

SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS E RESPEITO À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

*José Antonio Minatel*¹

1. INTRODUÇÃO

É do conhecimento geral a espantosa complexidade do sistema tributário brasileiro, a ponto de provocar situações embaraçosas para aqueles que não estão familiarizados com o cipoal de regras que o compõem. Lembro-me do questionamento que me fez um professor europeu sobre possível equívoco jornalístico em noticiário sobre empresa que deixava de operar em nosso país, sob a justificativa de que o governo brasileiro havia *reduzido a alíquota* do imposto incidente sobre o produto de sua fabricação, concluindo a notícia que essa redução tornava inviável a operação no mercado brasileiro. Estaria equivocado o jornalista?

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo (SP); professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP), nos cursos de graduação e pós-graduação; professor no curso de especialização e de mestrado do IBET-Instituto Brasileiro de Direito Tributário; ex-Delegado da Receita Federal em Campinas; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; autor do livro “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, publicado pela MP Editora (SP), em 2005; vários pareceres, artigos e capítulos de livros publicados sobre matéria tributária e processo administrativo tributário; advogado e consultor tributário.

Não, o relato do jornalista estava correto e a estranha correlação entre *redução de alíquota* de tributo e a decisão de *deixar o país*, tinha a ver com incentivos fiscais concedidos pela legislação tributária brasileira aos adquirentes do produto por ela fabricado, incentivos de crédito presumido que eram dimensionados exatamente pela alíquota do imposto prevista para o referido produto. Reduzida a alíquota a zero, acabara o incentivo de crédito ao adquirente que viu aumentado seu custo de aquisição, ainda que o preço fixado pelo vendedor fabricante continuasse o mesmo, mas reduzida a sua competitividade no mercado pela eliminação do atrativo.

Ponderação equivalente foi manifestada por empresário que havia instalado sua empresa de importação em unidade da federação que concedia incentivos fiscais relacionados com o imposto estadual incidente no desembaraço aduaneiro, mediante crédito que era aproveitado para neutralizar a significativa incidência do mesmo imposto quando da distribuição dos produtos importados para clientes localizados em outras unidades da federação. Com a aprovação da Resolução do Senado nº 13/2012 que uniformizou a incidência do imposto estadual nas operações interestaduais com produtos importados, pela alíquota única que foi *reduzida* para 4% (quatro por cento), perdeu espaço e competitividade essa importadora que decidiu encerrar suas atividades, sob a alegação de que a *redução* do imposto eliminara a sua margem de lucratividade, não mais suficiente para manter estabelecimento em localidade que exigia alto custo de logística para a distribuição dos produtos importados.

Ainda que esses comentários iniciais nada tenham a ver com a reflexão proposta pelo título desse ensaio, servem como advertência para que não se faça juízo precipitado quando se está diante de interpretação de regra jurídica que compõe o nosso complexo e rígido Sistema Tributário Nacional. Sim, diferentemente de outros países, nosso sistema tributário está esmiuçado e particularizado por meio de emaranhado de regras deliberadamente colocadas pelo constituinte originário

na Lei Maior que é a Constituição Federal. Além de identificar as parcelas da realidade com significação econômica na distribuição das privativas competências atribuídas aos entes tributantes, essas regras fixam específicas diretrizes para a instituição de cada tributo ali previsto, delimitando a matéria que pode ser tomada como base de incidência, o aceno para a pessoa a ser colhida para figurar como sujeito passivo, as vedações e os limites, extrema particularização que deixa estreito caminho ao legislador ordinário encarregado da elaboração da regra de incidência de cada tributo.

É nesse contexto de pouca liberdade delimitada pelo emaranhado de regras constitucionais que, necessariamente, devem transitar os diferentes operadores do direito na extração das normas jurídicas ali assentadas, seja ele o legislador ordinário no seu papel de idealizar a lei tributária, o integrante do Poder Executivo encarregado de aplicá-la, o doutrinador na sua atuação construtiva para o deslinde da norma jurídica consentânea com o sistema de que faz parte e, principalmente, o julgador como encarregado institucional de solução das controvérsias tributárias, seja na esfera administrativa ou na esfera judicial, para que se busque dar efetividade aos primados da festejada segurança jurídica, pilar de sustentação da paz social que legitima o chamado estado democrático de direito.

