



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

172 – COSIT

DATA

20 de junho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE ENTES DA FEDERAÇÃO. TITULARIDADE DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA INCIDENTE NA FONTE SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO PAGOS POR AUTARQUIA PREVIDENCIÁRIA MUNICIPAL. Do disposto no art. 158, inciso I, da Constituição Federal e da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral (Tema nº 1.130) no Recurso Extraordinário nº 1.293.453/RS, cujo acórdão transitou em julgado a 16 de fevereiro de 2022, sem modulação de efeitos, infere-se que, na espécie, pertence ao município o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda que tiver sido efetiva e corretamente retido na fonte, incidente sobre proventos de aposentadoria e pensão pagos por autarquia, por ele criada, que tem por fim administrar e manter regime próprio de previdência social dos servidores públicos daquela municipalidade.

Dispositivos legais: Constituição Federal de 1988, arts. 146, inciso III, 153, inciso III, 157, inciso I, e 158, inciso I; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 6º, 7º, 8º, 43 e 128; Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, arts. 19, inciso VI, alínea “a”, e art. 19-A; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC), art. 1.036 e seguintes; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 34, 79, 80, 81, 677, 700, 776, 782 e 786; Parecer SEI nº 5.744/2022/ME.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

REPARTIÇÃO DAS RECEITAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA. APROPRIAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE PELOS MUNICÍPIOS. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELA RETENÇÃO. APURAÇÃO DEFINITIVA DO IMPOSTO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DICOTOMIA DA INCIDÊNCIA. 1) Na hipótese em causa, pertence ao município o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda que tiver sido efetiva e corretamente retido, incidente na fonte, sobre proventos de aposentadoria e pensão pagos por sua autarquia previdenciária, e este não se sujeita a posterior acerto em virtude do resultado apurado em definitivo na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos, quer se trate de saldo a pagar à Fazenda Nacional, quer de saldo a ser restituído, também arcado pela União. 2) 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 que, naquela hipótese, não tiver sido retido na fonte. 3) O Imposto sobre a Renda apurado na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, devido à Fazenda Nacional, não se confunde com o imposto que eventualmente deixou de ser retido na fonte, de modo que, na espécie, este não pode vir a ser exigido da União, “a posteriori”, pela municipalidade. O imposto apurado em definitivo na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, ainda que 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 Anual, um mero recálculo do que seria devido a título de Imposto sobre a Renda na fonte. De forma que, no imposto apurado na Declaração de Ajuste, não subsiste o imposto que deixou de ser retido na fonte, no caso concreto, por autarquia previdenciária municipal, incidente sobre proventos de aposentadoria e pensão.

Dispositivos legais: Constituição Federal de 1988, arts. 146, inciso III, 153, inciso III, 157, inciso I, e 158, inciso I; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 6º, 7º, 8º, 43 e 128; Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, arts. 19, inciso VI, alínea “a”, e 19-A; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC), art. 1.036 e seguintes; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de

novembro de 2018, arts. 34, 79, 80, 81, 677, 700, 776, 782 e 786; Parecer SEI nº 5.744/2022/ME.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, que se qualifica como autarquia municipal de previdência social de servidores públicos.

2. Inicialmente, alega que todos os pagamentos de proventos de aposentadoria e pensão sob sua gestão, observados os limites legais, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

3. Afirma que o imposto será retido por ocasião de cada pagamento, e que, se houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, no mês de apuração, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, compensando-se o imposto retido anteriormente.

4. Articula que retém na fonte e recolhe o imposto por antecipação, mas que, entretanto, a legislação determina que a apuração definitiva deste seja efetuada pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual.

5. Assinala que, no caso de a fonte pagadora efetuar mais de um pagamento, a exemplo de aposentadoria e pensão, pode ocorrer que a retenção do imposto tenha sido realizada de forma individualizada em relação a cada pagamento, e não considerando seu somatório.

6. Destaca que, não obstante, quando da entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), foram informados os valores recebidos anualmente, levando em conta, inclusive, a soma dos rendimentos pagos à mesma pessoa física, a título de aposentadoria e pensão, o que pode resultar em pagamento de imposto à Receita Federal, por meio de guia específica.

7. Refere os arts. 157, inciso I, e 158, inciso I, da Constituição Federal, segundo os quais pertence aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios o produto da arrecadação do IRRF incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

8. Por outro lado, sustenta que a jurisprudência é unânime no sentido de que o inciso I do art. 158 da Carta deve ser interpretado para garantir aos municípios a titularidade das receitas arrecadadas com IRRF incidente sobre valores pagos, a qualquer título, por eles a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para o fornecimento de bens ou prestação de serviços.

