



PROCESSO Nº : 19.851-0/2017
INTERESSADO : PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÁ/MT
ASSUNTO : CONSULTA
RELATOR : CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS NOVELLI
PARECER Nº : 44/2017

Excelentíssimo Senhor Conselheiro,

Trata-se de consulta formulada pelo Sr. Emanuel Pinheiro, Prefeito Municipal de Cuiabá, solicitando manifestação desta Corte de Contas acerca da obrigatoriedade, ou não, da exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), para fins de apuração do limite de gastos do Poder Legislativo (duodécimos), aludido no art. 29-A da CF/88, tendo por base a decisão exarada na Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, nos seguintes termos:

1) diante o teor do acórdão e resolução acima que consolidam entendimento que o valor do IRRF retido da Folha de Pagamento, não representa ingresso efetivo na receita arrecadada, desconsiderando-o dos limites mínimos constitucionais definidos para gastos na Saúde e Educação e do limite máximo definido pela Lei Complementar 101/2000 para gastos com Pessoal, DEVE o mesmo ser considerado ou não para cálculo do limite máximo de gastos no Legislativo, estabelecido no Artigo 29-A da CF/88, com efeito no crime de responsabilidade pelo Chefe do Poder Executivo determinado no item I do §2º do Artigo 29-a da CF/88?

O consulente não juntou outros documentos aos autos.

É o relato prévio necessário.

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. DAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DA RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 29/2016 - TP

2.1.1 Da existência de processo de consulta em tramitação neste Tribunal com causa de pedir similar ao apresentado nos presentes autos

No que tange ao 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 Justino Malheiros, Presidente da Câmara Municipal de Cuiabá, sob os autos do processo nº 18.745-3/2017, da relatoria do Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira, onde se busca excluir do total de despesa com folha de pagamento, o valor do IRRF de sua despesa com pessoal e do valor recebido do Poder Executivo a título de duodécimos, para fins de cálculo do limite previsto no artigo 29-A, §1º, da CF/88, tendo por base a **aplicação analógica da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP**.

Desse modo, constata-se flagrante similitude entre a causa de pedir da consulta formulada pela Câmara Municipal de Cuiabá e a que serve de fundamento à presente Consulta, tendo ambos os feitos como causa de pedir (questão de fundo) o teor normativo da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP.

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

Resolução de Consulta nº ____/2017. Pessoal. Câmaras Municipais. Limite. Folha de pagamento. Duodécimos. Não exclusão do IRRF.

Para fins de apuração do limite de gastos com folha de pagamento das Câmaras Municipais, a que se refere o § 1º do art. 29-A, da CF/88, não é possível a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) dos duodécimos por elas recebidos e nem da sua despesa total com folha de pagamento.



2.1.2 Da Distribuição por dependência de consulta que apresenta conexão com outro processo

Considerando-se que já há nesta Corte de Contas, consoante mencionado no tópico precedente, processo de consulta (processo nº 18.745-3/2017), que tem em comum com o presente processo a mesma questão preliminar ou de fundo, defende-se que é necessário que se preserve a competência de uma única relatoria para ambas as consultas, visando a consolidação do tema em uma única Resolução de Consulta, evitando-se, desta forma, eventual ocorrência de julgados conflitantes e/ou 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 18.745-3/2017 e 19.851-0/2017, apresentam a mesma causa de pedir (teor normativo da Resolução de Consulta nº 29/2016 - TP), configurando-se, assim, **conexão** entre ambos os processos.

Neste caso, considerando-se que o processo nº 18.745-3/2017 foi protocolizado antes do presente feito, defende-se que cabe ao Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira a competência para relatar o presente processo de consulta, tendo em vista a dependência em decorrência de conexão, previsto no art. 128-B, III¹ c/c seu §3º, da Resolução 14/2007.

Desse modo, em privilégio ao instituto da conexão e a fim de se evitar decisões ou encaminhamentos divergentes sobre a mesma temática consultada, sugere-se que o questionamento formulado nesses autos, acerca da possibilidade, ou não, de aplicação analógica da Resolução de Consulta mencionada, com a finalidade de se estender a

¹Art. 128-A. Salvo os casos expressos de competência privativa do Presidente, as demais atribuições relativas ao controle externo terão a relatoria definida: (...)