Evidente que há atividade de interpretação em todas as ações desses diferentes agentes, juízo de abstração da norma jurídica que não pode buscar socorro unicamente em rótulos (consequencialismo, interpretação progressista, neoconstitucionalismo, ativismo e outros modismos) costumeiramente utilizados na busca de sua convalidação, uma vez que pela restrita liberdade assegurada pelo nosso sistema constitucional tributário, a honesta atividade de interpretação deve começar e terminar resguardando os princípios e demais diretrizes constitucionais.

É com foco nessas premissas que vamos avançar para trazer a exame dois específicos casos, abordando a solução adotada para controvérsias tributárias que se arrastaram por

longo tempo em nossos tribunais, fazendo o necessário cotejo de seus fundamentos determinantes com a rígida estrutura do nosso sistema constitucional tributário.

2. IMUNIDADE RECÍPROCA X EXIGÊNCIA DE IPTU DO POSSUIDOR USUÁRIO DO IMÓVEL

Está pacificado na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que a imunidade tributária é proteção constitucional que limita a ação do legislador ordinário, negando-lhe competência para instituir impostos sobre determinadas matérias, situações e/ou pessoas expressamente referidas, tendo sempre em conta um bem jurídico tutelado pela própria Constituição Federal. Não é esse o espaço para enumerarmos as diferentes imunidades e o correspondente bem jurídico tutelado em cada regra que dá harmonia nessa construção lógica do ordenamento constitucional, bastando aqui referir, como exemplo, à imunidade relacionada com os “templos de qualquer culto”², proteção constitucional que procura dar efetividade ao princípio da “liberdade religiosa”³ destacado no rol dos direitos e garantias individuais, ou mesmo a imunidade prevista para os “livros, jornais e periódicos ...”⁴ que busca minimizar o impacto dos tributos para reduzir o preço desses instrumentos que servem para assegurar o acesso ao

2. CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] b) templos de qualquer culto;”

3. CF: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;”

4. CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

conhecimento, à informação⁵, à cultura e à educação⁶, que são bens jurídicos igualmente tutelados.

No entanto, a questão trazida à reflexão tem a ver com a chamada “imunidade recíproca”, proteção constitucional que, em prol da garantia da estabilidade e tutelando a harmonia entre os entes que compõem a “federação”⁷, veda que sejam exigidos impostos entre os próprios entes tributantes, ou na linguagem constitucional, está proibida a exigência de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”⁸.

Dentre os impostos catalogados como incidentes sobre “patrimônio”, destaca-se aqui o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)⁹, de competência dos Municípios¹⁰, cuja materialidade da regra matriz de sua hipótese de incidência, nas lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho¹¹, pode ser aqui reduzida pela situação evidenciada pelo verbo no infinitivo *ser*, comando ao qual se agrega o complemento que identifica a matéria: *proprietário de imóvel urbano*. Portanto, *ser proprietário de imóvel urbano* é a situação que deve

5. CF: “Art. 5º. [...] XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;”

6. CF: “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;”

7. CF: “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”; e “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”

8. “Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”

9. Classificação adotada pelo CTN, como aparece no Capítulo III, Seção II da Lei nº 5.172/66.

10. CF: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;”

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 266/268.

estar prevista na lei municipal como necessária e suficiente para que alguém seja colocado no polo passivo da relação jurídica tributária do IPTU, atribuindo-lhe o dever legal de entregar ao Município a parcela de riqueza em cumprimento da consequência ali prevista.

