



**PROCESSO Nº : 31.317-3/2018**  
**INTERESSADO : TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO**  
**ASSUNTO : CONSULTA**  
**RELATOR : CONSELHEIRA JAQUELINE MARIA JACOBSEN MARQUES**  
**PARECER Nº : 56/2018**

Excelentíssima Senhora Conselheira,

Trata-se de propositura de reexame de tese prejudgada por este Tribunal de Contas, constante da Resolução de Consulta nº 29/2016, determinada pelo Acórdão nº 186/2018, visando alteração ou revogação deste ato normativo, nos seguintes termos:

(...) e, por fim, **determinar** o reexame das teses previstas nas Resoluções de Consultas nºs 28 e 29/2016, na Decisão Administrativa nº 16/2005 e nos Acórdãos nºs 3.181/2006 e 1.098/2004, que tratam do mesmo tema, cujos reexames seguirão o trâmite regimental. (Grifou-se)

A tese prejudgada que se pretende reexaminar possui conteúdo regulamentar indicado na seguinte ementa:

**Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP (DOC, 22/12/2016). Pessoal. Limite. Despesa com pessoal. Receita Corrente Líquida. IRRF. Possibilidade de exclusão.**

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, pode ser excluído das despesas totais com pessoal do Estado e dos Municípios, e da composição da Receita Corrente Líquida – RCL destes entes, por não representar receita e/ou despesa efetivas, mas mero registro contábil.

O prejudgado em tela estabelece a tese de que a arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) não deve compor a soma para apuração da Receita Corrente Líquida (RCL), estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tendo em vista o entendimento de que a referida arrecadação não representa efetivo ingresso de receita nos cofres públicos, mas tão somente registro contábil.



Nesse contexto, em seu voto, o Relator da Resolução de Consulta nº 29/2016 defendeu a tese de que a apuração da Receita Corrente Líquida, nos termos preconizados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, seria realizada apenas por meio das receitas verdadeiramente arrecadadas, excluindo-se o IRRF por se tratar de receita que não passaria pelo estágio da arrecadação.

Na avaliação do Relator, o fato do IRRF ser retido e imediatamente passar ao estágio do recolhimento o excluiria da previsão contida na norma, que consideraria fundamental que as receitas passassem pelo estágio da arrecadação, não devendo, portanto, ser incluído na composição da Receita Corrente Líquida, conforme exposto:

Ocorre que **nem todas as receitas públicas passam pelo estágio da arrecadação, como é o caso do IRRF**: a receita é “retida” pelo Poder Público, por exemplo, no momento do pagamento dos seus servidores e em seguida é contabilizada como se receita fosse. **Esse mecanismo não envolve arrecadação**, pois temos retenção e imediato recolhimento, ambos fictícios. (negrito no original)

Todavia, defende-se que o aludido prejudgado encontra-se em dissonância com a legislação e jurisprudências que norteiam o entendimento da matéria, razão pela qual se sustenta e justifica o reexame ora proposto.

O fato de o procedimento de recolhimento do IRRF ocorrer em conjunto com o pagamento da remuneração dos servidores não desnatura as relações tributária e financeira existentes nessas operações, pois esses eventos possuem fatos geradores próprios.

A remuneração paga aos servidores é reconhecidamente despesa efetiva, pois provoca variação patrimonial diminutiva, enquanto a retenção do IRRF é receita efetiva, uma vez que causa aumento do patrimônio do ente beneficiado.

O entendimento apresentado no voto condutor da referida Resolução de Consulta não encontra respaldo na jurisprudência, na doutrina e nem mesmo nos entendimentos técnicos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que orienta a inclusão do IRRF na composição da RCL e afirma o caráter efetivo dessa receita tributária.



Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal tem entre suas finalidades o estabelecimento de regras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e a preservação do equilíbrio das contas públicas, notabilizando-se como ferramenta essencial ao planejamento e controle das receitas e despesas públicas.

Deste modo, a exclusão do IRRF das despesas totais com pessoal e da composição da RCL provoca alteração drástica na apuração desses índices, que servem como parâmetro para determinar os limites de gastos com pessoal.

Em sessão plenária realizada no dia 22/05/2018, no julgamento do Processo nº 18.348-2/2018<sup>1</sup>, houve proposta do Relator, Conselheiro Isaías Lopes da Cunha, subscrita pelo Conselheiro Luiz Henrique Lima, sobre a necessidade de reexame da tese prevista no referido normativo, o que resultou na determinação contida no Acórdão nº 186/2018.

Nesse contexto, foi autuado o Processo nº 21.230-0/2018 para reexame de todos as teses prejudgadas, ou seja, das Resoluções de Consulta nº 28 e 29/2016, além do Acórdão nº 1.098/2004, ratificado pela Decisão Administrativa nº 16/2005 e Acórdão nº 3.181/2006. Nessa ocasião, esta Consultoria Técnica se manifestou pela inadmissibilidade e arquivamento do pedido por ausência de fundamentação técnico-jurídica, tendo sido, à época, acompanhado pelo Ministério Público de Contas e por esta Relatora, por meio do Julgamento Singular nº 823/JJM/2018.

Em seguida, o Ministério Público de Contas entrou com recurso de Agravo sustentando que o comando do Acórdão nº 186/2018, por se tratar de determinação do Tribunal Pleno, não poderia ser inadmitido como proposta de reexame, em razão da autoridade da coisa julgada.

O referido recurso foi acatado pela Conselheira Relatora, motivando a retratação do Julgamento Singular nº 823/JJM/2018, que determinou também o desarquivamento deste Processo e a autuação, em processos distintos, de cada uma das três teses prejudgadas a serem reexaminadas, conforme se expõe a seguir:

---

<sup>1</sup>Vídeo da sessão plenária disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/183482/ano/2018>.



Desse modo, realizo o juízo positivo de retratação, previsto no artigo 275, §2º, do RITCE-MT, e, por esse motivo, determino o desarquivamento dos autos 21.230-0/2018, e modifico o Julgamento Singular 823/JJM/2018, para conhecer os reexames de teses prejudgadas, uma vez que preencheram os requisitos de admissibilidade previstos no artigo 237, caput e § 2º, do RITCE-MT.

Todavia, acolhendo o entendimento da Consultoria Técnica, por envolverem temas distintos e para evitar que o reexame de três matérias distintas, no mesmo processo, ocasione prejuízo à análise técnica, entendo que devem ser atuadas em um processo para cada tema.

Assim, em que pese a admissibilidade dos reexames, entendo por manter nestes autos apenas o reexame quanto à Resolução de Consulta 28/2016-TP.

Por outro lado, determino que sejam atuados, em autos distintos, a serem distribuídos, por prevenção, à minha Relatoria, o Reexame da Resolução de Consulta 29/2016-TP e, em outro Processo, os Reexames dos Acórdãos 3.181/2006 (DOE, 28/12/2006), 1.098/2004 (DOE, 23/11/2004) e da Decisão Administrativa 16/2005.

É o relatório.

## 1. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

De acordo com o art. 237 do RITCE, há expressa autorização para que os Conselheiros desta Corte possam tomar a iniciativa em proposituras de reexames de teses prejudgadas, conforme se expõe a seguir:

Art. 237. Por iniciativa fundamentada do Presidente, de Conselheiro, de Conselheiro Substituto, do representante do Ministério Público de Contas ou a requerimento de interessado, o Tribunal Pleno poderá reexaminar tese prejudgada. (Grifou-se)

Por sua vez, nos termos do Julgamento Singular nº 823/JJM/2018, cujo conteúdo decisório encontra-se colacionado na parte preambular deste parecer, há fundamentada decisão para reconhecimento de admissibilidade desta proposta de reexame.

Desta forma, não há impedimentos regimentais para a revisão da tese prejudgada pela Resolução de Consulta nº 29/2016, cujos fundamentos técnicos e jurídicos que embasam a necessidade do ora aventado reexame são apresentados a seguir.



## 2. DO MÉRITO

Conforme mencionado, a proposta de reexame nasceu da necessidade de observância dos comandos da Constituição Federal e das normas gerais para consolidação das contas públicas estabelecidas STN.

Destaca-se que esta Consultoria Técnica já se manifestou sobre o tema por ocasião da tramitação do Processo nº 20.404-8/2016, que resultou na aprovação da Resolução de Consulta que aqui se reexaminará, opinando, naquela ocasião, por meio do Parecer nº 63/2016, pela inclusão do IRRF nas despesas totais com pessoal e na composição da RCL.

Após análise criteriosa dos elementos que fundamentaram as conclusões propostas no Parecer nº 63/2016, observou-se a manutenção da validade destes no momento atual, de modo que não se mostra necessária a confecção de nova peça opinativa por parte desta Unidade Técnica.

Desse modo, o mérito desta proposta de reexame encontra-se no documento em anexo, cujos termos esta Consultoria Técnica, neste momento, ratifica integralmente, utilizando a técnica da motivação *aliunde*<sup>2</sup>.