III. por dependência em decorrência de prevenção, conexão ou continência entre os processos já distribuídos; e, (Grifou-se)

§ 3º. Consideram-se conexos dois ou mais processos quando o objeto ou a causa de pedir forem idênticos. (Grifou-se)



exclusão do IRRF ao cálculo de limites distintos daqueles tratados na Resolução de Consulta originária, não seja respondido pela Relatoria do Conselheiro José Carlos Novelli, mas pela relatoria do processo nº 18.745-3/2017, que é a do Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira.

Por fim, entendendo o Eminent Relator desses autos pela conexão dos mencionados processos, sugere-se a emissão de determinação de apensamento dos autos dos processos nº 18.745-3/2017 e nº 19.851-0/2017. Contudo, caso não seja esse o entendimento do Relator, segue o Parecer sobre a presente Consulta.

2.2 Dos precedentes

A indagação versa sobre a obrigatoriedade, ou não, da exclusão do IRRF da base de cálculo do limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal, a que se refere o artigo 29-A da CF/88. Conforme ventilado na peça consultiva, esta Corte de Contas possui entendimento assemelhado, o qual o Consulente procura estender por aplicação analógica à presente Consulta, sedimentado por meio da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

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. (Grifou-se)

Nos termos da Resolução de Consulta supracitada, para fins de cálculo do limite de despesas com pessoal, previsto na LRF, o IRRF incidente sobre os vencimentos e subsídios de agentes públicos pode ser excluído tanto das Despesas Totais com Pessoal quanto da Receita Corrente Líquida, pois este imposto não representa despesa e receita efetivas, respectivamente.



Desse modo, a presente Consulta busca saber se o valor retido a título de IRRF das remunerações dos agentes públicos municipais também deve ser excluído da apuração do limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal, aplicando-se, analogicamente, o entendimento firmado na Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP.

Assim, defende-se necessária a realização das seguintes considerações acerca da referida Resolução de Consulta, tendo-se em vista que é citada pelo Consulente como causa de pedir (questão preliminar ou de fundo) de sua Consulta.

2.3 Dos fundamentos divergentes a respeito da Resolução de Consulta nº 29/2016 - TP

A despeito de existir entendimento com relação temática muito próxima ao assunto consultado, sedimentado por meio da Resolução de Consulta nº 29-2016 – TP, esta Consultoria Técnica, em homenagem à sua independência técnica, apresenta estudo que embasa a sua visão a respeito do assunto, pugnando-se, ao final pela sua não aplicação à presente Consulta. Contudo, para tanto, será necessária prévia discussão acerca dos fundamentos de validade da própria Resolução de Consulta mencionada, o que constitui passagem obrigatória do *iter* lógico (questão de fundo) para o deslinde da questão objeto da presente Consulta.

Inicialmente, deve-se registrar que a questão de fundo que permeia a discussão ora travada, cinge-se, basicamente, em se saber se, de fato, a receita oriunda do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre o pagamento de parcelas estipendiais aos respectivos agentes públicos do Estado e Municípios constitui-se em mero registro contábil, não sendo nem receita efetiva, tampouco despesa efetiva para esses entes, de sorte que não deva compor o cálculo da Receita Corrente Líquida e o cálculo das Despesas Totais com Pessoal.

Feitas estas considerações, apresenta-se, a seguir, estudo quanto à questão de fundo apresentada e, posteriormente, quanto à possibilidade aventada pelo consulente, sendo que tal estudo está estruturado em tópicos, a fim de propiciar melhor entendimento ao consulente e facilitar o deslinde ao presente processo.



2.4. 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

Neste tópico, apresenta-se considerações sobre se o IRRF incidente sobre a remuneração dos agentes públicos é, ou não, receita dos entes federados empregadores, se seus valores constituem, ou não, a despesa com pessoal destes entes federados e sobre a possibilidade, ou não, de exclusão de seus valores do cômputo do cálculo das Despesas Totais com Pessoal e da Receita Corrente Líquida, ou seja, discute-se a respeito dos fundamentos de validade técnico jurídica da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, da lavra desta Corte de Contas.

