuinte; ou contra o contribuinte, se constatado o inadimplemento após o limite para a entrega da sua declaração;

r) Em qualquer hipótese em que Estados e Municípios figurem como fontes pagadoras, eles devem cumprir as penalidades decorrentes do inadimplemento e demais obrigações acessórias, como a entrega da DIRF; (Os grifos não constam do original).

52. As conclusões acima reproduzidas são de clareza indene de dúvidas, porque o referido opinativo demonstrou que "a obrigação de retenção é veiculável por lei ordinária federal e obriga qualquer pessoa física ou jurídica que pratique o fato descrito pela norma e a legislação federal obriga Estados e Municípios, enquanto fontes pagadoras, a reter IR sobre rendimentos, verbas, contratos, compra de bens pagos a pessoas físicas e jurídicas, nos termos dos artigos 620 e seguintes do antigo Decreto nº 3.000, de 1999, porque retenção é obrigação acessória que resiste à

imunidade recíproca, nos termos do art. 9º do CTN e da jurisprudência do STF"; Estados e Municípios não estavam sujeitos à regra do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, mas a União dispunha de instrumentos legais para obrigá-los a reter IR nas mesmas hipóteses em que obriga as pessoas jurídicas de direito privado a reterem o tributo; o descumprimento do dever de retenção do IR atribuídos aos Estados e Municípios, ou a apropriação indevida de IR (lembrando que o Parecer foi exarado antes do julgamento do Tema 1130), gera responsabilização tributária e financeira de Estados e Municípios, e, eventualmente, criminal, de seus agentes públicos.

53. Por fim, o constante da letra "q" do Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, confere a dimensão das consequências em casos de não retenção do IR, que até aquele momento a União tinha a compreensão de que não pertenciam aos entes subnacionais: "caso o IR não retido não pertença a Estados e Municípios, por força dos artigos 157, I, e 158, I da CF, a União deverá proceder ao lançamento contra a fonte pagadora, se constatado o inadimplemento até o dia da entrega da declaração do contribuinte; ou contra o contribuinte, se constatado o inadimplemento após o limite para a entrega da sua declaração".

54. O Poder Judiciário vem corroborando a tese aqui defendida, no sentido de que se não houve a retenção do IR pelos entes subnacionais, não há que se falar em compensação, restituição ou instituto afim. Vejamos o caso do Processo nº 1010150-21.2023.4.06.3813, Mandado de Segurança, com pedido liminar, impetrado pelo Município de Mathias Lobato, "para combater ato do Delegado da Receita Federal do Brasil de Governador Valadares/MG, de modo a lhe garantir a compensação dos débitos previdenciários, competências 08/2023 e 09/2023, com o crédito alusivo ao IRRF sobre valores pagos pelo município, os quais lhe pertencem, por força do art. 158, I, da Constituição Federal e Tema 1.130 do STF".

55. Segundo consta dos autos, o Impetrante aduz que "a legislação infralegal não lhe permitia promover a retenção na fonte do imposto de renda sobre valores pagos pelos municípios. Tal direito foi garantido no Tema 1.130 de RG. A Receita Federal alterou a legislação, IN 2.145/2023, para permitir a retenção. Antes, ficou impedido de se apropriar do montante do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte. Então, apurou crédito do IRRF no período de 09/2018 a 06/2023 e promoveu a compensação com débitos previdenciários, competências 08 e 09/2023. Porém, a Receita Federal negou o direito à compensação. Diz ser cabível a compensação cruzada, de débitos previdenciários com outros créditos, sendo inconstitucional o art. 26-A da Lei 11.457/2007, que a veda. Tendo direito à compensação, o débito compensado há de ser extinto, não cabendo declarar não compensado o débito, tal qual fez a autoridade fiscal". Em razão disso, entende pela suspensão da exigibilidade do crédito considerado não declarado, com impedimento de retenção do FPM para pagamento do débito compensado.

56. De posse das alegações em questão, o eminente Juiz Federal INDEFERIU o pedido de liminar, sob o argumento principal de que "Pela tese acima o imposto de renda há de ser retido pelo município. **Fala-se em imposto de renda retido na fonte, não em imposto que deveria ter sido retido mas não o foi. Com essa ótica, para haver crédito, é necessário ainda que o montante retido tenha sido repassado à União. (...)**".

A questão, em primeiro lugar, envolve o Tema 1.130, do STF, que fixou a seguinte tese: "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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal."

Pela tese acima o imposto de renda há de ser retido pelo município. Fala-se em imposto de renda retido na fonte, não em imposto que deveria ter sido retido mas não o foi. Com essa ótica, para haver crédito, é necessário ainda que o montante retido tenha sido repassado à União. Em tal hipótese, como o montante pertence ao município, cabe à União a devolução ou compensação.

Mas a Receita Federal, em sua análise, não constatou a retenção do montante do crédito informado nem recolhimento da quantia para a União. Aliás, constatou a retenção de certa quantia, porém o que foi retido não foi repassado à União, ficando em poder do município, ao dizer (ID 1464054347):

c) os valores do imposto de renda retidos, como não foram recolhidos, já ficaram em poder do Município desde a data da retenção.

Então, pelas provas que se tem nos autos, não se tem crédito a compensar.

(...).

Então, em princípio não se apresenta ilegal o ato da autoridade coatora que negou a compensação do crédito tributário.

Diante do exposto, INDEFIRO A LIMINAR. (Grifos nossos).

57. Na sentença, o Magistrado adotou idênticas razões de decidir:

É bom lembrar que o art. 158, I, da Constituição Federal, garante aos municípios o produto do imposto de renda retido na fonte (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). **Então, há de se ter a retenção na fonte. Não se garante a repartição da integralidade das receitas daquilo que deveria ter sido retido na fonte, mas não o foi.**

Quanto a esses, por ter apenas a natureza de imposto de renda, a entrega das receitas não é feita pela totalidade, mas pelo percentual previsto no art. 159, I, da Constituição Federal.

De todo modo, ainda que se entenda que a não retenção não perderia a natureza de imposto de renda retido na fonte para posterior repartição de receitas, **há de se estar demonstrado que o contribuinte, posteriormente ao recebimento dos recursos pagos pelo ente municipal, promoveu a declaração do tributo e o recolheu, ou então que o Fisco promoveu o lançamento e teve êxito na cobrança. Necessário demonstrar que os recursos do imposto de renda que deveria ser retido na fonte, mas não o foi, independentemente do motivo, ingressaram nos cofres da União.** Do contrário, estar-se-ia a buscar no patrimônio da União o que não está contido nele.