## 3. DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO

Na tabela a seguir, demonstra-se o impacto da aplicação das Resoluções de Consulta nº 28 e 29/2016 em relação aos gastos com pessoal do poder executivo estadual. Nela é possível constatar que antes mesmo da alteração promovida pelos referidos prejulgados, o Poder Executivo Estadual já havia ultrapassado o limite de gastos com pessoal determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal:

---

<sup>2</sup> A motivação *aliunde* se caracteriza pela remissão a fundamentos contidos em outro documento integrante dos autos.



Tabela 1- Impacto do IRRF na RCL

	2014		2015		2016		2017	
Receita Corrente Líquida (sem IRRF)		% RCL		% RCL	12.522.756.874,44		13.389.766.593,46	
Receita Corrente Líquida (com IRRF)	10.910.584.449,43		11.636.649.237,02		13.589.067.069,80		14.471.265.603,41	
Defensoria Pública		0,00%		0,00%	84.086.691,11	0,62%	88.353.350,81	0,61%
IRRF	666.047.249,82	6,10%	701.649.584,18	6,03%	1.066.310.195,36	7,85%	1.081.499.009,95	7,47%
Despesa Total com Pessoal do Poder Executivo (RC 28 e 29/2016)		0,00%		0,00%	5.675.960.966,95	45,33%	6.385.477.846,52	47,69%
Despesa Total com Pessoal do Poder Executivo (STN)	5.073.537.475,69	46,50%	5.841.714.494,35	50,20%	6.826.357.853,42	50,23%	7.555.330.207,28	52,21%

Fonte: Parecer prévio e Relatório Técnico sobre as Contas Anuais de Governo.

Importante destacar que a mudança proposta na Resolução de Consulta nº 29/2016 também tem repercussão nas contas municipais. Contudo, não é o objetivo do presente parecer dimensioná-la, haja vista a multiplicidade de situações financeiras possíveis, inviabilizando o estabelecimento de um panorama referencial adequado.

Assim, em respeito ao princípio da segurança jurídica e considerando a inclusão do IRRF incidente sobre a folha de pagamento na composição da RCL e nas despesas com pessoal de cada poder e órgão, estadual e municipal, que poderá resultar na extrapolção dos limites máximos estabelecidos nos artigos 19, II e III, e 20, II e III, da LRF, justifica-se a concessão de prazo para que o jurisdicionado não seja surpreendido negativamente em sua administração.

Neste sentido, a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro<sup>3</sup> dispõe que a decisão administrativa que estabelecer interpretação ou orientação nova, impondo novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição, *in litteris*:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. (Grifou-se)

Portanto, deve-se avaliar a possibilidade de modulação dos efeitos do prejudicado ora reexaminado para data futura, estabelecendo-se um período de transição gra-

<sup>3</sup> Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.





dual, com metas anuais e sucessivas, até completa adequação da atual situação fática aos comandos do ordenamento jurídico.

#### 4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, reconhecendo a necessidade de alteração do prejudgado ora reexaminado, bem como de adequar seu conteúdo normativo à atual doutrina e jurisprudência pátria, sugere-se que:

- 1) a aprovação da seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

**Resolução de Consulta nº \_\_\_\_/2018. Pessoal. Limite. Despesa com pessoal. Receita corrente líquida. IRRF. Impossibilidade de exclusão.**

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, deve ser incluído nas despesas com pessoal do Estado e dos Municípios e ser considerado na composição da Receita Corrente Líquida (RCL) destes entes.

- 2) a revogação da Resolução de Consulta nº 29/2016;
- 3) a modulação dos efeitos do novo entendimento para que sua eficácia seja produzida gradativamente, determinando-se ao chefe de cada poder e órgão autônomo do Estado e dos municípios, caso se encontre, nos termos do novo prejudgado, acima do limite máximo de despesas com pessoal, que não aumente essas despesas em 2019 e, a partir de 2020, realize os seguintes ajustes fiscais:
  - a) em **2020** reduzir, no mínimo, **5%** do excedente da despesa total com pessoal;
  - b) em **2021** reduzir, no mínimo, mais **10%** do excedente da despesa total com pessoal, totalizando ao menos 15%;
  - c) em **2022** reduzir, no mínimo, mais **15%** do excedente da despesa total com pessoal, totalizando ao menos 30%;



**CONSULTORIA TÉCNICA**

Telefones: atendimento externo: (065) 3613-7554

atendimento interno: (065) 3613-7583

e-mail: consultoria\_tecnica@tce.mt.gov.br

- d) em **2023** reduzir, no mínimo, mais **20%** do excedente da despesa total com pessoal, totalizando ao menos 50%;
- e) em **2024** reduzir, no mínimo, mais **25%** do excedente da despesa total com pessoal, totalizando ao menos 75%;
- f) em **2025** reduzir, no mínimo, mais **25%** do excedente da despesa total com pessoal, totalizando 100%.

Cuiabá-MT, 17 de outubro de 2018.

**Saulo Pereira de Miranda e Silva**  
Auditor Público Externo

**Gabriel Liberato Lopes**  
Secretário Chefe da Consultoria Técnica





**CONSULTORIA TÉCNICA**

Telefones: atendimento externo: (065) 3613-7554

atendimento interno: (065) 3613-7583

e-mail: consultoria\_tecnica@tce.mt.gov.br

# Anexo



**PROCESSO Nº : 20.404-8/2016**

**INTERESSADO : GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO**

**ASSUNTO : CONSULTA**

**RELATOR : CONSELHEIRO VALTER ALBANO DA SILVA**

**PARECER Nº : 63/2016**

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

Trata-se de consulta formulada pelo Excelentíssimo Senhor Pedro Taques, Governador do Estado de Mato Grosso, solicitando manifestação desta Corte de Contas acerca da possibilidade de exclusão de valores referentes ao IRRF do cômputo das despesas com pessoal e da receita corrente líquida, bem como sobre o expurgo das despesas da Defensoria Pública dos gastos com pessoal do Poder Executivo Estadual, nos seguintes termos:

“(…) é possível deduzir das despesas com pessoal e da receita corrente líquida os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte, descontados da folha de pagamento dos servidores públicos estaduais?

“(…) é possível expurgar da base de cálculo das despesas de pessoal do Poder Executivo, os gastos correspondentes a Defensoria Estadual?”

É o breve relato.

## **1. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE**

A consulta foi formulada em tese, por autoridade legítima, com a apresentação objetiva da dúvida e versa sobre matéria de competência deste Tribunal, preenchendo, portanto, os requisitos de admissibilidade exigidos pelo art. 232 da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado – RITCE).



## 2. MÉRITO

De início, registra-se que, quanto ao primeiro quesito proposto nestes autos – se é possível deduzir das despesas com pessoal e da receita corrente líquida os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte, descontados da folha de pagamento dos servidores públicos estaduais – o consultante busca, em essência, um reexame da jurisprudência prejulgada vigente e dominante neste Tribunal de Contas.

Isto porque, a consulta aprovada por meio do Acórdão TCE-MT nº 790/2006<sup>1</sup> já consigna tese prejulgada na qual é assertivo o entendimento de que “os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, constituem-se despesa com pessoal, nos termos do caput do artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e devem ser considerados na apuração da Receita Corrente Líquida”.

Aliás, o teor da peça consultiva visa, equivocadamente, estabelecer uma inexistente contradição entre a tese constante do Acórdão TCE-MT nº 790/2006 e aquela inserida no Acórdão TCE-MT nº 1.098/2004, que tem o seguinte conteúdo normativo:

**Acórdãos nºs 3.181/2006 (DOE, 28/12/2006) e 1.098/2004 (DOE, 23/11/2004). e Decisão Administrativa nº 16/2005. Saúde. Limite. Artigo 198, CF. Base de cálculo. IRRF. Não-inclusão na receita base de cálculo.**

A receita proveniente do Imposto de Renda Retido na Fonte não deve ser considerada na base de cálculo dos percentuais constitucionais de aplicação mínima na manutenção e desenvolvimento do ensino público e em ações e serviços públicos de saúde, nos termos do Acórdão nº 1.098/2004 deste Tribunal.

Não há como confundir, portanto, os institutos da Despesa com Pessoal, Receita Corrente Líquida – RCL e a base de cálculo para apuração dos limites mínimos para aplicação de recursos no ensino e na saúde.

<sup>1</sup> Inseto na Consolidação de Entendimentos Técnicos do TCE-MT, disponível em: <http://jurisdicionado.tce.mt.gov.br/publicacao/detalhePublicacao?publicacao=167>



Neste sentido, constata-se que não há nenhuma contradição entre esses prejulgados, tendo em vista que se tratam de conteúdos normativos distintos originados de questionamentos isolados e diversos. Aliás, mesmo que remotamente existisse uma eventual contradição entre ambas, devem prevalecer os ditames do Acórdão TCE-MT nº 790/2006, considerando a aplicação do instituto da revogação tácita<sup>2</sup>.