2.4.1 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 União², cabendo a 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

² Constituição Federal de 1988.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;



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 tributários³ (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 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 editou 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.

³ 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.



§ 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 IRRF⁴:

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 grande gama de leis que versam sobre o IR, a consolidação da legislação que trata sobre hipóteses de incidência e responsáveis 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 doutrinadores. No Decreto Federal nº 3.000/99, por exemplo, é possível identificar, **entre 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

⁴ Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 313.



(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, *ipsis litteris*:



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, *in 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.

Dessa forma, os entes federados têm no IRRF uma importante fonte de receita efetiva, pois, de fato, o produto da arrecadação do tributo incorpora-se definitivamente



aos seus erários.

Neste rastro, 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, *ipsis litteris*:

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 imposto de renda incidente sobre os proventos de seus servidores, ou sobre 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 capacidade tributária sobre o IRRF, conferindo aos outros entes da federação, unicamente, a função de arrecadar⁵ e recolher⁶ o tributo, permitindo a incorporação definitiva do produto da arrecadação do imposto à receita desses entes.

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

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



Nessa esteira, decidiu a 4ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso, em Recurso de Apelação ⁷:

Ementa: Processual civil e tributário – Recurso de Apelação c/c Reexame Necessário de Sentença – Ação Popular – Estado - Imposto de Renda Retido na Fonte – Receita definitiva do Estado - Inclusão no cálculo da verba vinculada à manutenção e desenvolvimento do ensino – Princípio da vinculação da receita orçamentária (art. 212, da CR)– Verba honorária reduzida – Aplicação do critério da equidade – inteligência do art.20, § 4º, do CPC – Recurso parcialmente provido – sentença reexaminada retificada em parte. (TJMT, Quarta Câmara Civil, Recurso de Apelação/Reexame Necessário nº 23772/2011 – Classe CNJ – 1728 – Comarca da Capital)

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 agentes públicos 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

⁷ Observação: Após o julgamento da Apelação, o processo foi remetido à (1ª) Primeira Vara Especializada da Fazenda Pública da Capital (Cuiabá/MT), sendo que o último andamento verificado no site: <http://servicos.tjmt.jus.br/processos/comarcas/dadosProcessoPrint.aspx?action=print>, data de 03/04/2013 (juntada de parecer do Ministério Público Estadual).



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 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 CTN⁸.

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.



Este, também, é o entendimento esposado pela doutrina de Leandro Paulsen⁹:

“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 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, 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.

2.4.2 Da natureza de receita pública efetiva do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

Da digressão até aqui travada é possível chegar à conclusão que o Imposto de Renda Retido na Fonte tem natureza de receita efetiva pelos seguintes motivos:

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 determinação constitucional e legal, o produto de sua arrecadação (receita pública tributária), proveniente da tributação da folha de salários dos agentes 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 agentes públicos, às disponibilidades destes entes, ou seja, ocorre uma

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.



redução patrimonial para o contribuinte de fato (agentes públicos) 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 convencionais 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 agentes públicos, e as parcelas retidas (IRRF) acumulam às disponibilidades.

Neste sentido, observa-se que, em conformidade com a Lei 4.320/64, quando os Estados ou Municípios apropriam despesas, como folha salarial de agentes públicos, por exemplo, devem fazê-lo sob a ótica orçamentária, considerando-se os seus valores brutos¹⁰, por representar o valor efetivo do gasto público.

Da mesma forma, devem fazê-lo sob a ótica financeira, 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 credores, 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, 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.

¹⁰ 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.

Desta forma, 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 nacional¹¹, editou a Portaria nº 212/2001¹² 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.

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.



Nessa senda, 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 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 seus agentes públicos 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 FPM¹³, 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 antes 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), 7ª 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,

13 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)



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: 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 com 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 Resolução de Consulta nº 29/2016 - TP 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 arrecadadoras do tributo, ou seja, aumenta quantitativamente seu patrimônio.

O fato desse 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, pois trata-se 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.¹⁴

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.