Mas como disse a autoridade coatora, não há prova desse crédito. Sem a existência do crédito, não há que se falar em compensação, que pressupõe a existência de créditos e débitos ao tempo do encontro de contas. Então, por esse caminho, inexistente ato ilegal da autoridade coatora, ao negar a compensação e extinção do crédito tributário.

(...).

Dispositivo

Postas estas considerações, denego a segurança.

Sem honorários, nos termos do art. 25 da Lei 12.016/2009.

Sem reexame necessário.

Com o trânsito em julgado, ao tempo e modo, arquivem-se

Publicado e registrado eletronicamente.

Intimem-se.

Governador Valadares - MG, 25 de janeiro de 2024. (Grifos nossos).

58. Outro exemplo é o da Ação Ordinária (PROCEDIMENTO COMUM Nº 6002209-95.2024.4.06.3813/MG) proposta pelo MUNICIPIO DE CANTAGALO contra a UNIÃO - FAZENDA NACIONAL, "em que se pretende o reconhecimento da existência

de crédito alusivo ao IRRF sobre os pagamentos realizados pelo município, que lhe pertence por força do art. 158, I, da Constituição Federal e Tema 1.130 do STF, mas que não ingressou em seu domínio por força de conduta da União, em razão de interpretação equivocada da Receita Federal do Brasil sobre o destino do imposto de renda devido na fonte, quando de pagamento de fornecedores, bens e serviços feitos pelo ente municipal". O autor pede a "compensação com dívidas do PASEP e contribuições previdenciárias, mediante reconhecimento de inconstitucionalidade incidental do art. 74 da Lei 9.430/1996, ou o recebimento do crédito pela sistemática dos precatórios". A liminar foi indeferida. Abaixo, as razões de decidir:

FUNDAMENTAÇÃO

(...).

A questão central consiste em definir se existe crédito do ente municipal contra a União, alusivo ao imposto de renda incidente sobre os pagamentos realizados a seus fornecedores de bens ou prestadores de serviços, que deveria ter sido retido na fonte pelo município, com o consequente ingresso dos recursos em seus cofres públicos, porém não houve a retenção na fonte em decorrência da interpretação das normas da Receita Federal, de modo que a sistemática do recolhimento do imposto de renda pelo contribuinte seguiu o procedimento natural, ou seja apuração do tributo pelo lucro, após encontro de receitas e despesas, sem qualquer retenção na fonte.

Inicialmente se entendia que a partilha direta no produto da arrecadação abarcava somente a retenção na fonte no pagamento dos vencimentos ou proventos dos servidores. Mas o STF esclareceu devidamente a questão e o fez no Tema 1.130, no RE 1.293.453, deixando claro que a titularidade do imposto de renda incidente na fonte, sobre quaisquer rendimentos pagos pelo ente municipal, é do ente municipal. Foi fixada a seguinte tese:

(...).

Pela tese já se vê que pertence aos municípios, que é titular das receitas arrecadadas pela repartição direta, o produto do imposto de renda retido na fonte. Então, para se sujeitar à repartição financeira direta, com a apropriação do montante arrecadado, deve o município reter o imposto de renda na fonte. A tese abarca somente o imposto de renda retido. Quanto ao não retido, se sujeita à repartição indireta, mediante repassasse de determinado percentual via FPM.

Colhe do voto do Min. Alexandre de Moraes que o debate que deu origem ao Tema 1.130 envolvia o direito financeiro, consistente em saber a quem pertencia o imposto de renda retido na fonte, ao dizer (destaques acrescidos):

*Desse modo, quando se debate o alcance do art. 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*

(...).

Então, o Tema 1.130 abarcou somente o imposto de renda retido na fonte pelo ente municipal pagador. Quanto a esse imposto de renda, não se importa o momento da retenção, se antes ou depois do julgamento. Esse imposto de renda retido sempre pertence aos entes municipais, até porque não houve modulação dos efeitos. Caso o ente municipal o tenha retido, mas não tenha se apropriado do montante retido, tendo o repassado à União, aí realmente se tem crédito do ente municipal com a União, pois o ingresso do montante retido na fonte aos cofres da União é indevido.

Mas não é essa a hipótese dos autos. **O município não reteve o imposto de renda na fonte em decorrência do pagamento dos fornecedores de bens ou prestadores de serviços que contratou. Isso é extraído**

da peça inaugural, onde se afirma que não houve retenção por interpretação das normas da Receita Federal. Então, não houve ingresso indevido de imposto de renda retido na fonte nos domínios da União, em sua arrecadação tributária.

O suposto ingresso que se teve na arrecadação tributária da União consiste no imposto de renda arrecadado pelo contribuinte, pela sistemática normal, após a apuração da renda mediante confronto de receitas e despesas, pela ótica contábil, quando se trata do lucro real, ou pelo lucro presumido.

Esse imposto de renda, decorrente da capacidade tributária ativa da União, é receita financeira que se sujeita à repartição indireta com os demais entes federativos, conforme sistemática constitucional, que atribuiu determinado percentual da receita arrecadada aos entes políticos, conforme art. 159 da Constituição Federal:

(...).

Então, se deveria ter havido a retenção na fonte, mas não se reteve, a consequência não é buscar no patrimônio da União o exato montante não retido, mas se sujeitar à repartição indireta da receita financeira, mediante o percentual de transferência de fundo a fundo, definido constitucionalmente. Permitir o contrário implica ofensa à Constituição, em burla à repartição financeira prevista, pois o ente municipal receberia o montante não retido mediante retirada das receitas financeiras da União e o receberia em nova oportunidade, ainda que parcial, mediante a repartição indireta de receitas, na sistemática transferência fundo a fundo, no percentual lá definido.

Aqui cabe apenas uma reflexão. A retenção na fonte é mera técnica de arrecadação, de modo que o contribuinte, ao apurar o tributo devido à União, deduz o que foi retido na fonte, recolhendo aos cofres da União somente a diferença, se houver. Se não houve retenção na fonte, não se tem o que deduzir pelo contribuinte, de modo que se recolhe o tributo na integralidade. Esse montante recolhido irá integrar a receita financeira com a arrecadação dos impostos e se sujeitar à transferência na repartição indireta, fundo a fundo.

Agora, permitir que se busque no patrimônio da União o montante do imposto de renda não retido, e por isso compôs a base de cálculo das repartições das receitas, implica, por vias transversas, alterar ou majorar a base de cálculos das repartições financeiras indiretas, pois nela não se inclui o IRRF dos municípios e estados. Se há restituição do imposto de renda não retido, mas que deveria sê-lo, diretamente ao ente municipal, na base de cálculo das repartições financeiras fundo a fundo deveria ser excluído tal montante, mas não o foi, porque já houve a repartição, com base em tudo que foi arrecadado pela União a título de imposto de renda. Então, o ente municipal, além de receber a repartição de receita fundo a fundo com base majorada, sem exclusão do imposto de renda incidente na fonte, o receberia novamente em restituição ou devolução. **Não há previsão constitucional para esse tipo de repartição de receita.**

DISPOSITIVO

Postas essas considerações, com resolução do mérito, nos termos do art. 487, I, do CPC, julgo improcedente o pedido.

(...). (Destacamos).

59. Na mesma direção, a Ação Ordinária (PROCEDIMENTO COMUM Nº 6002208-13.2024.4.06.3813/MG) em que o MUNICÍPIO DE CANTAGALO/MG ajuizou ação ordinária em face da UNIÃO, onde "postula a anulação total ou parcial (compensação) da exigência tributária e da cobrança (via FPM) das prestações do parcelamento no 6202400705, mediante o reconhecimento da existência de crédito referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos realizados pelo município a fornecedores de bens e serviços, imposto esse lhe pertenceria por força do art. 158, I, da Constituição Federal e do Tema 1.130 do STF". A liminar postulada foi indeferida:

(...).

2.2 – Mérito

No mérito, a controvérsia principal gravita em torno de definir se existe ou não o alegado crédito do ente municipal contra a União, referente ao imposto de renda incidente sobre os pagamentos realizados a seus fornecedores de bens ou prestadores de serviços, que deveria ter sido retido na fonte pela edibilidade, mas não o foi em decorrência da interpretação das normas da Receita Federal. Não tendo havido a retenção, o imposto de renda dos fornecedores de bens e prestadores de serviços foi recolhido pelo procedimento normal, isto é, apuração do IR pelo lucro, após o encontro de receitas e despesas.

Cabe destacar, desde logo, que o próprio autor salienta na inicial não ter realizado a retenção na fonte do IR.

Não se nega que o montante do imposto de renda retido na fonte pelo município, inclusive em pagamento aos seus fornecedores de bens e serviços, pertence ao próprio ente municipal, conforme estabelece o art. 158, I, da Constituição Federal:

(...).

Sabe-se que o imposto de renda arrecadado pelo contribuinte pela sistemática normal, após a apuração da renda mediante confronto de receitas e despesas (seja pelo lucro real ou presumido), é receita financeira da União que se sujeita à repartição indireta com os demais entes federativos, conforme sistemática estabelecida no art. 159 da Constituição Federal.

Contudo, a retenção na fonte é mera técnica de arrecadação, de modo que o contribuinte, ao apurar o tributo devido à União, deduz o que foi retido na fonte, recolhendo aos cofres da União somente a diferença, se houver. Assim, não havendo retenção na fonte, não haverá o que deduzir, e o contribuinte recolhe o tributo integralmente.

Ainda sobre o Tema 1.130, a tese firmada determina que os municípios são titulares das receitas arrecadadas **somente quando há retenção na fonte do imposto de renda**, isto é, pela repartição direta da receita. **Em relação ao imposto de renda que não foi retido, a repartição será a indireta** (conforme regramento constitucional), ou seja, um percentual do que a União arrecadou a título de imposto de renda, após apuração e pagamento pelos contribuintes, será posteriormente transferido às municipalidades por meio do repasse via Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

Entretanto, conforme já sinalizado em caráter prefacial, a parte autora não reteve o imposto de renda na fonte ao realizar o pagamento de seus prestadores de serviços e/ou fornecedores de bens. Confirma-se o seguinte excerto, extraído pág. 36 da inicial (Doc. 1 – Evento 1):

“Através da documentação anexada a esta petição, se fazem comprovadas as origens dos montantes do imposto de renda — não prescritos — **que não puderam ser retidos pelo Município e transformados em receitas próprias por causa de injusta oposição e ameaça de retaliação por parte da Receita Federal. (...)**”

(grifou-se)

Por conta disso, não houve indevido ingresso do imposto de renda retido na fonte pelo município nos cofres da União. Se houve arrecadação tributária pela União, esta se deu pela sistemática normal, qual seja, o pagamento do imposto realizado pelos próprios prestadores de serviços e fornecedores de bens (visto terem auferido renda com a venda ou prestação do serviço), sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, após realizarem o confronto de receitas e despesas.

Novamente, esse pagamento, sem o uso da técnica de retenção, advém da capacidade tributária ativa regular da União, sendo que o produto da sua arrecadação está sujeito à repartição indireta com os demais entes da federação.

É o que determina a Carta Magna em seu art. 159, verbis:

(...).

Portanto, se não houve a retenção na fonte, o município deverá submeter-

se à repartição indireta da receita financeira, mediante o percentual de transferência fundo a fundo, constitucionalmente definido, não havendo que se falar em perseguição integral dos valores no patrimônio da União. Importante anotar que o acolhimento da pretensão do autor implicaria burla à repartição constitucionalmente prevista, visto que receberia o valor não retido mediante a retirada das receitas financeiras da União e também o receberia – ainda que parcialmente – em nova oportunidade, no momento de transferência da repartição indireta de receitas preconizada na Constituição.

(...).

3 – Dispositivo

Pelo exposto, JULGO IMPROCEDENTE o pedido (art. 487, I, CPC).

Sentença não sujeita a reexame necessário (art. 496, CPC). (Destacamos).

60. Como não houve a retenção do IR na fonte por Estados, DF e Municípios, sobre os pagamentos feitos por eles na prestação de bens e de de serviços, não há que se falar em crédito por parte dos mencionados entes para com a União. Não há, pois, o que ser devolvido, restituído ou compensado.

61. Aliás, é fundamental que se esclareça que a parcela que os entes subnacionais deixaram de reter, voltaram aos entes por intermédio dos Fundos de Participação dos Estados e DF e dos Municípios (FPE e FPM). Tais receitas apenas deixaram de configurar como repartição de receitas tributárias diretas e passaram à categoria de repartição de receitas tributárias indiretas.

62. A propósito, e a título de reforço argumentativo às razões jurídicas já aduzidas, entendimento dissonante do que ora desenvolvemos também acabaria por promover um verdadeiro caos na distribuição das receitas do FPE e do FPM, conforme se vislumbra da Nota Técnica SEI nº 52146/2021/ME, da então Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento do Ministério da Economia, aprovada pela Subsecretária de Relações Financeiras Intergovernamentais Pricilla Maria Santana:

Nota Técnica SEI nº 52146/2021/ME

Assunto: Tema nº 1130 de Repercussão Geral. Recurso Extraordinário (RE) nº 1.293.453/RS.