Feitas estas considerações, constata-se que o argumento apresentado na peça consultiva, a fim de buscar o reexame do Acórdão TCE-MT nº 790/2006, reside em considerar que os valores contabilizados pelo Estado a título de IRRF não representam receitas efetivas deste ente federado, tratando-se tão somente de mero registro contábil.

Assim, apresenta-se, a seguir, estudo de mérito quanto ao reexame do Acórdão TCE-MT nº 790/2006, bem como do segundo quesito proposto na consulta, qual seja: se é possível expurgar da base de cálculo das despesas de pessoal do Poder Executivo os gastos correspondentes a Defensoria Estadual.

O parecer a seguir é estruturado em tópicos, a fim de propiciar melhor explicação e deslinde ao presente processo de reexame.

## **2.1 Da correlação entre o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF arrecadado por Estados, Distrito Federal e Municípios, a Receita Corrente Líquida – RCL e a Despesa Total de Pessoal**

### **2.1.1 Do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e da possibilidade de sua retenção e arrecadação pelos Estados, Distrito Federal e Municípios**

Primeiramente, é conveniente salientar que o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR é um tributo cuja competência é exclusiva da União<sup>3</sup>, cabendo a

<sup>2</sup> Lei de Introdução ao Código Civil – Lei n. 4657/1942

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. ([Vide Lei nº 3.991, de 1961](#)) ([Vide Lei nº 5.144, de 1966](#))

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

<sup>3</sup> Constituição Federal de 1988.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)



este ente federativo instituir, arrecadar, cobrar e legislar sobre o imposto.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66) esclarece:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador 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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. 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. (grifou-se)

Assim, além de reafirmar a competência tributária da União, o CTN prescreve, ainda, as definições do IR, de seus contribuintes, seu fato gerador, sua hipótese de incidência e quanto à possibilidade de sua retenção pela fonte pagadora e estabelecimento de responsáveis tributários<sup>4</sup> (parágrafo único do art. 45).

Desta forma surge, então, o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, que não é um outro imposto, mas, modalidade antecipatória do recolhimento do próprio IR, podendo ocorrer de forma integral e definitiva (tributação exclusiva) ou por antecipações

III - renda e proventos de qualquer natureza;

4 Lei 5.172/66 – CTN

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

**II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.**



que se compensarão ao final de um determinado período de apuração com o IR efetivamente devido.

Dando efetividade à faculdade contida no parágrafo único do art. 45 do CTN, a União edita diversas leis estabelecendo responsáveis e hipóteses de incidência do IRRF, a exemplo da Lei Federal nº 7.713/88 que em seu art. 7º dispõe:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995) )

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título. (grifou-se)

Nesse sentido, explica o Mestre Aliomar Baleeiro acerca da necessária existência de um responsável ou substituto tributário para a aplicabilidade do IRRF<sup>5</sup>:

"Ainda por simples facilidade ou comodidade de arrecadação e controle, a lei poderá determinar que a fonte pagadora de renda ou dos proventos assumam a posição de responsável pelo tributo, calculando-o, descontando-o do pagamento ao titular, e recolhendo-o, nos prazos, à repartição arrecadadora.

É a técnica da retenção ou desconto na fonte (stoppage at source; pay as you go, ou pay as you earn), que imprime eficiência maior à máquina de arrecadação do imposto sobre a renda, já porque previne a sonegação ou a displicência do titular dos rendimentos, já porque funciona com mais rapidez, comodidade, simplicidade e economia. Perde, com isso, a natureza pessoal do imposto, porque a técnica da retenção necessita de homogeneizar, ao máximo tolerável, situações individuais diversas, reduzindo-as a poucos tipos ou categorias estandardizadas" (grifou-se)

Nesse diapasão, observa-se que devido à enormidade de leis que versam sobre o IR, a consolidação da legislação que trata sobre hipóteses de incidência e responsáveis

<sup>5</sup> Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 313.



tributários do IRRF é melhor visualizada por meio do Decreto Federal nº 3.000/99, denominado Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Assim, evidencia-se que o IRRF pode incidir sobre rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas, alcançando uma infinidade de formas de aquisição de renda ou proventos e não somente os rendimentos do trabalho assalariado, como entendem alguns. No Decreto Federal nº 3.000/99, por exemplo, é possível identificar, **dentre outras**, as seguintes hipóteses de incidência do IRRF:

- a) Rendimentos do Trabalho Assalariado e Assemelhados (art. 624);
- b) Rendimentos do Trabalho Não-assalariado e Assemelhados (art. 628);
- c) Rendimentos de Serviços Profissionais Prestados por Pessoas Jurídicas (art. 647);
- d) Serviços de Limpeza, Conservação, Segurança, Vigilância e Locação de Mão-de-obra ( art. 649);
- e) Mediação de Negócios, Propaganda e Publicidade (art. 651); e,
- f) Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas (art. 652).

Pelo que já foi exposto até o momento, pode-se chegar às seguintes conclusões sobre o IRRF: (i) o sujeito ativo do imposto é a União; (ii) o fato gerador do tributo é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza; (iii) o contribuinte é aquele que adquire a disponibilidade da renda ou proventos (sujeito passivo direto); e, (iv) o responsável tributário (sujeito passivo indireto) é a fonte pagadora da renda ou proventos.

Nesse contexto, evidencia-se que uma das formas mais comuns e exemplificativas de incidência do IRRF são os rendimentos do trabalho assalariado, onde o tributo incidente é recolhido para a União (sujeito ativo) mediante a retenção realizada pela fonte pagadora (responsável tributário) dos salários, devido por uma pessoa física (contribuinte) assalariada que auferiu certa parcela de renda (fato gerador) pela retribuição ao seu labor.





Importante registrar que, **em regra**, os recolhimentos realizados a título de IRRF pelas fontes pagadoras são feitos diretamente aos cofres da União, eis que este ente federativo é o sujeito ativo que detém a competência tributária sobre o tributo (art. 153, III, da CF/88).

Contudo, é imprescindível salientar que quando a fonte pagadora responsável pela retenção do IRRF pertencer à Administração Pública direta, autárquica e fundacional dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, os procedimentos de recolhimento e arrecadação do tributo deverão observar as regras constitucionais contidas nos incisos de número I dos artigos 157 e 158 da CF/88, *literis*:

**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;

Convém salientar que, até mesmo antes do regramento contido nos arts. 157, I, e 158, I, da CF/88, a ordem constitucional anterior (Constituição Federal de 1969) já estabelecia norma semelhante, *verbis*:

Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

(...)

IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;

(...)

Art. 23 (...)

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo. (grifou-se)

Os dispositivos constitucionais em comento - insertos no Título VI, Capítulo I, Seção VI – **Da Repartição das Receitas Tributárias**, da atual Carta Magna - cuidam tão somente da destinação dada ao produto da arrecadação do IRRF a título de repartição de



receitas entre os entes federados, pertencendo tal produto a estados, Distrito Federal e municípios, quando estes diretamente ou por suas autarquias e fundações figurarem como fontes pagadoras de renda ou proventos de qualquer natureza, **a qualquer título**.

Neste caso, os estados, o Distrito Federal e os municípios, além de figurarem como fontes pagadoras e responsáveis tributários, serão, também, os próprios beneficiários do produto da arrecadação do IRRF.

Ou seja, os entes federados têm no IRRF uma importante fonte de receita efetiva, pois, de fato, o produto da arrecadação do tributo incorpora-se definitivamente ao seus erários.

Neste mesmo sentido, é oportuno evidenciar que o próprio CTN já autorizava a União a distribuir o produto da arrecadação do IRRF aos estados, Distrito Federal e municípios e que estes o incorporasse como sua receita própria (efetiva), conforme disposição contida no art. 85, II, § 2º, *literis*:

Art. 85. Serão distribuídos pela União:

(...)

II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

(...)

§ 2º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados. (grifou-se)

A autorização requerida pelo § 2º citado acima veio por meio do art. 21 do Decreto Lei nº 62/66, que assim diz:

Art 21. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão incorporar diretamente à sua receita o produto de retenção na fonte do impôsto de renda incidente sôbre os proventos de seus servidores, ou sôbre as obrigações de sua dívida pública, desde que se comprometam a comunicar, até 28 de fevereiro de cada ano, à



repartição competente do Ministério da Fazenda, em relação nominal, os rendimentos pagos no ano anterior e o montante do imposto retido de cada beneficiário, na forma estabelecida no Regulamento. *(grifou-se e negritou-se)*

Deste modo, a União, por força constitucional e legal, defere parcialmente parte de sua competência tributária sobre o IRRF, conferindo aos outros entes da federação, unicamente, a função de arrecadar<sup>6</sup> e recolher<sup>7</sup> o tributo, permitindo a incorporação definitiva do produto da arrecadação do imposto à receita desses entes.