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 (agentes públicos) quando da apuração definitiva do imposto, que ocorre na ocasião da entrega da 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 natureza tributária do imposto, tendo em vista que as receitas tributárias são públicas por excelência (receitas derivadas)¹⁵

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

14 Embora a NBC – T 16.5 (norma aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.132/08, item nº 22) tenha sido revogada pela NBC TSP – Estrutura Conceitual, esta nova norma quando dispôs sobre o “Princípio da essência sobre a forma” não dispôs de forma contrária ao que dispunha a norma revogada, de sorte que é possível aproveitar a NBC – T 16.5 nesse ponto, posto que mais clara e didática ao entendimento do leitor, aplicando-se melhor à situação em comento.

15 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>)



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 patrimonial, o que se entende ser o correto.

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

Ademais, traduz um relevante evento patrimonial, pois a parcela financeira que fica retida nas disponibilidades dos entes estaduais 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 evidenciado¹⁶.

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

¹⁶ 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)



contábil modificativo aumentativo da situação patrimonial de tais entidades.

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 das operações de crédito¹⁷. (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.

Além disso, 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 do montante da receita pública, pois o mecanismo de arrecadação na fonte deste tributo é idêntico ao IRRF. Tal exclusão nem de longe é aceitável ou cogitada.

Nesse sentido, observa-se que a Lei Complementar nº 116/2003¹⁸ atribui,

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.



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 74/2001¹⁹ estabelece a obrigatoriedade da retenção na fonte do ISSQN sempre que forem realizados pagamentos a fornecedores de serviços da própria municipalidade cuiabana.

Pelos inúmeros fundamentos apresentados neste tópico, contrariamente ao estabelecido na Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, defende-se o entendimento de que o IRRF retido por Estados e Municípios sobre a folha salarial de seus agentes públicos é receita pública tributária efetiva para estes entes federados, não persistindo argumentos técnicos ou jurídicos satisfatórios para justificar interpretação diversa.

2.4.3 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)

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)



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 agentes públicos 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)

No afã de explicar 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 STN²⁰, 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.

(...)

²⁰ 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>>. Acesso em 05.jul.2017



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 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.

Neste senda, 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.

Desse modo, a exclusão do IRRF da RCL contraria todo o ordenamento jurídico pátrio referencial sobre o tema e os entendimentos da STN. Assim, vários limites e parâmetros constantes do Direito Financeiro nacional seriam afetados no âmbito do 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 firmados pela STN sobre o tema, conclui-se que o IRRF incidente sobre os salários de agentes públicos, 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.

2.4.4 Da impossibilidade de exclusão dos valores referentes ao IRRF no cálculo das Despesas Totais com Pessoal

Discorre-se neste subtópico sobre a possibilidade, ou não, de dedução dos valores referentes ao IRRF, descontados dos vencimentos dos agentes públicos, 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 agentes 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 compreendido e não há permissivo técnico ou legal capaz de propiciar a dedução de seu valor dessa despesa.

Ademais, o valor do IRRF descontado dos agentes públicos trata-se de encargo tributário destes, realizado 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 agentes públicos, 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 seguintes 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 seguintes 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.

Percebe-se, assim, 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 precedente. (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.

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 56/2002²¹).

Acompanham as normatizações da STN vários julgados de diversos Tribunais de Contas pátrios, cita-se os seguintes, como exemplos:

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 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

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



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 agentes públicos pelos seus valores líquidos, deduzidos do IRRF, viola o princípio do orçamento bruto, conforme disposição expressa do art. 6º da Lei nº 4.320/64²².

Assim, coadunando-se 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.

2.4.5 Da futura necessidade de reexame da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP

Em face do entendimento desta Consultoria Técnica, esposado nos tópicos anteriores, pugna-se que o teor normativo apresentado na Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP venha a ser futuramente rediscutido por este Tribunal, com a finalidade de se reavaliar se é caso, ou não, de reexame dos seus termos.