9. Diante do exposto, quanto às situações em que ocorreu pagamento de valores à Receita Federal quando da apresentação da Dirf sobre rendimentos pagos a título de aposentadoria e pensão pela autarquia ora consulente, tendo em vista o art. 158, inciso I, da Constituição, interroga se tais valores poderiam ser “reembolsados” ao Município.

10. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.
11. Esse é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

12. De início, é para sublinhar que este feito se habilita ao conhecimento, eis que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, é escusado frisar que a consulta não sobrestará prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco sua solução convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, consoante o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e os arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.¹

13. Adentrando-se no mérito processual, verifica-se que a ora petionária se constitui em autarquia integrante do Poder Executivo Municipal, com personalidade jurídica de direito público, que tem por fim administrar e manter regime próprio de previdência social de servidores públicos, nos termos do art. 81 da Lei Complementar Municipal nº 88, de 13 de novembro de 2009, cujo texto está disponibilizado na internet.

14. De feito, a Constituição Federal preconiza o seguinte:

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

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

(...)

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;

(...)

(os grifos não constam do original)

¹ Para uma abordagem compreensiva do tema em questão, cfr. SIEBRA, Raimundo Valnê Brito, “Aspectos fiscais relativos à repartição das receitas do Imposto de Renda: a retenção indevida do imposto na fonte pelos Estados, Distrito Federal e Municípios”, monografia apresentada no curso de especialização em tributação da Universidade de Fortaleza no ano de 2011.

15. Estas disposições do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, guardam pertinência com a matéria sob consulta:

Art. 6º Cada cônjuge deverá incluir, em sua declaração, a totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns.

§ 1º O imposto sobre a renda pago ou retido na fonte sobre os rendimentos produzidos pelos bens comuns deverá ser compensado na declaração, na proporção de cinquenta por cento para cada um dos cônjuges, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento.

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º do art. 5º, o imposto sobre a renda pago ou retido na fonte será compensado na declaração, em sua totalidade, pelo cônjuge que declarar os rendimentos, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento.

(...)

Art. 7º Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo.

§ 1º O imposto sobre a renda pago ou retido na fonte sobre os rendimentos do outro cônjuge, incluídos na declaração, poderá ser compensado pelo declarante.

(...)

Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º).

(...)

Art. 79. O imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com a tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário (Lei nº 11.482, de 2007, art. 1º, parágrafo único).

Art. 80. **Do imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida no art. 79, poderão ser deduzidos** (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12; Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, art. 1º; e Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 4º):

(...)

VII - **o imposto sobre a renda retido na fonte** ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, **correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;**

(...)

§ 3º **O imposto sobre a renda retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de ajuste anual se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos,** ressalvado o disposto nos § 1º e § 2º do art. 6º e no § 1º do art. 7º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55).

(...)

Art. 81. O montante determinado na forma estabelecida no art. 80 constituirá, se positivo, saldo do imposto sobre a renda a pagar, observado o disposto no art. 116, e, se negativo, valor a ser restituído (Lei nº 9.250, de 1995, art. 13, caput).

(...)

Art. 677. Os rendimentos de que trata este Capítulo ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte calculado em reais, de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensais (Lei nº 11.482, de 2007, art. 1º caput, incisos IV a VIII):

(...)

§ 1º O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, observado o disposto no parágrafo único do art. 34 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 3º, parágrafo único).

§ 2º O imposto sobre a renda será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, será aplicada a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto no § 1º do art. 776, deduzido o imposto anteriormente retido no próprio mês (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º).

§ 3º O valor do imposto sobre a renda retido na fonte durante o ano-calendário será considerado redução do apurado na declaração de ajuste anual, ressalvado o disposto no art. 700 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, caput, inciso V).

(...)

Art. 700. Os rendimentos pagos a título de décimo terceiro salário de que trata o art. 7º, **caput**, inciso VIII, da Constituição, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677, observadas as seguintes normas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 26; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 16):

I - não haverá retenção na fonte pelo pagamento de antecipações;

II - será devido sobre o valor integral no mês de sua quitação;

III - ocorrerá a tributação exclusivamente na fonte e separadamente dos demais rendimentos do beneficiário; e

IV - serão admitidas as deduções previstas na Seção VI deste Capítulo.

(...)

Art. 776. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte, quando for o caso, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se tornar disponível para o beneficiário (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46, caput).