Permeando essa temática de incorporação definitiva do imposto, cumpre destacar precedente do Tribunal de Contas da União, que apreciou representação proposta por unidade técnica daquela Corte de Contas, cuja pretensão era de que fossem deduzidas da base de cálculo do FPE e do FPM as restituições de imposto sobre a renda relativo a servidores estaduais e municipais, retido e incorporado à receita dos respectivos entes federativos.

Contudo, a Corte Federal de Contas, seguindo o relator, Ministro Benjamin Zymler, entendeu que não caberia tal dedução, uma vez que o produto das retenções do IRRF promovidas pelos estados e municípios pertencem a esses entes federativos, conforme se depreende do seguinte trecho do voto do relator:

[...]

Verifico, da leitura das peças dos autos, a existência de duas posições: a adotada pela Unidade Técnica, acompanhada pelo Ministério Público junto ao TCU, que entende que a Constituição Federal, ao mencionar, em seus arts. 157 e 158, a expressão “produto da arrecadação”, impõe que as restituições e devoluções sejam custeadas pelo ente que se beneficiou da arrecadação na fonte. Mesmo tratamento deveria ser conferido à própria União, em virtude do inciso I do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A outra, sustentada pelo douto Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional Carlos Eduardo da Silva Monteiro, é no sentido de que pertence aos Estados e Municípios o valor incidente na fonte, razão pela qual não haveria como instar esses entes a arcar com o ônus das respectivas restituições - da mesma forma, estariam

6 **Arrecadação:** é o momento em que os contribuintes comparecem perante aos agentes arrecadadores a fim de liquidarem suas obrigações para com o estado.

7 **Recolhimento:** é o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diariamente ao Tesouro público o produto da arrecadação.



corretos os valores relativos ao Fundo Social de Emergência. Tampouco seria devida eventual complementação, na hipótese de se apurar imposto a pagar na declaração de ajuste. Segundo o parecerista, *“a leitura dos dispositivos constitucionais autoriza o entendimento de que toda a arrecadação procedida nos termos ali referidos, ou seja, na fonte, pertence integralmente às pessoas políticas que procedem à retenção do imposto federal. Não há na norma constitucional expressão que conduza ao entendimento de que as restituições posteriormente feitas – nem, ressalte-se, os pagamentos adicionais – pela União devam ser compensadas. Assim, a conclusão é de que o procedimento até agora adotado é absolutamente conforme a Lei Maior, não sendo a União credora – nem devedora – de Estados e Municípios, no que concerne ao imposto de renda retido na fonte pelos demais entes da Federação.”* [...]

Assiste razão ao Procurador-Geral Adjunto. A Constituição destinou aos entes ali mencionados o produto da arrecadação do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os pagamentos por ele efetuados. Os ajustes que decorram da legislação ordinária, efetuados quando da declaração anual, não devem afetar a posição dos entes que já retiveram o tributo na fonte, uma vez que a Constituição destina, nos arts. 157, inciso I, e 158, inciso I, o “produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”. (grifou-se)

Por fim, importante destacar que, mesmo no caso em que o produto da arrecadação do IRRF pertença aos tesouros estaduais, distrital ou municipais, a competência tributária (mormente a legislativa) sobre o IRRF permanece íntegra e exclusiva à União, conforme estabelece os termos dos artigos 6º e 7º do CTN<sup>8</sup>.

Este, também, é o entendimento esposado pela doutrina de Leandro Paulsen<sup>9</sup>:

“Os arts. 157, I, e 158, I, da CF dizem que pertencem aos estados e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos aos

8 Lei 5.172/66 – CTN:

**Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.**

**Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.**

**Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.**

9 Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 10ª ed., 2008, p. 629.



respectivos servidores. Cuida-se pois, de imposto de competência da União (art. 153, III, da CF), **mas cuja receita pretende aos Estados e Municípios.** A União não perde, de modo algum, a competência legislativa e regulamentadora, tampouco as funções de fiscalizar e exigir o pagamento quando não tenha havido retenção.” (grifou-se)

Diante dos argumentos iniciais apresentados, no que tange ao IRRF, conclui-se que cabe aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios aplicarem a legislação federal e arrecadarem e recolherem as receitas tributárias oriundas do tributo como suas receitas tributárias efetivas, observados os termos dos arts. 157, I, e 158, I, da CF/88.

### **2.1.2 Da natureza de receita pública efetiva do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF**

Conforme apresentado alhures, no teor da peça consultiva foi aduzido que os valores contabilizados pelo Estado a título de IRRF representam tão somente um registro contábil e não provocam alteração no patrimônio da entidade, pois do ponto de vista patrimonial os valores retidos dos servidores não aumentam nem reduzem as disponibilidades do tesouro estadual.

*Data venia* ao raciocínio apresentado na peça consultiva, discorda-se frontalmente da tese por ela defendida.

**Primeiro**, porque conforme apresentado no tópico precedente, o IRRF é uma das formas de arrecadação do Imposto de Renda – IR, cuja competência arrecadatória originária é da União, contudo, por expressa dicção constitucional e legal, o produto de sua arrecadação (receita pública tributária), proveniente da tributação da folha de salários dos servidores públicos, pertence ao ente federado que figura como fonte pagadora, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da CF/88 e art. 85, II, § 2º, do CTN.

**Segundo**, porque o IRRF não é tão somente uma receita escritural, mas, sim, uma receita efetivamente arrecadada por estados e municípios, ao passo que, no momento em que estes entes realizam pagamentos de despesas com salários, há automaticamente a transferência compulsória de parcela destes pagamentos, que de fato



pertenceriam a servidores, às disponibilidades destes entes, ou seja, ocorre uma redução patrimonial para o contribuinte de fato (servidores) em contrapartida ao acréscimo patrimonial do erário estadual ou municipal (fontes pagadoras e beneficiárias do produto da arrecadação do IRRF).

Isto ocorre não diretamente por procedimentos formais de arrecadação de impostos: emissão de guias, entrega voluntária de recursos dos contribuintes a agentes arrecadadores, etc., mas, pela aplicação de procedimentos de retenção nas parcelas dos pagamentos das despesas, onde os valores retidos incorporam-se às disponibilidades financeiras dos entes, haja vista que somente haverá o desembolso financeiro (desencaixe de recursos) para a quitação dos valores líquidos pertencentes a servidores, e as parcelas retidas (IRRF) acumulam-se nas disponibilidades.

Neste sentido, observa-se que, em conformidade com a Lei 4.320/64, quando os estados ou municípios apropriam despesas, folha salarial de servidores, por exemplo, devem fazê-lo, orçamentariamente, considerando-se os seus valores brutos<sup>10</sup>, por representar o valor efetivo do gasto público.

Da mesma forma, devem fazê-lo financeiramente, ou seja, apropriar as despesas pelo valor bruto, e, em havendo descontos para satisfação de obrigações dos respectivos credores estatais com terceiros, sejam elas oriundas de imposição legal ou convencional, devem apropriá-los como consignações e posteriormente repassá-los aos terceiros interessados, sendo que nestes casos o Poder Público atua como mero responsável perante as obrigações com os consignatários.

Ocorre que, diferentemente do que acontece com a maioria dos consignatários, que, por exemplo, são: instituições financeiras, sindicatos, planos privados de saúde e etc., os descontos referentes às retenções do IRRF não são repassados a terceiros, porque, como já estudado alhures, os estados e municípios são ao mesmo tempo e fato os responsáveis e os beneficiários tributários do imposto, nos termos dos arts. 157 e 158 da CF/88.

<sup>10</sup> Princípio do orçamento bruto, art. 6º da Lei 4.320/64: “*Tôdas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.*”





Assim, como não há a obrigação de repasse dos valores descontados a título de IRRF à União, por força constitucional e legal, tais valores são mantidos nos caixas dos entes que efetuaram as retenções, acarretando, então, uma economia em suas disponibilidades e conseqüente acréscimo patrimonial, sendo que tal acréscimo patrimonial deve ser reconhecido contabilmente como receita tributária.

Ou seja, o registro da receita tributária (IRRF) não é um mero artifício contábil, mas sim, um procedimento técnico necessário para espelhar a realidade do fato contábil aumentativo no patrimônio do ente federado beneficiário do tributo.