Neste contexto, é pertinente trazer à baila o voto do Conselheiro Antônio Joaquim que, na ocasião do julgamento das Contas Anuais de Governo do Estado de Mato Grosso, sob os autos do processo nº 12.041-3/2016²³, relativa ao ano de 2016, ao se referir aos efeitos das Resoluções de Consulta 28/2016-TP²⁴ e Resolução nº 29/2016-TP²⁵, consignou voto apartado do qual se extrai o seguinte excerto, *in verbis*:

22 Lei 4.320/64

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

23 Disponível em

http://www.tce.mt.gov.br/protocolo/documento/num/120413/ano/2016/numero_documento/200155/ano_documento/2017/hash/499533c571e0a73187d789c3c3205db1. Consulta em 06.jul.2017.

24 Esta Resolução de Consulta definiu que os gastos com pessoal da Defensoria Pública devem ser excluídos da despesa total com pessoal do Poder Executivo em face da sua autonomia administrativa, funcional, financeira e orçamentária, nos limites estabelecidos pelo artigo 19 da LRF.

25 Esta Resolução de Consulta admitiu a possibilidade do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, ser excluído das despesas totais com pessoal do Estado e dos Municípios e da composição da RCL destes entes, por não representar receita e ou despesa efetivas, mas mero registro contábil.



Todavia, seus efeitos não vinculam outros órgãos e entidades de controle, a exemplo da Secretaria do Tesouro Nacional que, expressamente, não admite a exclusão de tais despesas do cálculo do percentual de gastos com pessoal de nenhum dos entes da federação, habilitando aquele que descumprir as regras e limites máximos às vedações impostas pela LRF.

De igual forma, o Supremo Tribunal Federal tem decidido, em casos concretos semelhantes, de modo análogo ao da Secretaria do Tesouro Nacional. (Grifou-se)

Isso revela que, quando calculados de acordo com os entendimentos recentes deste Tribunal, os percentuais de gastos do Poder Executivo com pessoal e, de modo reflexo, o consolidado dos Poderes e órgãos do Estado de Mato Grosso, estão dentro dos limites definidos pela LRF, e assim devem ser considerados na emissão do parecer prévio sobre as contas de governo.

Contudo, extrapolam os limites dessa Lei quando apurados segundo as regras da Secretaria do Tesouro Nacional e do Supremo Tribunal Federal, podendo sujeitar o Estado de Mato Grosso à suspensão das transferências voluntárias, à obtenção de garantias e à contratação de operações de crédito, além das demais exigências impostas pela LRF.

(...)

Ademais, considerando as divergências de posicionamentos já mencionados, sugiro que esta Corte realize estudos para verificar se é o caso de rever o posicionamento das Resoluções de Consulta 28 e 29/2016. (Grifou-se)

(...)

Esse voto encontra respaldo no fato de que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) não comunga do entendimento firmado por meio da Resolução de Consulta TCE/MT no 29/2016 - TP, apurando o limite de gastos com pessoal, incluindo-se o IRRF para tanto, conforme orientação do MCASP alhures citada, de sorte que o governo do Estado de Mato Grosso tem enfrentado dificuldade em obter aval²⁶ daquele órgão para seus empréstimos, conforme noticiado pela imprensa local.²⁷

Desta forma, conclui-se que o voto do Conselheiro Antônio Joaquim, além de corroborar as informações sobre as dificuldades enfrentadas pelo Estado de Mato Grosso em obter autorização para endividamento e aval junto à STN, em consonância com o entendimento apresentado por esta Consulta Técnica, ventila a necessidade de o teor da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP vir a ser novamente debatido futuramente por

26 A STN tem se recusado a oferecer garantia com base no inciso II, do §3º, do art. 23 da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

27 Disponível em <<http://midianews.com.br/politica/uniao-nao-aceita-norma-e-mt-mantem-estouro-da-folha/298198>>. Consulta em 06.jul. 2017.



esta Corte de Contas.

3. DA QUESTÃO SUSCITADA EM CONSULTA

3.1 Da impossibilidade de exclusão dos valores referentes ao IRRF da base de cálculo do limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal (Duodécimos)

A partir deste tópico, adentra-se ao mérito da questão posta em consulta. Conforme se depreende do quesito apresentado, indaga-se se é obrigatória a exclusão dos valores referentes ao IRRF, descontado da remuneração dos agentes públicos municipais, da base de cálculo do limite total da despesa do Poder Legislativo, a que se refere o art. 29-A, da CF/88, aplicando-se por analogia os ditames da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP.