Essa convergência que procura harmonizar o critério material da incidência do imposto, com a definição da pessoa a ser colhida para figurar no polo passivo (critério pessoal) da relação jurídica, é diretriz que foi encampada pelo Código Tributário Nacional (CTN) ao estabelecer no seu artigo 34 que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”, locução que se amolda ao comando que veicula o correspondente critério material (ou fato gerador, na linguagem do CTN), nos seguintes termos:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

No entanto, não basta estarem convergentes entre si os artigos 32 e 34 do CTN, sendo fundamental que as diretrizes ali previstas (e que darão suporte para validação das regras de incidência do IPTU a serem adotadas pelos diferentes Municípios) guardem correspondência e harmonia com as regras da Constituição Federal que, na rígida distribuição das competências tributárias, delimita o estreito caminho reservado ao legislador municipal nessa matéria, qual seja, a competência tributária atribuída ao Município é restrita para criar imposto que venha incidir sobre a potencialidade econômica mensurada pelo direito relacionado com a “*propriedade predial e territorial urbana*”, nos termos do já indicado artigo 156, inciso I, da Constituição Federal.

Sim, no rigor técnico da pessoalidade subentendida na relação jurídica tributária, não parece adequada a construção

corriqueira em que se afirma ser o IPTU incidente sobre o *imóvel* urbano, pois a incidência não se dá sobre a coisa, sobre o objeto, mas sobre a conduta ou situação da pessoa que detém o *direito* sobre a coisa. Nesse sentido, para o necessário vínculo com a situação ou conduta da pessoa a ser colhida no polo passivo, esse imposto só pode incidir sobre o montante que traduz e mensura a situação jurídica que lhe confere *direito de propriedade* de bem imóvel, situação regulada pelo direito privado que exige *título aquisitivo transcrito no registro imobiliário*¹².

Portanto, em nosso ordenamento há específica formalidade (registro do título aquisitivo) para que alguém seja, juridicamente, reconhecido como *proprietário* de bem imóvel, advertindo-se que, sendo instituto regulado pelo direito privado (como é o *direito de propriedade* imobiliária), não pode ser alterado pela lei tributária, ao teor da previsão contida no artigo 110 do CTN¹³.

Assim, do cotejo dos institutos até aqui examinados é possível resumir que, no âmbito do IPTU, a proteção constitucional chamada de “imunidade recíproca” impede que o Município exija esse imposto sobre imóvel urbano localizado em seu território, quando a titularidade jurídica comprove tratar-se de propriedade imobiliária integrante do “patrimônio” de órgão público de outra entidade tributante, dada a previsão constitucional que assegura ser essa imunidade “extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”¹⁴.

12. Código Civil: “Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. § 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.”

13. CTN: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

14. CF: Artigo 150, § 2º.

É com base nessas premissas que avançamos para examinar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal que, no rito da chamada repercussão geral, solucionou controvérsia relacionada com o tema aqui abordado, proferindo decisão sintetizada na seguinte ementa:

IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público.¹⁵

Frente ao que examinamos linhas atrás, o STF gastou tempo e energia para anunciar o óbvio. Evidente que soa estranho o enunciado ao referir-se à imunidade para “*ocupante de bem público*”, uma vez que estando em jogo a aplicação da regra de incidência do IPTU do Município de Santos (SP), a condição de “ser proprietário” do imóvel ali localizado seria requisito fundamental para o direito invocado. Mais ainda, na condição de simples “*ocupante*” de imóvel urbano naquele Município não poderia a sociedade de economia mista reunir condições nem mesmo para se cogitar de sua eventual sujeição passiva, faltando-lhe interesse jurídico e capacidade processual para invocar a proteção constitucional da imunidade para imóvel que não integra o seu “patrimônio”, pela ausência dos atributos que tipificam o direito de “propriedade”.

Mais estranho ainda é ver essa matéria distorcida chegar ao STF e ganhar as credenciais para ser admitida no rito da repercussão geral, exigindo tempo e esforços da Suprema Corte que, se atenta à rigidez do nosso sistema constitucional tributário, só poderia aproveitar a oportunidade para dizer o óbvio e

15. STF: Recurso Extraordinário nº 594.015, sessão plenária de 06/04/2017, recorrente Petróleo Brasileiro S/A e recorrido o Município de Santos, relator o Min. Marco Aurélio, trânsito em julgado em 20/10/2018, com a fixação da seguinte tese: “Tema 385: A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.

relembrar que, por incidir o imposto sobre o direito de *propriedade*, qualquer imunidade relacionada com o IPTU é proteção constitucional que só pode proteger o patrimônio relacionado com a pessoa do *proprietário*, jamais a pessoa qualificada como *ocupante*, usuário, locatário, permissionário, ou qualquer outra designação que vier a ser adotada para designar aquele que, temporariamente, só detém o direito de *posse* que assegura o uso e gozo do imóvel que, juridicamente, integra o *patrimônio* de outra pessoa que detém o direito de *propriedade*.