Aliás, outro não é o entendimento da Secretária do Tesouro Nacional – STN, que exercendo seu papel de órgão regulamentador da contabilidade pública nacional<sup>11</sup>, editou a Portaria nº 212/2001<sup>12</sup> reconhecendo a natureza de receita pública tributária das retenções do IRRF realizadas por estados e municípios, *verbis*:

Art. 1º Estabelecer, para os estados, Distrito Federal e municípios, que a arrecadação do imposto descrito nos incisos I, dos artigos 157 e 158, da Constituição Federal, seja contabilizada como receita tributária, utilizando a classificação 1112.04.30 – Retido nas Fontes e não mais a 1721.01.04 – Transferência de Imposto sobre a Renda Retido nas Fontes(art. 157, I e 158, I, da Constituição Federal), todas constantes do anexo I, da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001. (grifou-se)

Importa registrar que o acréscimo patrimonial dos entes estatais beneficiários da arrecadação do IRRF ocorre justamente porque não há, no caso do IRRF, a obrigação de realização de um desembolso de recursos para outros cofres públicos.

Neste rastro, é importante evidenciar que tais incrementos patrimoniais não ocorreriam se o legislador constitucional não houvesse estabelecido as normas contidas nos arts. 157 e 158 da CF/88, o que invariavelmente levaria à ocorrência de uma das

11 Combinação dos arts. 113 da Lei 4.320/64 e 50, § 2º da LRF, *literis*:

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei. **(hoje função atribuída à STN)**

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

12 Disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/port\\_212\\_01.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/port_212_01.pdf).





seguintes hipóteses:

a) os estados e municípios efetuariam os pagamentos já mencionados pelos seus valores brutos, ou seja, sem descontarem o IR, deixando a cargo do contribuinte realizar o recolhimento do tributo à União, havendo assim, um impacto negativo em seus caixas, pois os pagamentos a servidores e prestadores de serviços seriam realizados pelos valores integrais das despesas e não pelos valores líquidos;

b) as retenções promovidas por estados e municípios seriam repassadas diretamente à União, sendo que nesta situação, e também na da alínea anterior, o tributo seria canalizado à composição do FPE e do FPM<sup>13</sup>, o que também impactaria negativamente os caixas dos estados e municípios, considerando-se que os valores repassados pelos fundos compõem-se somente de parte da arrecadação do IRRF (21,5% para o FPE e 22,5% para o FPM) e que levam em conta critérios de rateio que contemplam todos os entes federados, ou seja, aquele IRRF, que seria integralmente arrecado por um determinado ente, passa a ser dividido com todos os demais entes da federação.

Acerca de entendimento mais recente da STN sobre o tema, é pertinente citar a seguinte orientação inserta no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 6ª edição, pg. 64:

### 3.6.2. Imposto de Renda Retido na Fonte

A Constituição Federal, nos arts. 157, inciso I e 158, inciso I, determina que pertençam aos estados, Distrito Federal e aos municípios o imposto de renda e os proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte, pagos por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

De acordo com a Portaria STN nº 212, de 04 de junho de 2001, os valores descritos no parágrafo anterior deverão ser contabilizados como receita tributária. Para isso, utiliza-se a natureza de receita 1112.04.31 – “Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre os Rendimentos do Trabalho”.

Desse modo, a contabilidade espelha o fato efetivamente ocorrido.

<sup>13</sup> Art. 159. A União entregará: [\(Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007\)](#)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007\)](#)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal: [\(Regulamento\)](#)

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios: [\(Regulamento\)](#)



mesmo correspondendo à arrecadação de um tributo de competência da União, tais recursos não transitam por ela, ficando diretamente com o ente arrecadador.

Desse modo, não há de se falar em registro de uma receita de transferência nos estados, DF e municípios, uma vez que não ocorre a efetiva transferência do valor pela União. (grifou-se)

Assim, de acordo o MCASP, o IRRF é uma receita tributária e, como tal, deve ser registrada pelo retentor do tributo como receita corrente orçamentária, ou seja, receita pública efetiva.

**Terceiro**, discorda-se da tese defendida na consulta porque entende-se que a retenção do IRRF, por estados e municípios, não se traduz em mero evento contábil, mas trata-se, sobretudo, de um evento financeiro, tributário, econômico e patrimonial.

O evento contábil (registro escritural), no caso do IRRF arrecadado por estados e municípios, é observado justamente porque representa, em essência, um fato que altera positivamente a estrutura patrimonial das entidades arrecadoras do tributo, ou seja, aumenta quantitativamente seu patrimônio.

O fato deste aumento patrimonial advir de uma retenção tributária ao invés da ocorrência de um pagamento direto pelo contribuinte aos cofres públicos, não desnatura ou anula a relação jurídico-tributária correspondente e nem dispensa a necessidade do reconhecimento contábil deste fato jurídico-contábil, mas trata-se, pois, da aplicação do princípio da essência sobre a forma, consagrado na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC -T nº 16.5, que assim dispõe: “Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma.”<sup>14</sup>

É um evento orçamentário-financeiro porque, conforme apresentado anteriormente, a realização ou não das retenções do IRRF impactam diretamente nas disponibilidades financeiras dos entes, podendo reduzi-las se não forem realizadas, ao passo que as obrigações principais seriam pagas pelos seus valores brutos.

<sup>14</sup> Norma aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.132/08, item nº 22.



Também é um evento tributário, porque a retenção realizada por estados e municípios representa, além do cumprimento da legislação tributária, a extinção total ou parcial da obrigação tributária principal devida pelo sujeito ativo do tributo, pois os valores retidos serão futuramente aproveitados pelos contribuintes (servidores) quando da apuração definitiva do imposto, que ocorre com a Declaração Anual do Imposto de Renda.

Neste aspecto, negar o caráter de receita pública efetiva às retenções do IRRF, realizadas por estados e municípios, seria negar a própria natureza tributária do imposto, tendo em vista que as receitas tributárias são públicas por excelência (receitas derivadas)

<sup>15</sup>.

Nesta esteira, é pertinente evidenciar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ reconhece que os entes federativos, por serem beneficiários diretos dos valores retidos a título de IRRF, também poderão ser demandados judicialmente a restituí-los, conforme Súmula 447, a seguir transcrita:

**STJ Súmula nº 447 - 28/04/2010 - DJe 13/05/2010**

**Estados e o Distrito Federal - Legitimidade - Ação de Restituição de Imposto de Renda Retido na Fonte Proposta por Seus Servidores**

Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

A firme jurisprudência colacionada acima faz nascer o seguinte raciocínio: se os entes federados que se beneficiaram da arrecadação do IRRF podem ser compelidos judicialmente à restituição do tributo, sendo que com certeza esta restituição provocará uma saída de caixa em contrapartida ao registro de uma dedução de receita ou despesa orçamentária (Restituições) e, conseqüentemente, uma redução do patrimônio destes entes, também é certo que a arrecadação motivadora da restituição tem que ter sido registrada como uma receita orçamentária que de fato tenha gerado um acréscimo

<sup>15</sup> Receitas Derivadas: Procedem do setor privado da economia, isto é, de famílias, empresas e do resto do mundo; são devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, que desenvolvam atividades econômicas, exceto as que desfrutem de imunidade ou isenção, e correspondem aos tributos. De um lado, como sujeito ativo da relação jurídica estará o fisco; de outro, como sujeito passivo, o contribuinte (pessoa física ou jurídica, pertencente ao setor privado). (Glossário STN, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/glossario?b=derivadas>)



patrimonial, o que entende-se ser o correto.

As retenções do IRRF também é evento econômico porque revela a alocação de recursos do setor privado (patrimônio de servidores) para o setor público, por imposição do poder tributante deste último.

Traduz um relevante evento patrimonial, pois a parcela financeira que fica retida nas disponibilidades dos entes estatais e municipais incorpora-se ao seu patrimônio, pois não será repassada a terceiros em nenhum momento futuro. Há, portanto, um aumento da riqueza daquelas entidades que necessita ser evidenciado<sup>16</sup>.

Neste contexto, é importante salientar que a interpretação de que a retenção do IRRF seria tão somente um ingresso de caixa (receita em sentido amplo) e não uma receita pública efetiva (receita em sentido restrito), pois não representaria um aumento patrimonial das entidades públicas beneficiárias da retenção, não deve prosperar.

Isto porque, a consignação (retenção do IRRF sobre folha salarial) contabilizada inicialmente como dívida (Passivo Circulante), não deverá continuar a figurar na composição patrimonial da fonte pagadora como tal, pois não há a obrigação de quitação da obrigação, por expressa disposição constitucional, devendo a parcela retida ser incorporada ao resultado patrimonial das entidades (estados e municípios) com o reconhecimento de uma receita tributária orçamentária, significando, portanto, um fato contábil modificativo aumentativo da situação patrimonial de tais entidades.

Isto é o que se depreende da definição de Receita Orçamentária Efetiva dada pela STN, que bem distingue meros ingressos de caixa de receita orçamentária efetiva:

Receita Orçamentária Efetiva é aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo.

Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso

<sup>16</sup> “O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.” (Resolução CFC nº 1.132/08)



das operações de crédito<sup>17</sup>. (*grifou-se*)

Desta forma, as retenções do IRRF, quando reconhecidas como receitas orçamentárias pelas fontes pagadoras, passam a integrar o patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vindo acrescer ao seu vulto como elemento novo e positivo.