Para o deslinde desta questão será necessária uma digressão a respeito dos conceitos de limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal (art. 29-A, caput, da CF/88) e duodécimos (Art. 168, da CF/88).

3.1.1 – Dos conceitos de duodécimos e limite de gastos total do Poder Legislativo Municipal

Dispõe o artigo 168 da Constituição Federal o seguinte, *litteris*:

Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Grifou-se)

Assim, da leitura do artigo supracitado, depreende-se o conceito de **duodécimos como sendo repasses financeiros mensais de parcelas do orçamento anual de cada poder ou órgão autônomo** ali referidos, a serem repassadas até o dia 20 de cada mês pelo Poder Executivo. O orçamento anual de cada poder ou ente autônomo é fixado na Lei Orçamentária Anual (LOA). No caso do Poder Legislativo Municipal, seu valor total



tem por teto ou limite o montante a que se refere o artigo 29-A da CF/88. Esse limite tem a seguinte previsão constitucional, *in verbis*:

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior: (Grifou-se) [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000\)](#)

I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes; [\(Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes; [\(Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009\)](#)

III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes; [\(Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009\)](#)

IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes; [\(Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009\)](#)

V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes; [\(Incluído pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009\)](#)

VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes. [\(Incluído pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009\)](#)

§ 1º A Câmara Municipal não gastará mais de setenta por cento de sua receita com folha de pagamento, incluído o gasto com o subsídio de seus Vereadores. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000\)](#) (Grifou-se)

Desta forma, consoante o disposto acima, tal limite varia em função da população residente no Município e tem por base o somatório da receita tributária e das transferências, previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158²⁸ e 159, da CF/88, arrecadadas no ano anterior pelo Município a que se vincula o respectivo Poder Legislativo. Contribui com a discussão o Acórdão nº 543/2006 – TCE/MT, que dispõe que o IRRF compõe a base de cálculo do orçamento anual da Câmara, nos seguintes termos:

28 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; (Grifou-se) (...)



Acórdão nº 543/2006 (DOE, 12/04/2006). Câmara Municipal. Despesa. Limite. Gasto total. Base de cálculo. Receitas que compõem a base de cálculo.²⁹

As receitas tributárias e transferências que servem de base de cálculo para repasse de duodécimo à Câmara Municipal, em consonância com o mandamento constitucional, são: (Grifou-se)

1. Receitas tributárias:

- Impostos: IPTU, ITBI, ISSQN, IRRF; (Grifou-se)
- Taxas ;
- Contribuição de Melhoria;
- Receita da Dívida Ativa Tributária;
- Juros e multas da receita tributária;
- Juros e multas da receita da dívida ativa tributária .

2. Receitas de transferências:

- Transferências da União: FPM, ITR, IOF s/ ouro, ICMS desoneração das exportações, CIDE;
- Transferências do Estado: ICMS, IPVA, IPI exportação.

Assim, constata-se que o valor do IRRF constituiu parcela que compõe a base de cálculo para a fixação do orçamento anual do Poder Legislativo Municipal que, por sua vez, em muitos casos, será o valor dos próprios duodécimos que, posteriormente, serão transferidos às Câmaras Municipais a título de cotas financeiras mensais.

Impende ressaltar que o valor do orçamento anual do Poder Legislativo Municipal não se confunde com o limite estabelecido no artigo 29-A, que lhe constitui teto. A depender da real necessidade da Câmara Municipal, o valor de seu orçamento poderá ser, inclusive, menor que o limite do art. 29-A. Nesse sentido são as seguintes deliberações plenárias desta Corte de Contas, *in verbis*:

Acórdão nº 965/2002 (DOE, 20/06/2002). Câmara Municipal. Despesa. Limite. Gasto total. Orçamento. Possibilidade de estabelecimento de valor inferior ao limite constitucional.³⁰

Os percentuais fixados pelos incisos do artigo 29-A da Constituição Federal constituem limites que não deverão ser ultrapassados, não significando autorização para gastos desnecessários por parte do Legislativo Municipal. Os valores fixados para os repasses poderão, inclusive, ser inferiores aos limites estabelecidos no referido artigo constitucional, desde que suficientes para custear a manutenção dos serviços da Câmara. (Grifou-se)

²⁹ Estas decisões também tratam de outros assuntos.