Senhora Subsecretária de Relações Financeiras Intergovernamentais,
SUMÁRIO EXECUTIVO

1. Trata-se de solicitação de subsídios técnicos feito pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por meio do Despacho PGAJUD-CASTF (SEI nº 19809731), para analisar a viabilidade de oposição de Embargos de Declaração, com pedido de modulação de efeitos, em face do Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.293.453/RS representativo da controvérsia afeta ao Tema 1130, especialmente no que se refere à destinação de parte da arrecadação do Imposto de Renda ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e a dificuldade técnica que haveria na tentativa de recálculo de valores transferidos no passado aos referidos fundos.

ANÁLISE

2. O STF, em decisão unânime, negou provimento ao Recurso Extraordinário nº 1.293.453/RS, representativo da controvérsia afeta ao Tema 1130, interposto pela União Federal contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, e manteve a interpretação conforme à Constituição da República do art. 64 da Lei Federal n.º 9.430, de 1996, adotada pela Corte regional ao excluir o critério inconstitucional de discriminação contido no dispositivo cuja literalidade limitava a sua incidência à Administração Pública Federal. Assim, restou fixada 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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.”

3. Cabe ressaltar que a aplicação da tese para o Tema 1130 impacta diretamente o atual sistema de transferências intergovernamentais, por afetar o modelo de distribuição das principais transferências constitucionais, FPE e FPM (CF, Art. 159, I, a, b). Os Fundos de Participação são compostos por parcelas das receitas federais arrecadadas pela União, relativas ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as quais são repassadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios decendialmente. Dessa forma, a tese ao Tema 1130, ao alterar a titularidade da incidência do IR, direciona recursos desse tributo diretamente aos Municípios, Estados e Distrito Federal, e como consequência, reduz a atual parcelada arrecadação da União, o que afeta, em sequência, os valores a título de FPE e FPM destinados aos entes federativos.

4. Neste ponto, cumpre mencionar que o sistema de transferências intergovernamentais é o arremate final do sistema tributário em uma federação, pois é por meio das transferências de recursos entre os diversos níveis governamentais que se busca o equilíbrio fiscal das unidades federadas, a correção de eventuais distorções nas capacidades de arrecadação e o desenvolvimento das regiões menos favorecidas. Assim, uma mudança na sistemática de distribuição de recursos afeta diretamente o objetivo final de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federados, principalmente uma alteração que atinge o FPE e o FPM, fundos que atuam diretamente no auxílio da renda de estados e municípios que não possuem uma base de arrecadação e estrutura capazes de ofertar um nível adequado de bens e serviços públicos.

5. Posto isto, com os fins de avaliar a repercussão da aplicação da tese do Tema 1130 em termos operacionais, primeiramente cabe um relato sobre a sistemática que envolve os repasses dos Fundos de Participação.

6. A Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de processamento eletrônico, classifica, decendialmente, o montante da arrecadação bruta de IR e IPI relativo ao período, as deduções correspondentes (restituições, retificações e compensações), se houver, e também os incentivos fiscais, apurando, desta forma a arrecadação líquida do período. O cálculo das cotas do FPM é realizado de acordo com o estabelecido na Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989 (LC 62/89), de forma tempestiva, tão logo conhecidos os valores de arrecadação do IR e IPI. À Secretaria do Tesouro Nacional cabe calcular o montante de que trata o inciso I do art. 159 da Constituição Federal, competindo ao Tribunal de Contas da União (TCU), na forma do disposto no parágrafo único do art. 161 da Constituição, efetuar o cálculo dos coeficientes dos municípios, com base nas populações de cada município brasileiro, sendo tais dados populacionais obtidos, regra geral, pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

7. Em relação à distribuição do FPE, a partir de 2016, coexistem dois critérios para a partilha dos recursos. O primeiro critério é composto por percentuais de distribuição estabelecidos pelo Anexo Único da LC 62/89, que indica coeficientes fixos. O segundo critério utiliza percentuais apurados anualmente pelo TCU nos termos da Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013 (LC 143/13). O uso do critério depende de um valor de referência, que é o valor recebido por cada Estado no correspondente decêndio do exercício de 2015 corrigido pela variação acumulada por um índice composto pela inflação do (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - (IPCA) e por 75% da variação real do último crescimento real do Produto Interno Bruto (PIB) definitivo disponível. Nesse sentido, caso o percentual da arrecadação líquida do IR e IPI destinado ao FPE em cada decêndio seja inferior ao valor de referência, o valor será integralmente distribuído de acordo com os coeficientes fixos constantes do anexo da LC 62/89. Se o montante a ser distribuído superar o valor de referência, a

parcela excedente será distribuída conforme os novos critérios estabelecidos no inciso III da LC 143/13.

8. Na sequência, o Banco do Brasil (BB), após receber, pela STN, os montantes globais dos Fundos de Participação, na condição de agente financeiro da União, redistribuiu aos Municípios, Estados e Distrito Federal, os valores respectivos do FPE e FPM, conforme o coeficiente definido para cada ente. Vale também observar que, em relação aos valores depositados em conta corrente e liberados para uso do ente federativo titular da conta, ainda podem incidir outros descontos eventuais ordenados por decisão judicial e diretamente encaminhados à agência bancária, as retenções efetuadas via BacenJud/Sisbajud e as execuções de garantias decorrentes de dívidas dos entes subnacionais para com a União.

9. Nota-se que o sistema de transferência que envolve os repasses do FPE e do FPM é complexo, e a aplicação do Tema 1130 para fatos já ocorridos, com efeitos retroativos, no entendimento desta COINT/STN, seria algo impraticável. Os recursos recolhidos pela Administração Pública Federal a título de IR, que pela tese do Tema 1130, deveriam ser de incidência aos Municípios, Estados e Distrito Federal, foram retidos e destinados aos Fundos de Participação e transferidos aos entes federativos conforme a sistemática apresentada acima. Para que ocorra uma redistribuição, os recursos transferidos aos entes por meio do FPE e FPM devem ser devolvidos à União para que haja o recálculo e a nova distribuição, o que seria inviável. Os recursos já foram transferidos e utilizados pelos entes federativos. Ademais, cumpre observar, pois, que incidiram sobre os recursos dos Fundos de Participação os mais variados descontos, com fundamentação constitucional, legal, contratual, tais como os decorrentes do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), ou realizados a partir de convênios entre os entes e o BB, como por exemplo, a dedução para o Fundo de Saúde, que ocorre mediante a celebração de convênio entre governo estadual, municipal ou distrital e o BB para a destinação de determinado percentual da respectiva cota-parte do Fundo de Participação com vista a assegurar recursos destinados ao cumprimento do mínimo constitucional em ações e serviços de saúde.

10. Dessa maneira, cabe destacar que num cenário de menor arrecadação do IR, como no caso da aplicação da tese ora tratada, tal fato, com reflexos negativos sobre o volume de recursos distribuídos aos Fundos de Participação, produziria como resultado um menor volume de recursos transferidos aos entes subnacionais, e isso poderia implicar numa menor margem para a incidência de todos os descontos regulamentares que já foram realizados.

11. Um outro aspecto da questão a ser considerado é que a COINT/STN não tem acesso às notas fiscais já emitidas (ou as que ainda o serão), em todo o território nacional, decorrentes da prestação de bens e serviços aos entes subnacionais, para fins de segregação das receitas decorrentes da arrecadação do IR. Tampouco se imagina que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) tenha condições técnicas de efetuar a recuperação e a guarda dessa documentação, que se presume deveras volumosa, bem como a segregação de receitas retroativamente, para reenquadramento na hipótese tratada no Tema 1130. Trata-se de procedimento simplesmente impraticável, por conta do decurso do tempo; do volume descomunal de informações a serem levantadas e checadas e de cálculos a serem refeitos; e das limitações alocativas de recursos humanos para essa finalidade.

12. No mais, importante enfatizar que o rateio da receita proveniente da arrecadação de impostos entre os entes federados, foi efetivado visando amenizar as desigualdades regionais, na busca de promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios, mecanismo base que fundamenta o sistema de distribuição federativo, conforme mencionado anteriormente. Sendo assim, os Estados e os Municípios que consumiram menos serviços foram beneficiados por uma distribuição mais equânime,

por meio dos Fundos. Nesse sentido, para esses entes, a aplicação da tese ao tema 1130, já levará a uma queda de recursos disponíveis por meio dos Fundos de Participação, e onerá-los mais ainda com a determinação da devolução de recursos presumivelmente já gastos, levará a desmedidas crises financeiras.

13. Diante desse contexto, e considerando a impossibilidade de implementar a tese do Tema 1130 de Repercussão Geral para fatos já ocorridos, torna-se fundamental que haja a modulação dos efeitos do Tema 1130 para determinar que a sua eficácia seja a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

CONCLUSÃO/RECOMENDAÇÃO

14. Do exposto, e tendo em vista que esta COINT/STN é a Coordenação responsável pela execução das transferências financeiras intergovernamentais, e portanto, a responsável pela execução do FPE e FPM, sugere-se o encaminhamento desta Nota à PGFN, em atendimento à solicitação disposta no Despacho PGAJUD-CASTF 19809731, que trata da tese para o Tema 1130 da Re sem percussão Geral.

63. Os contribuintes prestadores de bens e de serviços aos entes subnacionais que não tiveram o IR respectivo retido por esses entes, possuem a obrigação legal de ofertar esses rendimentos à tributação quando da apresentação da declaração de ajuste, situação em que o tributo apurado é de titularidade da União e comporá as receitas do FPE e do FPM. Destinar o IR não retido pelos entes subnacionais aos referidos entes significará retirar recursos de todos os Estados e Municípios brasileiros, inclusive daqueles mais pobres, acentuando as disparidades regionais já tão latentes no País, com real possibilidade de agravamento de crises financeiras desses entes. Os trechos da Nota Técnica SEI nº 52146/2021/ME, a seguir colacionados, bem explicam essas consequências:

(...).

Nota-se que o sistema de transferência que envolve os repasses do FPE e do FPM é complexo, e a aplicação do Tema 1130 para fatos já ocorridos, com efeitos retroativos, no entendimento desta COINT/STN, seria algo impraticável. Os recursos recolhidos pela Administração Pública Federal a título de IR, que pela tese do Tema 1130, deveriam ser de incidência aos Municípios, Estados e Distrito Federal, foram retidos e destinados aos Fundos de Participação e transferidos aos entes federativos conforme a sistemática apresentada acima. Para que ocorra uma redistribuição, os recursos transferidos aos entes por meio do FPE e FPM devem ser devolvidos à União para que haja o recálculo e a nova distribuição, o que seria inviável. Os recursos já foram transferidos e utilizados pelos entes federativos. Ademais, cumpre observar, pois, que incidiram sobre os recursos dos Fundos de Participação os mais variados descontos, com fundamentação constitucional, legal, contratual, tais como os decorrentes do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), ou realizados a partir de convênios entre os entes e o BB, como por exemplo, a dedução para o Fundo de Saúde, que ocorre mediante a celebração de convênio entre governo estadual, municipal ou distrital e o BB para a destinação de determinado percentual da respectiva cota-parte do Fundo de Participação com vista a assegurar recursos destinados ao cumprimento do mínimo constitucional em ações e serviços de saúde.

10. Dessa maneira, cabe destacar que num cenário de menor arrecadação do IR, como no caso da aplicação da tese ora tratada, tal fato, com reflexos negativos sobre o volume de recursos distribuídos aos Fundos de Participação, produziria como resultado

um menor volume de recursos transferidos aos entes subnacionais, e isso poderia implicar numa menor margem para a incidência de todos os descontos regulamentares que já foram realizados.

11. Um outro aspecto da questão a ser considerado é que a COINT/STN não tem acesso às notas fiscais já emitidas (ou as que ainda o serão), em todo o território nacional, decorrentes da prestação de bens e serviços aos entes subnacionais, para fins de segregação das receitas decorrentes da arrecadação do IR. Tampouco se imagina que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) tenha condições técnicas de efetuar a recuperação e a guarda dessa documentação, que se presume deveras volumosa, bem como a segregação de receitas retroativamente, para reenquadramento na hipótese tratada no Tema1130. Trata-se de procedimento simplesmente impraticável, por conta do decurso do tempo; do volume descomunal de informações a serem levantadas e checadas e de cálculos a serem refeitos; e das limitações alocativas de recursos humanos para essa finalidade.

12. No mais, importante enfatizar que o rateio da receita proveniente da arrecadação de impostos entre os entes federados, foi efetivado visando amenizar as desigualdades regionais, na busca de promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios, mecanismo base que fundamenta o sistema de distribuição federativo, conforme mencionado anteriormente. Sendo assim, os Estados e os Municípios que consumiram menos serviços foram beneficiados por uma distribuição mais equânime, por meio dos Fundos. Nesse sentido, para esses entes, a aplicação da tese ao tema 1130, já levará a uma queda de recursos disponíveis por meio dos Fundos de Participação, e onerá-los mais ainda com a determinação da devolução de recursos presumivelmente já gastos, levará a desmedidas crises financeiras.

(Grifos nossos).

(...).

64. Inviável, portanto, de todos os ângulos que se analise, a destinação pela União de recursos de IR não retidos na fonte aos entes subnacionais. Não se reparte o que não foi retido e repassado, de maneira que, a ausência de retenção impossibilita a exigência de repasse ou restituição em favor dos entes subnacionais.

65. Não tendo havido retenção do IR na fonte pelos entes subnacionais, diferentemente do quanto disposto no Parecer PGFN/CAT/1925/2008, não há obrigação por parte da União em arrecadar o IR e direcioná-lo aos entes. Quanto ao que não foi retido, a partir da data fixada para apuração ou entrega das declarações de ajuste, não pertence mais a esse mundo da retenção; o IR apurado e pago pelo contribuinte faz parte das receitas da União e, posteriormente, será repartido via Fundos.

66. Excertos do Voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, na ACO 2897 (Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. Dias Toffoli; Julgamento: 11/10/2021; Publicação: 11/11/2021) confere interpretação que corrobora o quanto defendido neste Parecer sobre a expressão "incidente na fonte":

Note-se, aliás, que a expressão "incidente na fonte", constante dos dispositivos constitucionais em análise, tem força explicativa. Ou seja, o texto constitucional dispõe que deve ser objeto de retenção na fonte tudo aquilo que pertença às unidades subnacionais nos termos do modelo de participação direta em tela. (Grifos nossos).

67. Do Voto do Ministro Alexandre de Moraes, também na ACO 2897, extraímos entendimento análogo acerca da mencionada expressão:

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, quando se debate o alcance do artigo 157, 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. (Grifos nossos)

68. Na ACO 3681-TP (Relatora: Min. Cármen Lúcia; Julgamento: 08/08/2024; Publicação: 12/08/2024), com requerimento de tutela de urgência, ajuizada pelo Estado de São Paulo, em 30.5.2024, contra a União, objetivando fosse autorizado a “compensar, no pagamento das parcelas de sua dívida com a União, o imposto de renda incidente, **ou que deveria ter incidido na fonte**, sobre rendimentos pagos por ele, por suas autarquias ou pelas fundações que instituir ou mantiver, a pessoas físicas e a pessoas jurídicas em razão do fornecimento de bens ou serviços”, conforme a tese firmada no Recurso Extraordinário n. 1.293.456, Tema 1.130, a Ministra Cármen Lúcia asseverou que **não estavam demonstrados os requisitos a autorizar o deferimento da tutela provisória requerida**. Para melhor compreensão do indeferimento da tutela provisória, seguem trechos da Decisão Monocrática da Ministra Relatora:

(...).

O autor alega que, pelo levantamento realizado pela Secretaria da Fazenda e Planejamento de São Paulo, “o montante de R\$ 3.926.635.081,97 (valor histórico, sem correção monetária) deveria ter sido recolhido aos cofres públicos estaduais, nos termos do art. 157, I da Constituição Federal e do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 1.130/RG (doc. 10 e docs. 11/28)” (fls. 6-7, e-doc. 1).

Junta a Nota Técnica STE n. 0001/2024 na qual se apresenta, no Anexo I, tabela elaborada pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, estimativa de valores de retenção de imposto de renda que teriam deixado de ser retidos na fonte entre maio de 2019 e junho de 2023.

Traz, ainda, nos documentos 12 a 29, tabelas elaboradas por sua Secretaria da Fazenda e Planejamento contendo unidades orçamentárias, unidades contratantes e seus referentes itens de despesa com os respectivos valores.

As tabelas elaboradas unilateralmente pelo Estado de São Paulo, além de não garantirem o acerto contábil desses valores, **não comprovam terem sido eles retidos pelo Estado e repassados à União**. (Grifos nossos).

69. Em que pese a mencionada Decisão ainda não seja em nível definitivo (em consulta ao *site* do STF em 15/07/25, vislumbramos que os autos encontram-se conclusos à Ministra Relatora desde 14/04/25), é de se notar que um dos fundamentos utilizados para o indeferimento da tutela provisória foi o de que as tabelas elaboradas pelo Estado de São Paulo **não comprovam que os valores delas constantes foram retidos pelo Estado e repassados à União**. Ou seja, há um indicativo concreto de subsunção da tese aqui esposada com o entendimento vertido pela Ministra Cármen Lúcia na ACO 2681-TP.

70. A não retenção do IR por parte dos entes subnacionais pode, inclusive, configurar ofensa, ainda que indiretamente, visto ser o IR tributo de competência da União, ao *caput* do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), que dispõe:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

71. Apesar do IR não ser tributo de competência constitucional dos entes subnacionais, o dever de retenção está expresso nos arts. 157, I e 158, I da CF, sendo cabível a extensão da aplicação do art. 11 da LRF a tal situação, pois que nela também está contida a necessidade de efetiva arrecadação, via retenção na fonte, por parte dos entes subnacionais. A ausência da efetiva arrecadação ou retenção na fonte do IR poderá constituir afronta à responsabilidade na gestão fiscal.

72. Nessa esteira, entendemos que o raciocínio defendido no Parecer PGFN/CAT/1925/2008, de que nos casos em que não houve a retenção do IRRF pelos entes subnacionais a União deverá adotar as medidas cabíveis para a arrecadar, cobrar e direcionar esse IR aos entes subnacionais, está equivocado e trafega na contramão do federalismo de cooperação, porque onera unilateralmente a União em favor dos entes subnacionais.

73. Se, de um lado é certo que Estados, DF e Municípios não são apenas agentes de retenção de imposto de renda nos pagamentos realizados a terceiros contratados, mas verdadeiros destinatários do IR sobre contratos que preveem rendimentos aos seus prestadores de serviços e/ou fornecedores, de outro, também não é crível que, na moldura do federalismo fiscal brasileiro, a União tenha a obrigação de adotar medidas administrativas e/ou judiciais para reaver o IR que os entes subnacionais deixaram de reter na fonte e repassá-los a tais entes.

VII

74. Em conclusão:

74.1. No julgamento do Tema 1130, o STF não adentrou às situações em que os entes subnacionais deixaram de proceder à retenção do IR. Em tais circunstâncias, a União não tem a obrigação de restituir, compensar ou tomar providência administrativas e/ou judiciais para reaver o tributo para os entes subnacionais. O raciocínio se pauta na literalidade dos arts. 157, I e 158, I da CF, segundo os quais o que pertence aos demais entes federativos é o "**produto da arrecadação do IR incidente na fonte**".

74.2. O Parecer PGFN/CAT/Nº 656/2016, discorreu acerca da compreensão da PGFN/CAT e da RFB sobre o dever de retenção do IR a que estavam submetidos os entes subnacionais antes do julgamento do Tema 1130 pelo STF, assim como da possibilidade jurídica de, caso não fizessem a retenção em relação às grandezas que a União entendia ser de sua titularidade, discorreu sobre as consequências que a omissão, seguida ou não de apropriação indevida, acarretaria. Em outras palavras, os entes subnacionais estavam obrigados a proceder à retenção de IR sempre que figurassem como fonte pagadora de renda referida na legislação tributária como submetida ao dever de retenção, ainda que o IR retido não lhes pertencesse, nos termos dos artigos 157, I, 158, I, da CF, e art. 85, II, do CTN. Quanto a esta parte, estariam obrigados ao repasse do IR à União, porque o dever de retenção e a responsabilidade tributária prevista em lei, devida pelo descumprimento da retenção,

são exigíveis entre entes federados, nos termos do § 1º do art. 9º, do art. 84 e do art. 194 do CTN.

74.3. Se os entes subnacionais estavam obrigados ao dever de retenção quando o entendimento da Administração Tributária era o de que essa obrigação deveria ser cumprida mesmo em relação à parcela a qual eram obrigados a reter e repassar à União, podendo, inclusive sofrer as consequências da substituição tributária, caso não procedessem à retenção na fonte, com muito mais razão eles deveriam ter procedido à retenção quando não figuravam, segundo o entendimento deles, como substitutos tributários, mas como os próprios destinatários do IRRF.

74.4. Até o julgamento do Tema 1130 pelo STF, o dissenso não era sobre o dever de retenção em si, por parte dos entes subnacionais, mas sobre a titularidade das receitas arrecadadas a título de IRRF sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou de serviços. Que tais pagamentos sempre foram fatos geradores do IR, não se tinha dúvidas, e que os entes deveriam fazer a retenção do IR na fonte sobre esses pagamentos, também não. A controvérsia era sobre a titularidade do IRRF sobre pagamentos de pessoas contratadas para a prestação de bens e serviços, se da União, ou dos entes subnacionais.

74.5. Na análise da expressão "produto da arrecadação do IR", utilizada pelos arts. 157, I e 158, I da CF, faz muito sentido que pertença aos Estados, DF e Municípios aquilo que eles efetivamente arrecadaram a título de IRRF sobre os pagamentos que efetivaram. É ilegítima, pois, a pretensão dos entes subnacionais em exigir da União IR que eles próprios, seja porque qual motivo for, deixaram de arrecadar, não fazendo a retenção na fonte.

74.6. Segundo o STF, entende-se por produto da arrecadação aquilo que é efetivamente arrecadado, e não o que seria potencialmente arrecadável. Se não houve a retenção/arrecadação pelos entes subnacionais e nem o direcionamento desses recursos à União, logicamente não há o direito a pleitear que a União repasse a esses entes aquilo que não recebeu, muito menos direito de obrigar a União a tomar providências administrativas ou judiciais para reaver o tributo e, posteriormente repassá-lo aos entes subnacionais. Isso feriria de morte o federalismo de cooperação, porque o cenário seria o de entes subnacionais obrigando a União, às suas expensas, tomar medidas administrativas e/ou judiciais para reaver tributo cuja receita pertence aos entes subnacionais, **mas desde que por eles devidamente retidas na fonte.**

74.7. Conforme decidido pelo STF, quando do julgamento do Tema 653, a expressão "produto da arrecadação" pressupõe que o tributo seja primeiro arrecadado, não havendo que se falar em qualquer direito por parte dos entes subnacionais antes disso. Assim, resta claro, a teor do entendimento do STF no julgamento do Tema 653, que o "produto da arrecadação" citado nos arts. 157, I e 158, I da CF, só pode ser interpretado como sendo o IR que efetivamente tiver sido retido na fonte pelos entes subnacionais e repassado à União. No julgamento do Tema 364, também há elementos que nos permitem realizar este raciocínio.

74.8. É o produto da arrecadação do IR, "incidente na fonte", sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem que pertence aos Estados, DF e Municípios. A interpretação da expressão "incidente na fonte" também há que ser literal. O texto constitucional vertido nos arts. 157, I e 158, I da CF não deixa margem de dúvidas de que é o produto da arrecadação do IR incidente na fonte que pertence aos entes subnacionais.

74.9. O imposto que pertence aos entes subnacionais é o Imposto de Renda Retido na Fonte, não o imposto que deveria ter sido retido mas não o foi. Com essa ótica, para haver crédito, é necessário ainda que o montante retido tenha sido

repassado à União. Como não houve a retenção do IR na fonte por parte dos Estados, DF e Municípios, sobre os pagamentos feitos por eles na prestação de bens e de de serviços, não há que se falar em crédito por parte dos mencionados entes para com a União. Não há, pois, o que ser devolvido.

74.10. As parcelas que os entes subnacionais deixaram de reter e que passaram à titularidade da União (seja na hipótese em que o contribuinte ofertou à tributação na declaração de ajuste anual/apuração, seja quando a União procedeu à cobrança), voltaram aos entes por intermédio dos Fundos de Participação dos Estados e DF e dos Municípios. Tais receitas deixaram de configurar como repartição de receitas tributárias diretas e passaram à categoria de repartição de receitas tributárias indiretas. Entendimento dissonante do que ora desenvolvemos também acabaria por promover um verdadeiro caos na distribuição das receitas do FPE e do FPM, conforme se vislumbra da Nota Técnica SEI nº 52146/2021/ME, da então Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento do Ministério da Economia.

74.11. O que foi arrecadado pela União após a Declaração de Ajuste Anual, ou ainda, após as apurações trimestrais do IRPJ, já não faz parte desse mundo da retenção. Não é possível imaginar que seria possível "abocanhar" o que a União arrecadou com base na sua sistemática habitual de declaração e apuração do IR, para compensar o que não foi retido pelos entes subnacionais. **São dois mundos diferentes - o da retenção e o da declaração de ajuste anual/apuração do IR.** A prova dessa divisão é que, pensando em restituição, os valores que o contribuinte recebe de restituição saem dos cofres da União, e não Estados, DF e Municípios. Ou seja, os entes subnacionais que fazem a retenção do IR não sofrem nenhuma dedução de restituições devidas aos contribuintes de quem fizeram a retenção, porque são apurações diversas.