Ademais, a prevalecer a tese de que impostos retidos na fonte representam tão somente ingresso de caixa e não receita efetiva, o produto da arrecadação com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, retido em pagamentos que são realizados a fornecedores de serviços por municípios, também deveria ser excluído da receita pública, pois o mecanismo de arrecadação na fonte deste tributo é idêntico ao IRRF. Tal exclusão nem de longe é aceitável e cogitado.

Nesse sentido, observa-se que a Lei Complementar nº 116/2003<sup>18</sup> atribui, facultando em certos casos e impondo em outros, aos municípios e ao Distrito Federal a responsabilidade tributária pela retenção na fonte do ISSQN sobre os pagamentos realizados por estes entes aos seus fornecedores.

Exemplo disso ocorre no Município de Cuiabá, onde a Lei Municipal nº 74/2001<sup>19</sup> estabelece a obrigatoriedade da retenção na fonte do ISSQN sempre que forem realizados pagamentos a fornecedores de serviços da própria municipalidade cuiabana.

17 Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, 5ª edição, Portaria Conjunta SOF/STN nº 02/2012, pag. 09.

18 Lei Complementar 116/2003

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão 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, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

19 Lei Municipal de Cuiabá nº 74/2001.

Art. 1º Fica alterada a redação do artigo 1º da Lei Complementar nº 038 de 19 de dezembro de 1997, que passa a ter a seguinte redação:

“Art. 1º Os Órgãos da Administração Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal, inclusive suas Fundações, mediante convênio, bem como as empresas públicas e as sociedades de economia mista, deverão, como fontes pagadoras, efetuar a retenção e repasse do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza devido pelos serviços a eles prestados e especificados a seguir:” (*grifou-se*)



Pelos inúmeros fundamentos apresentados neste tópico, defende-se o entendimento de que o IRRF retido por Estados e Municípios sobre a folha salarial de seus servidores é receita pública tributária efetiva para estes entes federados, não persistindo argumentos técnicos ou jurídicos satisfatórios para justificar interpretação diversa.

### 2.1.3 Do cômputo do IRRF na Receita Corrente Líquida - RCL

O termo “Receita Corrente Líquida – RCL” foi introduzido no direito financeiro pátrio por meio da Lei Complementar 101/2000 – LRF, que assim o define:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:  
(...)

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição. (grifou-se)

Portanto, a RCL abarca, essencialmente, as receitas orçamentárias correntes, com destaque para as receitas tributárias. Ressaltando-se que dentre as receitas tributárias inserem-se aquelas advindas da arrecadação do IRRF, conforme apresentado no tópico precedente.

O referido dispositivo legal apresenta em suas alíneas, de forma taxativa, aquelas parcelas que podem ser deduzidas da RCL, das quais não consta o IRRF, como fez categoricamente com as receitas oriundas da arrecadação das contribuições previdenciárias dos servidores aos RPPS.





Aliás, frise-se que o conceito de RCL fixado pela LRF é uma reafirmação do conceito de Receita Orçamentária Corrente prevista na Lei nº 4.320/64, que assim dispõe:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

(Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982) (grifou-se)

Explicando melhor a composição da RCL, bem como suas eventuais deduções, é importante evidenciar as disposições constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais, 7ª edição, aprovado pela Portaria nº 403/2016 da STN<sup>20</sup>, págs. 168 a 174, conforme seguem:

Conforme a LRF, a RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.

(...)

A LRF estabeleceu as particularidades para o cômputo das deduções da RCL da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Na União, no Distrito Federal, nos Estados e nos Municípios serão consideradas as transferências constitucionais ou legais entre entes, de modo a identificar a receita que efetivamente pertence a cada ente. Nesse contexto, se inserem os valores pagos e recebidos a título de transferências financeiras da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre ICMS, e da Lei Complementar nº 61/1989, que dispõe sobre o IPI, bem como a cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.

Na União, no Distrito Federal, nos Estados e nos Municípios devem, ainda, ser deduzidas:

- a) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência; e
- b) as receitas provenientes da compensação financeira entre os diversos regimes de previdência, na contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural

<sup>20</sup> Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/361844/MDF+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o.pdf/8f4aee1d-3858-40f1-9a67-fda4a06adcbb>





e urbana. É imprescindível, para tanto, que as referidas receitas estejam adequadamente contabilizadas em contas próprias que as identifiquem.

(...)

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF deverá ser incluído pelo ente que efetuou a retenção na fonte, não se admitindo deduções a qualquer título para efeito de cômputo da RCL. (grifou-se)

Deste modo, ao orientar os entes da federação brasileira quanto à correta elaboração do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, a STN é categórica ao afirmar que o IRRF compõe a RCL, não sendo admitida sua dedução para quaisquer efeitos.

Aliás, é pertinente salientar que, conforme apresentado alhures, a jurisprudência pacífica desta Corte de Contas coaduna com a orientação da STN, conforme os ditames do Acórdão TCE-MT nº 790/2006.

Neste contexto, observa-se que a RCL é base de medida para diversos parâmetros de equilíbrio orçamentário-financeiro e de responsabilidade fiscal consignados na LRF. Assim, os limites de despesas com pessoal (art. 19, LRF); a reserva de contingência (art. 5º, III, LRF); a dívida consolidada e mobiliária, o endividamento público e as operações de crédito (arts. 30 da LRF c/c Resoluções do Senado Federal nºs 40/2001 e 43/2001), todos são apurados em função da RCL.

Outrossim, observa-se que, no âmbito do Estado de Mato Grosso, a proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2017, atualmente em tramitação na Assembleia Legislativa do Estado, prevê que RCL será o parâmetro para elaboração das propostas orçamentárias dos Poderes e órgãos autônomos estaduais, nos seguintes termos:

### **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2017 – Estado de Mato Grosso<sup>21</sup>**

Art. 17 O Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado, o Judiciário e a Procuradoria-Geral de Justiça, para fins de elaboração de suas respectivas propostas orçamentárias para 2017, receberão a título de duodécimo, para programação de suas

21 Disponível em: [http://www.seplan.mt.gov.br/documents/363424/3008377/PLDO+2017+VERS%C3%83O+30-05-16\\_2\\_/465bfaf3-f164-4462-a9f9-7a5674ac0a66](http://www.seplan.mt.gov.br/documents/363424/3008377/PLDO+2017+VERS%C3%83O+30-05-16_2_/465bfaf3-f164-4462-a9f9-7a5674ac0a66)



despesas totais, inclusive pessoal e encargos sociais:

I – dos Recursos Ordinários do Tesouro – Fonte 100, os seguintes percentuais:

a) Assembleia Legislativa: 2,77 (dois vírgula setenta e sete por cento) da RCL;

b) Tribunal de Contas: 2,15 (dois vírgula quinze por cento) da RCL;

c) Tribunal de Justiça: 6,10 (seis vírgula dez por cento) da RCL;

d) Procuradoria Geral de Justiça: 2,46 (dois vírgula quarenta e seis por cento) da RCL.

II – os percentuais estabelecidos no art. 15 da Lei nº 7.263/2000, alterada pela Lei nº 10.353/2015. (grifou-se)

Desse modo, evidencia-se que, a prevalecer a tese equivocada lançada no texto da peça consultiva destes autos (exclusão do IRRF da RCL), a qual contraria todo o ordenamento jurídico pátrio referencial sobre o tema e os entendimentos da STN, vários limites e parâmetros constantes do Direito Financeiro nacional seriam afetados para o Estado e Municípios, inclusive os orçamentos dos Poderes e órgãos autônomos do Estado de Mato Grosso.

Assim, com arrimo nos argumentos apresentados até aqui, e sobremaneira nos entendimentos esposados pela STN sobre o tema, conclui-se que o IRRF incidente sobre os salários de servidores, enquanto receita corrente tributária dos Estados e Municípios, compõe o agregado de receitas correntes que servem para a apuração da RCL, não podendo dela ser deduzido, tendo em vista a ausência de justificativa técnica e de amparo legal.

#### **2.1.4 Da impossibilidade de exclusão de valores referentes ao IRRF das Despesas Totais com Pessoal**

Conforme se depreende dos quesitos apresentados neste processo de reexame, foi indagado, também, se é possível deduzir os valores referentes ao IRRF, descontado dos vencimentos dos servidores, das despesas com pessoal dos entes federados.

Neste diapasão, utiliza-se dos mesmos argumentos desenvolvidos nos tópicos precedentes para reafirmar que o IRRF descontado dos salários dos servidores públicos compõe as receitas tributárias efetivas dos entes empregadores, não se tratando de mero registro contábil. Soma-se, ainda, o argumento de que o IRRF faz parte da despesa com



pessoal, nela está compreendida e não há permissivo técnico ou legal capaz de propiciar sua dedução dessa despesa.

Ademais, o valor do IRRF descontado dos servidores públicos trata-se de “contribuição” tributária destes, realizada por meio da sua própria renda (vencimentos), razão pela qual integra-se a ela e o desconto tributário realizado caracteriza-se como receita tributária do ente empregador.

Pelo fato do IRRF integrar, na essência e de fato, os vencimentos dos servidores, constata-se que a parcela do tributo integra-se no conceito de remuneração, sendo abarcado, portanto, na caracterização de Despesa Total com Pessoal delineada no art. 18 da LRF, nos seguinte termos:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (grifou-se)

Outrossim, observa-se que o § 1º do art. 19 da LRF prescreve, taxativamente, quais são as despesas que não serão computadas como de pessoal, nos seguinte termos:

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no [inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição](#);

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos [incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição](#) e do [art. 31 da Emenda Constitucional nº 19](#);

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico,



custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o [§ 9º do art. 201 da Constituição](#);
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Contata-se que os supracitados dispositivos legais não contemplam parcelas referentes do IRRF.

Neste rastro, é pertinente evidenciar o entendimento apresentado pela STN no MDF 7ª edição, pags. 494 e 495:

#### **04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal**

No demonstrativo em referência serão **deduzidas** (não computadas) apenas as seguintes despesas com pessoal, desde que tenham sido inicialmente consideradas:

- a) indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária, elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas;
- b) decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais;
- c) demais despesas da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores; e
- d) com inativos, considerando-se também os pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

#### **Não poderão ser deduzidos:**

- a) as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com recursos não vinculados;
- b) os valores transferidos a outro Ente da Federação para fins da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição, uma vez que esses valores não são computados como despesas com pessoal. Em contrapartida, as despesas com pagamento de inativos e pensionistas, custeadas com os valores recebidos, decorrentes dessa transferência, poderão ser deduzidas pelo ente recebedor;
- c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que, do ponto de



vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal. (grifou-se)

Sobre a autoridade e competência da STN para emitir orientações sobre a matéria em tela, é importante colacionar a seguinte decisão do Conselho Nacional de Justiça – CNJ:

**Procedimento de Controle Administrativo instaurado de ofício. Relatório de gestão fiscal. Lei de Responsabilidade Fiscal. Imposto de Renda retido na fonte. Parcelas que integram a despesa total com pessoal. Matéria questionada na ADI nº 3889. Dedução de despesas com pessoal inativo e pensionistas. Fundo vinculado. Gratificação de substituição. Caráter remuneratório. Impossibilidade de dedução.** 1) Procedimento de Controle Administrativo instaurado de ofício pelo Plenário deste CNJ, com apoio nas informações prestadas pelo Departamento de Acompanhamento Orçamentário, a respeito do Relatório de Gestão Fiscal do Tribunal de Justiça do Estado, relativo ao 1º quadrimestre de 2009. 2) Constatação de que no cálculo da despesa com pessoal, para efeito de verificação do cumprimento dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, foram deduzidas despesas com Imposto de Renda Retido na Fonte, com aparente violação das normas dos artigos 18 e 19 da LC 101/2000 e do Manual de Demonstrativos Fiscais editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (Portaria nº 462, de 05.08.2009). Além da dedução de Imposto de Renda, verificou-se dedução das despesas com inativos e pensionistas, bem como de Gratificação de Substituição pelo Tribunal. 3) A Secretaria do Tesouro Nacional é o órgão central de contabilidade da União (Lei nº 10.180/2001, art. 17) competente para a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas (LC 101/2000, art. 50, § 2º), enquanto não implantado o conselho de gestão fiscal mencionado no artigo 67 da referida Lei Complementar. 4) A controvérsia sobre a validade da dedução das despesas com Imposto de Renda Retido na Fonte no cálculo da despesa com o pessoal encontra-se submetida à cognição do STF na ADI 3889, proposta pelo Governador do Estado de Rondônia, em 26/4/2007, contra o Parecer Prévio nº 56/2002 do Tribunal de Contas do Estado. Expresso reconhecimento, pelo Ministro Relator Joaquim Barbosa, da repercussão nacional da decisão a ser proferida na ADI 3889. Impossibilidade de conhecimento da matéria por este CNJ. 5) É válida a dedução de despesas com pessoal inativo e pensionistas no cálculo total de gastos com pessoal quando tais despesas são custeadas por recursos vinculados, ainda que por intermédio de fundo específico (artigo 19, § 1º, VI da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – LRF). 6) A despesa com a Gratificação de Substituição tem caráter remuneratório e integra o cômputo da despesa total com pessoal, prevista no artigo 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – LRF. Procedimento



de Controle Administrativo parcialmente conhecido e julgado procedente. (CNJ - PCA 200910000041012 – Rel. Cons. José Adonis Callou de Araújo Sá – 102ª Sessão – j. 06/04/2010 – DJ - e nº 62/2010 em 08/04/2010 p.12). (grifou-se)

Diante da efetiva validade e normatividade das orientações técnicas da STN, enfatiza-se que para aquele órgão não é possível a dedução do IRRF do montante das despesas totais com pessoal. Vale salientar que a atual jurisprudência prejudgada desta Corte está em consonância com este entendimento da STN, nos termos do Acórdão TCE-MT nº 790/2006.

Há que se pontuar, também, que existem vários Tribunais de Contas pátrios que já se manifestaram pela possibilidade da exclusão do IRRF do montante das despesas totais com pessoal, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (processo nº 676-02-00/2002), do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Resolução nº 7598/2002), do Tribunal de Contas do Piauí (Resolução nº 431/2003) e do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (Parecer Prévio nº 56/2002<sup>22</sup>).

Acompanhando o posicionamento atualmente vigente nesta Corte de Contas (Acórdão TCE-MT nº 790/2006) e as normatizações da STN, cita-se, como exemplos, os seguintes Tribunais de Contas:

**Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**

**Processo de Consulta nº 812412**

MUNICÍPIO. DESPESA TOTAL COM PESSOAL. I. GASTOS COM REAJUSTE E REVISÃO GERAL ANUAL DE VENCIMENTOS. INCLUSÃO. II. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INCLUSÃO. (grifou-se)

**Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco**

**Processo de Consulta nº 1404558-8**

1) Constitui ilegalidade a dedução de valores do Imposto de Renda Retido na Fonte de que trata o artigo 158, I, da Constituição da República, do cômputo das despesas com pessoal dos municípios, uma vez que não está elencada dentre as exaustivamente previstas no §1º, de seu art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal;  
2) As parcelas correspondentes ao tributo acima referido devem compor os cálculos da receita corrente líquida dos Municípios e não podem ser deduzidas dos valores brutos das respectivas folhas de

22 Este Parecer Prévio teve sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 3889, atualmente em tramitação nesta Corte.





pagamento, cumprindo-se dessa forma as disposições legais atinentes à matéria, notadamente as contidas no artigo 6º da Lei nº 4.320/64 e nos artigos 2º, 18 19 e 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal; (...) (grifou-se)

**Tribunal de Contas do Estado do Tocantins**

**RESOLUÇÃO TCE/TO Nº 819/2013 – Pleno**

**EMENTA:** CONSULTA. CONHECIMENTO. NÃO A EXCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. DESPESA TOTAL COM PESSOAL. RESPOSTA EM TESE NOS TERMOS DO VOTO CONDUTOR. (grifou-se)

**Tribunal de Contas do Estado do Tocantins**

**RESOLUÇÃO TCE/TO Nº 931/2003 – Pleno**

**Ementa:** Consulta acerca da exclusão de valores referentes ao IRRF das despesas com pessoal. Impossibilidade em face da uniformidade com que todos os entes da Administração Pública devem tratar a sistemática dos gastos com pessoal

**Tribunal de Contas do Estado do Ceará**

**Resolução nº 5.504/2015**

Esta Corte de Contas já se debruçou, em outras consultas (Resoluções nº 1866/2004 e 2230/2010), sobre o tema ora em baila, consagrando a tese de que, “no cálculo das despesas com pessoal, para os fins previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, devem ser incluídos os valores decorrentes do imposto de renda retido na fonte recolhidos sobre a folha de pagamento dos servidores do Estado”. (grifou-se)

Noutro norte, evidencia-se que o registro contábil orçamentário das despesas com salários dos servidores pelos seus valores líquidos, deduzidos do IRRF, viola o princípio do orçamento bruto, conforme disposição expressa do art. 6º da Lei nº 4.320/64<sup>23</sup>.

Pelo exposto, coadunando com os entendimentos da STN, com a legislação pátria e com a jurisprudência referenciada, conclui-se pela impossibilidade de exclusão de valores referentes ao IRRF do montante das despesas com pessoal.

<sup>23</sup> Lei 4.320/64

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.