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nas seguintes hipóteses (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46, § 1º):

I - juros e indenizações por lucros cessantes;

II - honorários advocatícios; e

III - remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamentário e liquidante, no curso de processo judicial.

(...)

Responsabilidade da fonte na hipótese de não retenção

Art. 782. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto sobre a renda, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, quando se tratar de imposto sobre a renda devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, será aplicada a penalidade prevista no art. 1.019, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto sobre a renda que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste (Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, art. 9º).

(...)

Reajuste do rendimento

Art. 786. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto sobre a renda devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida e caberá o reajustamento do rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem o art. 733 e o § 1º do art. 761 (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).
(ênfase acrescentada)

16. Recorde-se que o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese em sede de repercussão geral (Tema nº 1.130) nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.293.453/RS, cujo aresto transitou em julgado a 16 de fevereiro de 2022, sem modulação de efeitos:

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.

17. Ressalte-se que, para delimitar a extensão e o alcance do julgado, a fim de permitir que a orientação da Corte seja corretamente observada por esta Secretaria Especial, na forma do art. 19, inciso VI, alínea “a”, e do art. 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer SEI nº 5.744/2022/ME, cujo inteiro teor está disponível na rede mundial de computadores, ao qual se reporta, por brevidade.

18. Naquela assentada, como se pode constatar compulsando-se o inteiro teor do aludido acórdão do Tribunal Supremo — para o qual se remete, **brevitatis causa** — em face da argumentação deduzida pela União de que pertenceria às ditas pessoas políticas apenas o produto da arrecadação na fonte do Imposto sobre a Renda incidente sobre **rendimentos do trabalho** pagos por estas, bem como suas autarquias e fundações, a seus **servidores e empregados**, redarguiu o Pretório Excelso, em diversas passagens do aresto, que os dispositivos constitucionais em questão abrangem rendimentos pagos **a qualquer título**. Portanto, força é depreender, logicamente, que, na espécie dos autos, pertence ao referido município o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda, quando correta e efetivamente **retido na fonte**, incidente sobre **proventos de aposentadoria e pensão** pagos pela autarquia previdenciária municipal ora consultante.

19. De outra banda, assinale-se que os proventos de aposentadoria e pensão sujeitam-se ao pagamento de Imposto sobre a Renda na forma de antecipações do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual. Tais antecipações são apuradas e retidas ou pagas no curso do período de apuração.

20. A lei instituiu várias modalidades de antecipação do Imposto sobre a Renda, a exemplo da retenção na fonte e do recolhimento mensal obrigatório das pessoas físicas. Por ocasião da apuração definitiva do Imposto sobre a Renda (que é anual para as pessoas físicas), os citados proventos, em conjunto com os demais rendimentos, são oferecidos à tributação, e o Imposto sobre

a Renda antecipado é deduzido do imposto devido. Vê-se que o imposto antecipado, sob qualquer modalidade, embora obrigatório, é um imposto precário em contraposição ao imposto apurado em caráter definitivo na Declaração de Ajuste, mas influencia na apuração deste. Contudo, nem todo Imposto sobre a Renda retido na fonte constitui antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, influenciando a apuração deste. Esclareça-se, pois, que o objeto da presente Solução de Consulta envolve a retenção de Imposto sobre a Renda na fonte, efetuada pela autarquia previdenciária municipal em questão, sobre proventos de aposentadoria e pensão.

21. A Constituição Federal, no art. 146, inciso III, destinou à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. Por seu turno, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) estipulou em seu art. 128 as condições para o legislador ordinário atribuir responsabilidade à fonte pagadora para reter o Imposto sobre a Renda, por ocasião de diversas situações também definidas em lei, transcreve-se:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

22. Destaque-se que a terceira pessoa, responsável pelo crédito tributário, vincula-se ao fato gerador pelas circunstâncias materiais em que este ocorre (no caso do Imposto sobre a Renda, pelo pagamento), podendo a lei excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a este em caráter supletivo. Ver-se-á adiante que a responsabilidade do contribuinte de fato não cessa com a simples retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, ou seja, a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre os rendimentos recebidos não é exclusiva da fonte pagadora. Assim, o Imposto sobre a Renda é apurado e pago em dois momentos distintos, segundo disposições próprias da lei federal: antecipado, na fonte; e definitivo, na Declaração de Ajuste Anual. É a partir dessa dicotomia que ocorre a bipartição da receita arrecadada, já de forma antecipada ao Imposto sobre a Renda apurado em caráter definitivo.