74.12. A ausência de retenção impossibilita a exigência de repasse, restituição ou compensação em favor dos entes subnacionais. Não tendo havido arrecadação do IR na fonte pelos entes subnacionais, diferentemente do quanto disposto no Parecer PGFN/CAT/1925/2008, não há obrigação por parte da União em cobrar o IR e direcioná-lo aos entes.

74.13. Diante das razões ora elencadas, sugere-se a revogação parcial dos Pareceres PGFN/CAT/1925/2008 e PGFN/CAT/Nº 656/2016, especificamente quanto às partes em que concluem que as receitas de IR sobre rendimentos pagos que não foram retidos na fonte são de titularidade dos entes subnacionais e aquelas que aduzem que compete à União efetuar a cobrança do tributo, administrativa e judicialmente, e destinar a receita com o imposto arrecadado aos mencionados entes. Além disso, sugere-se a revogação expressa dos seguintes itens das conclusões dos citados Pareceres:

74.13.1. Parecer **PGFN/CAT/1925/2008: 92; 99, primeira parte ("firmada a premissa de que as receitas do imposto de renda, que não foram objeto de retenção na fonte, devem ser entregues ao Estado ...")**.

74.13.2. Parecer **PGFN/CAT/Nº 656/2016: itens da Conclusão: "g" (última parte - "... ainda que tais entes não procedam à retenção, nos termos do Parecer PGFN/CAT Nº 1925, de 2008"); "o"; "p".**

74.14. Por fim, recomenda-se que o entendimento plasmado neste Parecer seja levado à aprovação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993 e art. 19-A, inciso I da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 480/2025/MF**.
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

TIAGO DO VALE

Coordenador de Assuntos Tributários

ANDREA MÜSSNICH BARRETO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 480/2025/MF**. Encaminhe-se para aprovação da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, com sugestão de avaliação de encaminhamento ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, tendo em vista a proposta de revogação do Parecer ministerial PGFN/CAT/1925/2008.

2. Encaminhe-se à Coordenação de Consultoria Judicial da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (COJUD/CRJ), com sugestão de inclusão no SAJ (tema 1.2.15.2.5), e à Receita Federal do Brasil (RFB), para ciência.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 21/07/2025, às 16:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)**, em 21/07/2025, às 17:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 21/07/2025, às 17:13, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 21/07/2025, às 18:27, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **48288728** e o código CRC **CB44E501**.

Referência: Processo nº 10265.354191/2023-74

SEI nº 48288728



DESPACHO Nº 210/2025/PGFN-MF

Processo nº 10265.354191/2023-74

APROVO o **PARECER SEI Nº 480/2025/MF** (48288728), da Procuradoria-Geral Adjunta Tributária, que se manifesta sobre consulta formulada pela Receita Federal do Brasil (RFB) a respeito da tese firmada no tema 1130 de 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 arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal*" (40051434).

Em suma, o opinativo conclui, primeiramente, que o STF, no julgamento do Tema 1130, não analisou as situações em que os entes subnacionais deixaram de proceder à retenção do IR. Nessas circunstâncias, o **PARECER SEI Nº 480/2025/MF** conclui que a União não tem a obrigação de restituir, compensar ou tomar providências administrativas e/ou judiciais para reaver o tributo para os entes subnacionais. Essa conclusão decorre da literalidade do artigo 157, inciso I, e do artigo 158, inciso I, da CF, que determinam que pertence aos entes o "produto da arrecadação do IR incidente na fonte".

Diante disso, o referido Parecer sugere a "revogação parcial dos Pareceres PGFN/CAT/1925/2008 e PGFN/CAT/Nº 656/2016, especificamente quanto às partes em que concluem que as receitas de IR sobre rendimentos pagos que não foram retidos na fonte são de titularidade dos entes subnacionais e aquelas que aduzem que compete à União efetuar a cobrança do tributo, administrativa e judicialmente, e destinar a receita com o imposto arrecadado aos mencionados entes". Adicionalmente, sugere a revogação expressa dos seguintes itens das conclusões dos citados Pareceres:

74.13.1. Parecer **PGFN/CAT/1925/2008: 92; 99, primeira parte ("firmada a premissa de que as receitas do imposto de renda, que não foram objeto de retenção na fonte, devem ser entregues ao Estado ...")**.

74.13.2. Parecer **PGFN/CAT/Nº 656/2016: itens da Conclusão: "g" (última parte - "... ainda que tais entes não procedam à retenção, nos termos do Parecer PGFN/CAT Nº 1925, de 2008"); "o"; "p"**.

Encaminhe-se ao Gabinete do Ministro de Estado da Fazenda, para fins de aprovação, nos termos do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e do art. 19-A, inciso I da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme sugerido.

Documento assinado eletronicamente

FABRICIO DA SOLLER



Documento assinado eletronicamente por **Fabício da Soller, Procurador(a)-Geral Substituto(a)**, em 23/07/2025, às 12:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **52444323** e o código CRC **830650ED**.

Referência: Processo nº 10265.354191/2023-74.

SEI nº 52444323



DESPACHO Nº 19/2025/GMF-MF

PROCESSO Nº 10265.354191/2023-74

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte. Repartição de Receitas. Tema 1.130 de Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal. Entes subnacionais que deixam de proceder à retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre pagamentos de bens e serviços.

Aprovo, para fins do disposto no art. 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993:

i) o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 480/2025/MF, exarado nos autos do Processo Administrativo nº 10265.354191/2023-74, que concluiu que a União não tem a obrigação de restituir, compensar ou tomar providências administrativas ou judiciais para reaver o imposto de renda incidente na fonte que os entes subnacionais deixaram de reter;

ii) a revogação parcial do Parecer PGFN/CAT/1925/2008, especificamente quanto às partes em que concluí que as receitas de IR sobre rendimentos pagos que não foram retidos na fonte são de titularidade dos entes subnacionais e aquelas que aduzem que "compete à União efetuar a cobrança do tributo, administrativa e judicialmente, e destinar a receita com o imposto arrecadado aos mencionados entes";

iii) a revogação expressa dos seguintes itens das conclusões do citado Parecer: itens 92 e 99, primeira parte ("firmada a premissa de que as receitas do imposto de renda, que não foram objeto de retenção na fonte, devem ser entregues ao Estado ...").

Documento assinado eletronicamente

FERNANDO HADDAD

Ministro de Estado da Fazenda



Documento assinado eletronicamente por **Fernando Haddad, Ministro(a) de Estado**, em 28/07/2025, às 17:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **52549787** e o código CRC **6204903B**.