## 2.2 Das despesas com pessoal da Defensoria Pública estadual e os limites da LRF

### 2.2.1 Da existência de outro processo de consulta em tramitação neste Tribunal com objeto similar ao apresentado nos presentes autos

No que pertine ao segundo quesito posto na peça consultiva destes autos, é importante informar ao Eminentíssimo Conselheiro Relator, que tramita nesta Corte de Contas uma consulta formulada pelo Senhor Djalma Sabo Mendes Júnior, Defensor Público Geral da Defensoria Pública do Estado de Mato Grosso, processo de consulta TCE/MT nº 19.475-1/2016, da relatoria do Conselheiro Substituto Moisés Maciel, onde busca: “a obtenção de posicionamento deste e. Tribunal de Contas quanto à possibilidade da Defensoria Pública de Mato Grosso não ser incluída no limite de gastos com pessoal do Poder Executivo”.

Desse modo, constata-se a flagrante similitude entre a consulta formulada pela Defensoria Pública do Estado e a versada neste feito (na parte que aduz o quesito segundo descrito no preâmbulo destes autos).

Em resposta ao referido processo de consulta esta Consultoria Técnica sugeriu a seguinte proposta de ementa:

**Resolução de Consulta nº \_\_\_/2016. Pessoal. Limites. LRF. Defensoria Pública. Inclusão na apuração do Poder Executivo. Fixação de percentual próprio na LDO.**

1) As despesas com pessoal da Defensoria Pública estadual integram-se ao montante dos gastos utilizado para apuração do limite definido pela alínea “c”, II, do art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF para o Poder Executivo, até que haja edição de legislação nacional fixando limite próprio e específico para este órgão autônomo, em observância aos princípios da harmonia entre os Poderes e do controle das despesas com pessoal em cada ente federado (art. 2º c/c art. 169, da CF/88).

2) Na ausência da fixação de limite para as despesas com pessoal das Defensorias Públicas em legislação nacional, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO do Estado pode fixar uma repartição proporcional do limite consignado na alínea “c”, II, do art. 20 da LRF entre a Defensoria Pública estadual e o Poder Executivo.



Pelo exposto, observa-se que as respostas sugeridas no processo de consulta TCE-MT nº 19.475-1/2016 contemplam integralmente o quesito segundo apresentado no presente processo de consulta.

### **2.2.2 Da competência preventa para apreciação de quesito já consultado ao Tribunal**

Considerando que já há nesta Corte de Contas processo de consulta (processo nº 19.475-1/2016) que trata exatamente da mesma matéria e conteúdo versados nos presentes autos (segundo quesito), defende-se que é necessário que se preserve a competência de uma única relatoria para o mesmo assunto consultado, visando a consolidação do tema em uma única Resolução de Consulta, evitando eventual ocorrência de julgados conflitantes e desarmônicos entre si.

Neste sentido, é salutar serem aplicados ao presente feito os ditames da Resolução TCE/MT nº 14/2007 (Regimento Interno do TCE/MT) que estabelecem critérios de distribuição de processos no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

Assim, observa-se que as matérias envolvidas nos processos nºs 19.475-1/2016 e 20.404-8/2016 (segundo quesito), mostram-se idênticas, apresentando o mesmo objeto (despesas com pessoal da Defensoria Pública) e a mesma causa de pedir (questionamento acerca da possibilidade de exclusão das despesas com pessoal da Defensoria Pública dos limite do Poder Executivo).

Neste caso, considerando-se que o processo nº 19.475-1/2016 foi protocolizado antes do presente feito, defende-se que cabe ao Conselheiro Substituto Moisés Maciel a competência para relatar o segundo quesito do presente processo de consulta, tendo em vista a aplicação do instituto da *prevenção*, previsto no art. 128-B, § 1º, da Resolução 14/2007: “*Considera-se preventa a relatoria que teve sua competência firmada em primeiro lugar no processo originário*”.



Desse modo, em privilégio ao instituto da prevenção e a fim de se evitar decisões ou encaminhamentos divergentes sobre a mesma temática consultada, sugere-se que o questionamento formulado (segundo quesito), acerca da possibilidade de exclusão das despesas com pessoal da Defensoria Pública dos limites do Poder Executivo, não seja respondido por meio deste processo, mas pela relatoria *preventiva* do processo nº 19.475-1/2016, restando, de qualquer modo, ratificado o conteúdo técnico argumentativo proposto pela Consultoria Técnica no Parecer nº 61/2016, emitido naquela consulta (processo nº 19.475-1/2016), cuja essência resume-se na proposta de ementa supracitada.

Pelo exposto, entende-se por prejudicada a resposta ao segundo quesito proposto nesta consulta, contudo, caso o eminente Relator deste feito queira responder à indagação, junta-se ao presente processo o aludido Parecer nº 61/2016, visando informar ao Relator acerca dos estudos, argumentos e conclusões que balizaram a resposta sugerida à consulta formulada no processo nº 19.475-1/2016.

### 3. CONCLUSÃO

Pelo exposto, conclui-se que:

a) para a primeira dúvida apresentada neste processo de consulta – se é possível deduzir das despesas com pessoal e da receita corrente líquida os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte, descontados da folha de pagamento dos servidores públicos estaduais? - este Tribunal de Contas já dispõe de prejudgado que responde integralmente a questão, conforme dispõe o Acórdão TCE-MT nº 790/2006;

b) em virtude de já haver jurisprudência prejudgada sobre o questionamento acima, e esta ser mencionada pelo consulente, defende-se que este feito versa na essência sobre um pedido de reexame de tese, tendo em vista que traz, inclusive, argumentos contrários à manutenção do prejudgado (Acórdão TCE-MT nº 790/2006);



c) cabe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios aplicarem a legislação federal e arrecadarem e recolherem as receitas tributárias oriundas do IRRF como receitas próprias efetivas, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da CF/88;

d) o IRRF arrecadado por Estados e Municípios representa, em essência, um fato que altera positivamente a estrutura patrimonial das entidades arrecadadoras do tributo, ou seja, aumenta quantitativamente seu patrimônio;

e) o IRRF retido por Estados e Municípios sobre a folha salarial de seus servidores é receita pública tributária efetiva para estes entes federados, não persistindo argumentos técnicos ou jurídicos satisfatórios para justificar interpretação diversa;

f) de acordo com os normativos da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o IRRF não pode ser excluído do cálculo da Receita Corrente Líquida – RCL e das Despesas totais com Pessoal – DTP;

g) a atual jurisprudência deste Tribunal, Acórdão TCE-MT nº 790/2006, está em consonância com os normativos da STN;

h) a jurisprudência administrativista pátria se divide em considerar, ou não, a exclusão do IRRF da RCL e da DTP;

i) no que tange ao segundo quesito apresentado nesta consulta – se é possível expurgar da base de cálculo das despesas de pessoal do Poder Executivo, os gastos correspondentes a Defensoria Estadual? - já tramita nesta Corte de Contas uma consulta formulada pelo Senhor Djalma Sabo Mendes Júnior, Defensor Público Geral da Defensoria Pública do Estado de Mato Grosso por meio do processo de consulta TCE/MT nº 19.475-1/2016, da relatoria do Conselheiro Substituto Moisés Maciel, buscando resposta para a mesma indagação;

j) em privilégio ao instituto da *prevenção* e a fim de se evitar decisões ou encaminhamentos divergentes sobre a mesma temática consultada, sugere-se que o questionamento formulado, acerca da possibilidade de exclusão das despesas com



pessoal da Defensoria Pública dos limite do Poder Executivo, não seja respondido por meio deste processo, mas pela relatoria *preventiva* do processo nº 19.475-1/2016;

k) caso o eminente Relator deste feito queira responder à indagação descrita na alínea “i” acima, junta-se ao presente processo o Parecer nº 61/2016, visando informá-lo acerca dos estudos, argumentos e conclusões que balizaram a resposta sugerida à consulta formulada no processo nº 19.475-1/2016.

#### 4. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

Ante os argumentos expostos neste parecer, ao se julgar o presente processo de reexame e concordando este Egrégio Tribunal Pleno com o entendimento delineado no presente parecer, **sugere-se, cumulativamente:**

1) a aprovação da seguinte proposta de ementa, nos termos § 1º do artigo 234 c/c § 2º do artigo 237, todos do RITCE:

**Resolução de Consulta nº \_\_\_\_/2016. Pessoal. Limite. Despesa com pessoal. Receita corrente líquida. IRRF. Impossibilidade de exclusão.**

O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, não pode ser excluído das despesas com pessoal do Estado e dos Municípios, e deve ser considerado na composição da Receita Corrente Líquida – RCL destes entes.

2) a revogação do Acórdão TCE-MT nº 790/2016, tendo em vista que seu conteúdo normativo está abarcado na ementa acima proposta.

Cuiabá-MT, 18 de novembro de 2016.

Edicarlos Lima Silva  
Secretário Chefe da Consultoria Técnica