23. Se a retenção do Imposto sobre a Renda na fonte efetuada pelos estados, Distrito Federal, municípios e suas autarquias e fundações fizesse cessar a responsabilidade do contribuinte de fato, extinguindo-a em definitivo, este já não teria a obrigação de oferecer os mesmos rendimentos na apuração definitiva na Declaração de Ajuste, e o imposto pertenceria, exclusivamente, à fonte pagadora. Mas, como a incidência na fonte caracteriza uma antecipação do devido na Declaração de Ajuste, vê-se que pode ainda restar uma diferença de imposto (um **plus**) devido à União, obrigação tributária esta que deverá ser cumprida pelo contribuinte de fato, sujeito passivo titular da Declaração de Ajuste.

24. Tal situação é comum, por exemplo, no caso da pessoa física que possui mais de uma fonte pagadora e em cada uma delas se sujeita à incidência na fonte pela tabela progressiva mensal sob a alíquota de quinze por cento. Pode ocorrer que a soma dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual sujeite o mesmo contribuinte à alíquota máxima de 27,5% (vinte e sete e meio por cento), ocasionando um saldo de imposto a pagar à União. Nessa situação, está-se diante

de incidências distintas de Imposto sobre a Renda, com bases de cálculo e alíquotas próprias, gerando receitas destinadas a diferentes pessoas jurídicas de direito público.

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).

26. Dada a dicotomia da incidência, caracterizada pela antecipação (na fonte) e tributação definitiva (na Declaração de Ajuste), e pertencendo o produto da arrecadação da primeira aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, e o da segunda, à União, e demonstrado que o imposto antecipado influencia ou altera o imposto apurado em caráter definitivo, resta esclarecer se há ajustes a serem realizados entre aqueles, que retêm o imposto na fonte, e a União. Com outras palavras: se no cálculo do imposto apurado na Declaração de Ajuste resultar saldo de imposto a pagar, deve a União efetuar algum repasse aos estados, Distrito Federal e municípios a título de IRRF?

27. Acentue-se que os valores de Imposto sobre a Renda corretamente retidos na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título pertencem, em caráter definitivo, aos estados, Distrito Federal e municípios que os retiveram, e não se sujeitam a posterior acerto em virtude do resultado apurado na Declaração de Ajuste dos contribuintes de fato, beneficiários dos rendimentos, quer se trate de saldo a pagar à Fazenda Nacional, quer de saldo a restituir, também arcado pela União.

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).

30. Também a União, titular da competência e da capacidade tributária plena, não terá interesse nem permissão legal para constituir o Imposto sobre a Renda que deixou de ser retido na fonte, após o curso do período de apuração, porque o imposto será integralmente exigido na Declaração de Ajuste. Se a lei exige que o contribuinte de fato submeta os rendimentos à tributação e apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas em que se encerram os períodos de apuração, já não se pode exigir da fonte pagadora o imposto, mormente quando se trata de receitas que nem sequer seriam recolhidas à União.

31. Quando a fiscalização da RFB detecta que houve pagamento de rendimentos, no curso do período de apuração, sem a retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, o valor pago é considerado líquido do imposto na fonte, como se a fonte pagadora houvesse assumido para si o ônus do imposto, e, neste caso, não tendo havido o recolhimento à União, o imposto é calculado e lançado contra a fonte pagadora, reajustando-se a base de cálculo, ou seja, o rendimento bruto é igual ao rendimento líquido (valor efetivamente pago pela fonte pagadora) adicionado ao Imposto sobre a Renda na fonte que deixou de ser retido. É sobre este valor que se calcula o Imposto sobre a Renda na fonte e se lança contra a fonte pagadora, nos termos do art. 786 do RIR/2018. O contribuinte não é responsabilizado pela falta de retenção. Esse tipo de lançamento é comumente efetuado contra as pessoas jurídicas **de direito privado**, principalmente nos contratos em que estas assumem o ônus da retenção do Imposto sobre a Renda na fonte e deixam de efetuar o recolhimento à União.

32. Ainda que dentro do período de apuração, caso não seja retido na fonte o Imposto sobre a Renda pelos estados, Distrito Federal e municípios, a União não poderá constituir o imposto contra o contribuinte de fato para repassá-lo a tais fontes pagadoras. É que o dever do contribuinte de oferecer o rendimento à tributação surge tão somente na Declaração de Ajuste. No curso do período de apuração, o Imposto sobre a Renda na fonte, quando não retido, é lançado contra o responsável tributário, ou seja, contra a fonte pagadora que o deixou de reter (caso das pessoas jurídicas **de direito privado**), e nesse caso não faz sentido a União lançar o imposto contra o próprio destinatário da receita, pois o IRRF pertence a este, constitucionalmente, ou seja, nessa situação há confusão entre o responsável tributário e o destinatário da receita.