³⁰ Esta decisão também trata de outros assuntos.



Resolução de Consulta nº 07/2013 (DOC, 07/05/2013). Câmara Municipal. Despesa. Limite. Gasto total. Fixação. Possibilidade de estabelecimento de valor inferior ao limite. Inexistência de direito adquirido ao limite constitucional.

1. O valor do orçamento da câmara municipal pode ser inferior ao limite de gasto do poder legislativo municipal estabelecido no artigo 29-A da Constituição Federal, tendo em vista que não há direito da câmara à percepção do limite. (Grifou-se)

2. O direito da câmara municipal ao duodécimo restringe-se ao valor fixado no orçamento, desde que observado o limite constitucional. (Grifou-se)

3. Caso o orçamento da câmara municipal tenha sido subestimado a ponto de inviabilizar o seu funcionamento normal, poderá haver suplementação, desde que não exceda o limite constitucional.

4. O aumento do orçamento da câmara municipal deve ser promovido por meio de crédito adicional, com a indicação da respectiva fonte de recurso, e ser promovido por lei de iniciativa do Poder Executivo (crédito especial) ou de decreto do Poder Executivo (crédito suplementar).

Assim, depreende-se da leitura das deliberações plenárias transcritas que não se pode confundir o montante anual fixado na LOA para a Câmara Municipal (Art. 168, da CF/88) com o próprio limite para tal montante (Art. 29-A, da CF/88). Conclui-se, ainda, que inexistente direito adquirido à fixação do orçamento anual do Poder Legislativo Municipal em valor igual ao do limite constitucional estabelecido no art. 29-A da CF/88.

Por último, constata-se, também que o IRRF compõe, consoante taxativamente previsto no art. 29-A da CF/88, a base de cálculo do limite total das despesas do Poder Legislativo Municipal.

3.1.2 Da resposta à questão suscitada em Consulta

No que diz respeito à questão suscitada, antes de se apresentar a resposta requerida, é necessário trazer à baila as seguintes conclusões, extraídas dos tópicos precedentes:

a) O IRRF constitui receita própria efetiva dos Municípios, nos termos do art. 158, I, da CF/88;



b) A arrecadação do IRRF é, em essência, um fato que altera positivamente a estrutura patrimonial das entidades arrecadoras do tributo, ou seja, aumenta quantitativamente seu patrimônio;

c) O IRRF retido pelos Municípios sobre a folha salarial de seus agentes públicos é receita pública tributária efetiva para estes entes federados, não persistindo argumentos técnicos ou jurídicos satisfatórios para justificar interpretação diversa; e

d) 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.

Feitas estas considerações, é importante salientar que a Resolução de Consulta TCE-MT nº 29/2016 – TP tratou da interpretação de regras definidas em legislação infraconstitucional (LRF) e não de regras insertas no próprio texto constitucional como é o caso do limite máximo de gastos do Poder Legislativo Municipal, dos duodécimos transferidos às Câmaras Municipais e da parcela do IRRF que o compõe, consoante demonstrado nos subtópicos 2.4.1 e 3.1.1.

Além disso, cumpre alertar que, caso seja permitida a aplicação analógica da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP à presente Consulta, haverá diminuição dos valores dos repasses financeiros às Câmaras Municipais, a título de duodécimos, posto que se permitirá a exclusão do IRRF da própria base de cálculo utilizada para apuração desses valores.

Outrossim, ressalta-se que deixar de realizar as transferências de duodécimos ou realizá-las em valor menor do que aquele taxativamente expresso no art. 29 – A da CF, inclusive quanto à sua composição, pode ensejar crime de responsabilidade do Prefeito Municipal, nos termos do art. 29 – A, §2º, I e III, da CF/88.

Por fim, face a todo o exposto, é forçoso concluir que não merece prosperar a tese de aplicação analógica do entendimento consubstanciado na Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, com a finalidade de se excluir o valor do IRRF, retido na ocasião de



pagamento das remunerações dos agentes públicos municipais, da base de cálculo do limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal.

A propósito, caso seja admitida pelo Relator a aplicação analógica da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, aventada pelo Consulente, à presente Consulta, pugna-se pela modulação temporal de seus efeitos, de modo que o teor normativo de eventual Resolução de Consulta passe a vigor apenas no ano subsequente à sua aprovação, com o fim de se permitir aos Poderes Legislativos Municipais a necessária programação financeira de suas atividades de forma compatível com o eventual novel entendimento dela decorrente. Assim, eventual Resolução de Consulta, aprovada no ano de 2017, somente passaria a produzir efeitos normativos para a programação orçamentária realizada no exercício de 2018 para 2019.

Nesse contexto, essa modulação de efeitos se faz necessária tendo em vista que os orçamentos e duodécimos do ano de 2017 (em execução) já foram confeccionados e calculados levando-se em consideração o IRRF arrecadado pelos Municípios em 2016. Vale lembrar, também, que várias propostas orçamentárias para o ano de 2018 já estão em fase final de elaboração, de sorte que, a depender do tempo de apreciação desta Consulta, a sua aprovação com vigência imediata poderá comprometer orçamentos já aprovados ou em fase de aprovação para o exercício de 2018.

4. CONCLUSÃO

Pelo exposto conclui-se o seguinte:

a) Face aos argumentos expostos no tópico “2” do presente Parecer, esta Consultoria Técnica mantém entendimento contrário à aplicação analógica da Resolução de Consulta 29/2016 – TP à questão objeto da Consulta, concordando, ainda, com o voto esposado pelo Conselheiro Antônio Joaquim, nos autos do processo nº 12.041-3/2016, que pugna pela necessidade de, futuramente, discutir a mencionada Resolução de Consulta com o intuito de proceder com seu reexame, se for o caso;



b) A Resolução de Consulta TCE/MT nº 29/2016 – TP, que serviu de paradigma ao Consulente, tratou tão somente de interpretação de regras definidas em legislação infraconstitucional (LRF) e não de regras insertas no próprio texto constitucional como é o caso do limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal;

c) Não merece prosperar a tese de aplicação analógica do entendimento consubstanciado na Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP, com a finalidade de se excluir o valor do IRRF, retido na ocasião do pagamento das remunerações dos agentes públicos municipais, da base de cálculo do limite total da despesa do Poder Legislativo Municipal.

5. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

Ante o exposto, considerando-se os argumentos apresentados e a inexistência de prejudgado neste Tribunal que responda integralmente à presente Consulta, sugere-se à consideração superior, com fundamento no § 1º do art. 234 da Resolução 14/2007 (RITCE MT), as seguintes providências:

1) Caso o entendimento do Relator seja no sentido da não aplicação analógica da Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP à presente Consulta, alinhando-se com o entendimento desta Consultoria Técnica, que seja sugerida ao Tribunal Pleno a seguinte ementa:

Resolução de Consulta nº ____/2017. Câmaras Municipais. Limite. Gasto total. Base de cálculo. Não exclusão do IRRF.

Para fins de apuração do limite total de despesas do Poder Legislativo Municipal, a que se refere o art. 29–A da CF/88, não é possível a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) arrecadado pelo Município sobre os rendimentos dos seus agentes públicos.

2) Caso o Relator entenda de maneira contrária ao apresentado neste Parecer, que seja sugerida, alternativamente, a seguinte ementa **com modulação de efeitos**, de



modo a vigor a partir do ano subsequente à sua aprovação:

Resolução de Consulta nº ____/2017. Câmaras Municipais. Limite. Gasto total. Base de cálculo. Exclusão do IRRF.

1. Para fins de apuração do limite total de despesas do Poder Legislativo Municipal, a que se refere o art. 29–A da CF/88, é possível a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) arrecadado pelo Município sobre os rendimentos dos seus agentes públicos.

2. Os efeitos desta Resolução de Consulta terão eficácia para programação orçamentária realizada no exercício subsequente à sua aprovação.

Cuiabá-MT, 11 de julho de 2017.

Ademir Aparecido Peixoto de Azevedo
Auditor Público Externo

Edicarlos Lima Silva
Secretário Chefe da Consultoria Técnica