Não se postula caráter absoluto para a *imunidade tributária recíproca*, nem se desconhece a rigidez da regra constitucional que estipulou restrições para essa proteção tributária levando em conta a forma de utilização do patrimônio público, ao negar a *imunidade* quando os bens (no caso, imóveis) que estiverem “relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”¹⁶. Aliás, esse fundamento foi determinante na ponderação do Ministro relator que, após transcrever o parágrafo 3º do artigo 150 da Constituição Federal, assim escreveu no seu voto:

Então, nem mesmo as pessoas jurídicas do direito público, que exploram atividade econômica, gozam da imunidade, o que se dirá quanto ao particular.

Mostra-se inequívoco ser o imóvel da União empregado em atividade de sociedade de economia mista que atua no mercado com fins lucrativos. Não há base a justificar o gozo de imunidade nos termos pretendidos.

O ente público, ainda que não seja o responsável pela exploração direta da atividade econômica, ao ceder o imóvel a sociedade de economia mista, permite que o bem seja afetado a empreendimento desenvolvido, ensejando a geração de riquezas, posteriormente incorporadas ao patrimônio da cessionária, em benefício último dos acionistas.¹⁷

16. CF: Artigo 150, § 3º.

17. STF: Trecho de voto do Ministro Marco Aurélio proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 594.015, pag. 4.

Com todo respeito que merece a nossa Suprema Corte, embora transcreva a regra constitucional restritiva e faça referência a outras diretrizes da Lei Maior relacionadas com a ordem econômica para afastar a imunidade, parece-nos que pecou na formulação do juízo interpretativo quando da extração da regra jurídica aplicável ao caso sob análise.

Com efeito, estando em análise a imunidade recíproca relacionada com o IPTU, diante das premissas destacadas pelo relator no sentido de que se mostra (i) “inequívoco ser o imóvel da União” e que era (ii) “empregado em atividade de sociedade de economia mista [arrendamento à PETROBRAS) que atua no mercado com fins lucrativos”, o afastamento da imunidade possibilitaria a exigência do imposto diretamente da proprietária do imóvel (UNIÃO) que, nos termos do artigo 34 do CTN, reuniria os predicados para figurar na relação jurídica como sujeito passivo na condição de contribuinte, jamais a “ocupante” do imóvel que não tem qualquer relação jurídica com o Município tributante.

Apressa-se para rechaçar a afirmativa de que o próprio CTN daria fundamento para essa pretensão, ao fazer referência no seu artigo 32 ao “domínio útil e posse”, ao lado do instituto da “propriedade” como fato gerador do IPTU, assim como seu artigo 34 que, além do “proprietário do imóvel”, faz alusão ao “titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título”.

Primeiro, na atribuição de competência ao Município o constituinte não fez referência ao instituto da “posse”, mas só ao direito de “propriedade”. Se isso não bastasse, não se pode ignorar que há pronunciamentos doutrinários e jurisprudência pacificada interpretando e harmonizando esses dispositivos do CTN para ali enxergar a possibilidade de exigência do IPTU daquele que, sem ser proprietário jurídico de imóvel, por não ter título aquisitivo devidamente transcrito no registro imobiliário, é a pessoa que se considera legítimo “dono” por ter a “posse”, “domínio útil” e desfrutar do uso e gozo do imóvel sem qualquer turbação por terceiro, situação convalidada e tratada na jurisprudência e pela doutrina como

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

detentor de “*animus domini*”¹⁸. Ricardo Lodi Ribeiro esclarece de forma didática:

“[...] não é qualquer posse que gera a incidência do tributo, sendo necessária uma redução teleológica na redação do art. 34 do CTN que prevê a tributação do possuidor a qualquer título, uma vez que tributar a posse não reveladora da propriedade não só viola a capacidade contributiva, mas extrapola a própria competência constitucional atribuída pelo art. 156, I, CF, aos Municípios. Em consequência, é tributada a posse originária que não deriva de um negócio jurídico com o proprietário, onde o posseiro revela o *animus domini* (posse ad usucapionem), ou seja, naquelas que podem gerar usucapião.”¹⁹

Seguramente, não é a situação examinada neste caso pela Suprema Corte, assim como não guarda sintonia com outro julgado pelo mesmo colegiado, também no rito da repercussão geral, em que o STF insistiu na mesma linha ao fixar tese similar:

IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, *sendo esta a devedora*.²⁰ (destacamos)

Em resumo e para colocar fim nessas breves reflexões, não se nega a possibilidade de afastar a imunidade recíproca e que venha a ser exigido o IPTU do órgão público “proprietário” do imóvel que venha destinar esse patrimônio para utilização pela

18. STJ: Acórdão no Agravo em Resp. 1.516.702 (BA), em 07/12/2020, com a seguinte ementa: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. SUJEIÇÃO PASSIVA. POSSE. ANIMUS DOMINI. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. 1. A conformidade do entendimento consignado no acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior de que o arrendatário, por não exercer a posse do imóvel com *animus domini*, não é sujeito passivo do IPTU atraindo o óbice de conhecimento estornado na Súmula 83 do STJ”.

19. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos: teoria geral e espécies. Niterói: Impetus, 2013, p. 304.

20. STF: Recurso Extraordinário nº 601.720 (RJ), julgado no rito da repercussão geral em 19/04/2017, fixando a seguinte Tese nº 437: “Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”.

iniciativa privada. Nessa hipótese, pela via contratual (locação, arrendamento, ou outro instrumento pertinente) é que se pode atribuir o encargo do imposto ao usuário (ou “ocupante” como refere-se o julgado do STF). No entanto, essa possibilidade contratual não autoriza que seja atribuída ao usuário a condição jurídica de sujeito passivo, sendo pertinente lembrar que “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”²¹.

Em tom de arremate, volto ao título atribuído ao presente ensaio para reafirmar a necessidade de que a estrutura harmoniosa da Constituição Federal seja sempre prestigiada na construção das regras jurídicas que dela devem ser extraídas para solução das controvérsias tributárias, evitando-se que a *ratio* do calor interpretativo venha banalizar a rigidez que é nota qualificadora do sistema tributário brasileiro.

3. EXIGÊNCIA DE IR-FONTE NÃO PREVISTO EM LEI

No contexto proposto para essa breve reflexão cabe também ponderar sobre a dinâmica de interpretação e os fundamentos adotados em recente pronunciamento da Suprema Corte, na solução de controvérsia relacionada com a incidência do imposto sobre a renda na sistemática de substituição tributária, em que a lei elege situações para exigir a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora (IR-Fonte). Correlata com essa questão, examina-se, também, a solução adotada para a controvérsia sobre a apropriação da totalidade do valor do imposto retido, como receita pública dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, quando essas pessoas jurídicas de direito público, suas autarquias e fundações, figurarem na condição de fonte pagadora da renda e dos rendimentos tributáveis, inclusive em pagamento de pessoas jurídicas na qualidade de fornecedoras de mercadorias e de serviços.

21. CTN: artigo 123.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Centrando o foco na estreita perspectiva proposta para este breve exame, traz-se aos olhos a síntese conclusiva adotada pela Suprema Corte que, no rito da repercussão geral a que foi submetido o Recurso Extraordinário nº 1.293.453 (RS) interposto pela União Federal, encerrou o julgamento fixando a seguinte Tese para o Tema nº 1130:

[...]

9. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Fixação da seguinte tese para o TEMA 1130: “Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou *jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços*, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.²² (destaque acrescido)

Numa primeira análise, superficial e apressada, intui-se que a diretriz adotada pelo STF parece indicar coerência com as conhecidas regras constitucionais que, além de preverem competências privativas na instituição de impostos pelos entes tributantes, estipulam o compartilhamento de arrecadação de determinados tributos, como são as regras constitucionais de “repartição das receitas tributárias” previstas nos artigos 157, inciso I e 158, inciso I, dispositivos que aparecem na ementa transcrita como sendo as regras que foram objeto da interpretação e que são aqui reproduzidos:

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:

22. STF: Recurso Extraordinário nº 1.293.453 (RS), julgado pelo Tribunal Pleno em 11/10/2021, relator o Ministro Alexandre de Moraes.

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

De pronto, é preciso destacar que os dispositivos transcritos não estabelecem incidência do imposto de renda, tampouco atribuem capacidade tributária ativa a Estados, Distrito Federal e Municípios ali mencionados, uma vez ser consabido que Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui privativa e rígida competência para que os entes tributantes, por meio de leis próprias inspiradas na mesma fonte constitucional, criem os tributos que lhes cabem de forma independente e soberana, confirmando o postulado que prega não existir hierarquia entre os entes tributantes.

Essa premissa de inexistência de hierarquia, aliada à imunidade recíproca consagrada na Magna Carta, justificam o arranjo idealizado pelo constituinte. Com efeito, vislumbrando a impossibilidade de o legislador da *União atribuir dever* para que Estados, Distrito Federal e Municípios retenham na fonte e repassem o imposto sobre a renda incidente de forma antecipada, operou o constituinte com norma indutora que busca transformar o suposto *dever* de retenção em legítimo *interesse*, atribuindo o *benefício* de apropriação, como receita própria compartilhada, dos valores do imposto de renda passíveis de retenção segundo a específica legislação federal, pois cabe exclusivamente à **União o papel de legislar sobre o imposto de renda** e, portanto, definir a forma de sua arrecadação e as hipóteses de tributação antecipada pelo mecanismo de retenção pela fonte pagadora (IR-Fonte).

Essas diretrizes estão encampadas nos dispositivos transcritos, de onde se extrai idêntico comando previsto na Constituição Federal para assegurar a apropriação, como receita própria, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, do valor retido a título de imposto sobre a renda “*incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem*”. A controvérsia aqui comentada (e objeto de instauração de Incidente de Demandas

Repetitivas no Tribunal de Origem – TRF 4ª Região) tem a ver com a extensão e abrangência do IR-Fonte ali referido, notadamente com o conteúdo da incidência valorizada pelo constituinte na expressão “sobre rendimentos pagos, a qualquer título”.

Não se consegue imaginar o deslinde dessa controvérsia com proposição que não guarde coerência com a rígida estrutura do ordenamento constitucional tributário. Para tanto, não se deve esquecer que o conteúdo da regra matriz de incidência do imposto sobre a renda deve contemplar, no seu critério material, a riqueza nova proveniente da conduta “auferir renda e proventos de qualquer natureza”, acréscimo patrimonial que não só deve estar na titularidade daquele que auferir a renda, sendo imperativo que também lhe venha assegurar a disponibilidade (econômica ou jurídica, nos termos do artigo 43 do CTN) dessa riqueza nova, a ponto de permitir usar, gozar e dispor dos recursos correspondentes. Para que a regra de incidência se complete dentro da necessária estrutura lógica preconizada, o titular da disponibilidade é que deve ser guindado na condição de sujeito passivo qualificado como contribuinte conforme prevê o artigo 45 do CTN, capacidade contributiva que legitima o dever atribuído de entregar a parcela de dinheiro dimensionada como tributo ao sujeito ativo (União Federal).

No entanto, há previsão em lei complementar admitindo que o legislador competente para instituir o imposto sobre a Renda (União Federal, nos termos do artigo 153, inciso III), possa operar com a sistemática da substituição tributária como forma de facilitar e antecipar a arrecadação do tributo, mediante elaboração de regra jurídica que venha eleger outra pessoa, como substituto do contribuinte, para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária no exato momento da percepção da renda, atribuindo-lhe o dever de efetuar a retenção do imposto de renda ali incidente e efetuar o repasse aos cofres da União Federal. Essa regra geral está amparada na previsão contida no CTN que assim dispõe:

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.* (destacamos)

Trata-se da técnica legislativa conhecida como substituição tributária que tem sido objeto de muitos abusos pelos entes tributantes, uma vez que, a nosso juízo, o legislador não é livre para a instituição desse mecanismo ao seu bel prazer, pois somente estará legitimada a regra de substituição tributária se forem cumpridos determinados pressupostos pela norma jurídica que pretenda instituí-la, como já registramos em específico estudo²³ sobre o tema e que não cabe repisar nesse restrito espaço.

Importante também registrar que a técnica da substituição tributária ganhou *status* constitucional pela inserção do parágrafo 7º no artigo 150 da Magna Carta, enxerto realizado por meio da Emenda Constitucional nº 3 de 1993 com a seguinte previsão:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Destacadas as pertinentes diretrizes para o manejo da técnica da substituição tributária (sempre por meio de *Lei*), que estão previstas em normas de estrutura que sustentam nosso sistema tributário (Constituição Federal e Código Tributário Nacional), voltemos ao tema tratado pela Suprema Corte que examinou o mecanismo de incidência antecipada do imposto de renda, pela sistemática da retenção do imposto, no momento em que a fonte pagadora (no caso, Estados,

23. MINATEL, José Antonio. *Modo de Operacionalização e Atividade Fiscalizatória na Substituição Tributária*. In FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coordenadores). *Curso Avançado de Substituição Tributária*. São Paulo: IOB, 2010, p. 483/504.

Distrito Federal e Municípios) faz o pagamento ou crédito ao beneficiário da renda. Sendo certo que a exigência antecipada de IR-Fonte depende de previsão em específica *Lei*, estava em jogo o alcance da regra inserida pelo artigo 64 da Lei nº 9.430/96 com esse específico desiderato, aqui reproduzida:

Art. 64. Os pagamentos efetuados por *órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços*, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (destaques acrescidos)

Considerou o STF restritiva e “*discriminatória*” essa determinação legal que elegeu só os “*órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal*” como substitutos tributários, obrigando-os a efetuarem a retenção do imposto de renda (e de outros tributos federais), no momento que realizarem pagamentos “*a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços*”. Esse o ponto nodal da controvérsia que foi solucionada pelo STF mediante interpretação sintetizada na ementa do acórdão, no tópico a seguir transcrito:

8. A delimitação imposta pelo art. 64 da Lei 9.430/1996 - que permite a retenção do imposto de renda *somente pela Administração federal - é claramente inconstitucional*, na medida em que cria uma verdadeira discriminação injustificada entre os entes federativos, com nítida vantagem para a União Federal e exclusão dos entes subnacionais. (destaque acrescido)

Seguindo as estranhezas registradas nas primeiras linhas desse ensaio, mais uma vez tem-se a curiosa instauração de litígio para situação não contemplada pela regra de incidência do imposto sobre a renda, na medida em que o pleito da ação judicial **é para que seja reconhecida** a necessidade de que a lei federal contemple a exigência do imposto sobre a renda, de forma antecipada via retenção na fonte, em todos os pagamentos que forem efetuados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, aos seus fornecedores de mercadorias e serviços,

situações **não previstas** na específica regra que opera com a técnica da substituição tributária.

Não se desconhece ser missão fundamental do STF “precipuamente a guarda da Constituição”²⁴, cabendo-lhe o papel de dirimir conflitos entre as diferentes pessoas jurídicas de direito público que compõem a federação brasileira. No exercício dessa relevante função, a despeito de ser inusitado o conflito em que a contenda tributária briga para que se determine a incidência do imposto de renda para situação específica, e não o afastamento desse imposto, **não se concebe que a solução possa ignorar a rígida estrutura do sistema tributário brasileiro** que veda a exigência de tributo sem lei que o estabeleça²⁵, tampouco que a lei tributária apontada como necessária venha a ser formatada por iniciativa de outro poder que não aquele que constitucionalmente detém competência para legislar.

Se não bastassem essas inafastáveis restrições, ignorou o STF que a *periodicidade* é nota determinante para a tributação da renda, em razão do que a exigência antecipada de imposto de renda, via retenção pela fonte pagadora de mercadorias e serviços adquiridos, não pode ser tomada como definitiva, constituindo mera antecipação por conta do que se espera seja apurado e determinado no final do período base de incidência pela beneficiária das receitas. Esse caráter de antecipação provisória, por cálculo estimado, está expressamente registrado em parágrafo do questionado artigo 64 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido *será considerado como antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto* e às mesmas contribuições. (destacamos)

24. CF: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: [...] f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;”

25. CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Assim, essa natureza de verdadeira estimativa, ou imposto de renda provisório exigido antecipadamente sobre receitas das pessoas jurídicas na forma do artigo 64 da Lei nº 9.430/96, é outro obstáculo para que Estados, Distrito Federal e Municípios venham apropriar-se, como receita própria, de valores arrecadados que não são definitivos, uma vez que essa arrecadação antecipada, por conta do imposto que se espera incidir sobre o resultado no final do período de apuração, pode não se confirmar pela ausência de suficiente base de cálculo (lucro) a ser apurada pelas pessoas jurídicas no final do período base, hipótese em que a legislação do imposto sobre a renda tem que assegurar a restituição, pela União Federal, dos valores de imposto de renda arrecadados antecipadamente e que se revelaram indevidos, ou mesmo a assegurar a compensação com outros tributos devidos pela pessoa jurídica.

Se isso não bastasse, é preciso lembrar que, além da apropriação dos valores retidos como IR-Fonte e legalmente incidente sobre “rendimentos pagos a qualquer título”, está assegurado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o compartilhamento na totalidade do imposto de renda efetivamente arrecadado pela União em cada período, por meio da destinação de expressivo percentual (49%) do valor arrecadado que é repassado para os chamados Fundos de Participação, conforme previsão contida no inciso I do art. 159 da Constituição Federal, compartilhamento genérico da arrecadação de imposto (IR) de competência da União que fortalece o pacto federativo. Se vier a ser assegurada a apropriação antecipada de todo o valor de IR-Fonte retido de pessoas jurídicas que é provisório, como entendeu o STF, inevitável a redução do valor líquido ao final arrecadado de forma definitiva, a ser destinado aos mencionados Fundos de Participação, assim como deve ser igualmente compartilhada a devolução ao contribuinte dos valores provisórios que se revelaram indevidos na apuração final e definitiva.

4. SÍNTESE CONCLUSIVA

O necessário respeito à Constituição Federal é limite imperativo para a solução de litígios tributários, ponderação que remete ao título proposto para essas breves reflexões como um apelo em busca da almejada segurança jurídica, pedra fundamental para estrutura e manutenção do Estado Democrático de Direito.

Na avaliação do primeiro caso examinado pela Suprema Corte, entendemos que agride o ordenamento jurídico a deliberação judicial que coloca pessoa (física ou jurídica) que não seja o titular de direito de propriedade do imóvel urbano, como sujeito passivo do IPTU que é tributo que só pode ser exigido do proprietário, ou de titular de direitos reais que se apresenta como “dono” (*animus domini*), nunca do “ocupante” ou daquele a quem foi transferida só a posse e ocupa a posição de usuário por força de contrato regulado pelo direito privado. Nesses casos, o contrato particular é o instrumento hábil para transferir ao usuário os encargos do IPTU do imóvel ocupado, convenção particular que não pode alterar a sujeição passiva nos termos do artigo 123 do CTN.

No segundo caso trazido à colação, entendemos que extrapola as regras constitucionais a decisão que avança para colocar operações como sujeitas à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, quando não contempladas pela específica regra que instituiu a sistemática de substituição tributária. A faculdade concedida ao legislador da União, admitindo que possa atribuir à fonte pagadora de determinadas receitas a obrigação de reter valor provisório de imposto de renda, como antecipação e por conta do valor efetivamente devido a ser apurado no final do período-base de incidência determinado pela lei, não pode ser aniquilada e nem transformada por decisão judicial em retenção obrigatória, sem amparo em específica lei que determine essa incidência antecipada.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 266/268.

MINATEL, José Antonio. *Modo de Operacionalização e Atividade Fiscalizatória na Substituição Tributária*. In FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coordenadores). *Curso Avançado de Substituição Tributária*. São Paulo: IOB, 2010, p. 483/504.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 304.