33. Pode ocorrer, entretanto, de a União vir a ser provocada a lançar o IRRF contra uma autarquia, em favor de um município, quando esta deixou de efetuar a retenção e o recolhimento em favor dessa municipalidade. Neste caso, é possível à União exercer a sua condição de sujeito ativo para lançar o imposto na fonte, observada a regra do reajustamento da base de cálculo, contra a autarquia legalmente obrigada à retenção, embora o imposto deva ser destinado ao município, em virtude da disposição constitucional. O lançamento, entretanto, ficará adstrito ao período que vai da data da ocorrência do fato gerador até a data da cessação da responsabilidade da fonte pagadora, ou seja, até a data da entrega da Declaração de Ajuste Anual, momento este a partir do qual o contribuinte de fato ficará sujeito a tributar os rendimentos apenas nessa declaração.

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.**

35. Viu-se que a Constituição estabeleceu uma regra de partilha do Imposto sobre a Renda em que destinou, antecipadamente, aos estados, Distrito Federal e municípios, o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. Criou, assim, uma bipartição do produto da arrecadação, segundo dois momentos ou modalidades de incidência do Imposto sobre a Renda, que se integram e complementam na determinação do produto final arrecadado. O imposto arrecadado na fonte pelos entes da Federação constitui uma antecipação do imposto arrecadado diretamente à União, ao passo que o primeiro afeta a apuração do segundo, apurado em caráter definitivo.

36. Nessa relação, a condição jurídica de estados, Distrito Federal e municípios decorre da responsabilidade tributária de que cuida o art. 128 do Código Tributário Nacional, sendo-lhes atribuído o direito-dever de reter o Imposto sobre a Renda na fonte sobre os rendimentos pagos a qualquer título.

37. Em contrapartida, o IRRF destinado aos estados, Distrito Federal e municípios constitui receitas próprias destes e não sofre posteriores ajustes decorrentes da apuração definitiva do Imposto sobre a Renda devido à União, independentemente do saldo que venha a ser apurado na Declaração de Ajuste das pessoas físicas.

38. Por outro lado, o Imposto sobre a Renda apurado na Declaração de Ajuste Anual não se confunde com o imposto que deixou de ser retido na fonte, de forma que este não pode vir a ser exigido da União, **a posteriori**, pelas referidas pessoas políticas.

CONCLUSÃO

39. Neste sentido, conclui-se que:

i. do disposto no art. 158, inciso I, da Constituição Federal e da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral (Tema nº 1.130) no Recurso Extraordinário nº 1.293.453/RS, cujo acórdão transitou em julgado a 16 de fevereiro de 2022, sem modulação de

efeitos, infere-se que, na espécie, pertence ao município o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda que tiver sido efetiva e corretamente retido na fonte, incidente sobre proventos de aposentadoria e pensão pagos por autarquia, por ele criada, que tem por fim administrar e manter regime próprio de previdência social dos servidores públicos daquela municipalidade;

ii. na hipótese em causa, pertence ao município o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda efetiva e corretamente retido, incidente na fonte, sobre proventos de aposentadoria e pensão pagos por sua autarquia previdenciária, e este não se sujeita a posterior acerto em virtude do resultado apurado em definitivo na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos, quer se trate de saldo a pagar à Fazenda Nacional, quer de saldo a restituir, também arcado pela União;

iii. 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 — a conclusão é aciana — que a Constituição não atribui aos municípios o Imposto sobre a Renda que, naquela hipótese, não tiver sido retido na fonte;

iv. o Imposto sobre a Renda apurado na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, devido à Fazenda Nacional, não se confunde com o imposto que eventualmente deixou de ser retido na fonte, de modo que, na espécie, este não pode vir a ser exigido da União, **a posteriori**, pela municipalidade. O imposto apurado em definitivo na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, ainda que 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 Anual, um mero recálculo do que seria devido a título de Imposto sobre a Renda na fonte. De forma que, no imposto apurado na Declaração de Ajuste, não subsiste o imposto que deixou de ser retido na fonte, no caso concreto, por autarquia previdenciária municipal, incidente sobre proventos de aposentadoria e pensão.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se às Coordenações de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação, para aprovação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA
DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a solução acima. Nada obstante, informa-se que, se vier a ser efetivamente comprovada, na espécie, a ocorrência de dissenso interpretativo, desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, ao abrigo do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 32 e 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação