



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “**POLO PASSIVO NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO AJUIZADA POR SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL, DISTRITAL OU MUNICIPAL QUE VERSE SOBRE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE**”, elaborada pelo acadêmico **Fábio Marcon Leonetti** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota **10,00 (dez)**, sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 04/ 02/2009.

Orientador: **Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar**

Membro Titular: Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos

Membro Titular: José Sergio da Silva Cristovam

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO - DIR**

FABIO MARCON LEONETTI

**POLO PASSIVO NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO AJUIZADA POR
SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL, DISTRITAL OU MUNICIPAL QUE VERSE
SOBRE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.**

**FLORIANÓPOLIS
2008**

FABIO MARCON LEONETTI

**POLO PASSIVO NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO AJUIZADA POR
SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL, DISTRITAL OU MUNICIPAL QUE VERSE
SOBRE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.**

**Monografia submetida à Universidade
Federal de Santa Catarina para obtenção do
título de Bacharel em Direito.**

**Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar
Balthazar**

**Co-Orientadores: Professor Samuel da Silva
Mattos e Advogado José Sérgio da Silva
Cristovam.**

FLORIANÓPOLIS

2007

FABIO MARCON LEONETTI

**POLO PASSIVO NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO AJUIZADA POR
SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL, DISTRITAL OU MUNICIPAL QUE VERSE
SOBRE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.**

A presente monografia, intitulada polo passivo na ação de repetição de indébito ajuizada por servidor público estadual, distrital ou municipal que verse sobre imposto de renda retido na fonte, elaborada pelo acadêmico Fabio Marcon Leonetti e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota _____, sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Banca examinadora:

Presidente: Professor Doutor Ubaldo César Balthazar

Membro: Professor Doutor Samuel da Silva Mattos

Membro: Advogado José Sergio da Silva Cristovam

Florianópolis, 03 de dezembro de 2008.

Agradecimentos

Gostaria de prestar meus agradecimentos a meus pais: Carlos Araújo Leonetti e Rosana Leal Marcon Leonetti, minha irmã Isabel Leal Marcon Leonetti e minha namorada Maria Cláudia Piazza Fazzini. Sem o apoio e o carinho dos mesmos não teria conseguido realizar o presente estudo.

Presto, também, meus agradecimentos aos profissionais que me guiaram no desenvolvimento desta monografia. São eles: Carlos Araújo Leonetti – professor de direito tributário e procurador da fazenda nacional – Elias Cidral – procurador da fazenda nacional – Samuel da Silva Mattos – professor de processo constitucional e procurador da fazenda nacional – e, especialmente, Ubaldo Cesar Balthazar – meu orientador e professor de direito tributário. Graças à orientação destes, me foi possível desenvolver com precisão o estudo em questão.

Resumo:

A União é competente para instituir e legislar sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Além disso, por nunca ter delegado capacidade tributária ativa a outro ente da federação, é a União a única legitimada para arrecadar e fiscalizar o recolhimento do aludido imposto. Por outro lado, pertencem aos Estados, Distrito Federal e Municípios a totalidade da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, proveniente dos rendimentos pagos aos seus respectivos servidores estaduais, distritais ou municipais. Dessa maneira, no momento em que o servidor público – seja este estadual, municipal ou distrital - pleitear, por meio da ação de repetição de indébito, a restituição do IRRF recolhido indevidamente, é imprescindível a formação de litisconsórcio passivo necessário no pólo passivo da demanda entre a União e o ente Federado no qual o servidor se vincule. Logo, defende-se o litisconsórcio passivo necessário entre o Estado, Distrito Federal ou Município e a União, em ação de repetição de indébito ajuizada pelo respectivo servidor público, que verse sobre imposto de renda retido na fonte, incidente sobre os rendimentos pagos pelo ente federado em questão.

SUMÁRIO

<u>TERMO DE APROVAÇÃO.....</u>	<u>1</u>
--------------------------------	----------

INTRODUÇÃO

Atualmente, o servidor público – seja este estadual, distrital ou municipal - ao propor ação de repetição de indébito referente a imposto de renda retido na fonte, encontra-se desprovido de qualquer segurança jurídica no tocante a determinar quem é o sujeito passivo da demanda. Insegurança esta ocasionada pela divergência da jurisprudência sobre o assunto, assim como pela falta de estudos doutrinários ao caso.

O presente estudo visa delimitar a legitimidade passiva para figurar na ação em que servidor público estadual, municipal ou distrital pleiteia a repetição do indébito do imposto de renda retido na fonte ao apontar uma possível solução ao problema: a instauração de litisconsórcio passivo necessário entre a União e o Estado, Distrito Federal ou Município respectivo.

Para tanto, serão analisados, em um primeiro momento, as premissas básicas acerca das normas e conceitos tributários que cerceiam o problema em estudo. Tais quais:

- **Competência Tributária:** em consonância com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, principalmente no tocante ao imposto oriundo da renda e provento de qualquer natureza.
- **Capacidade Tributária Ativa:** possibilidade de delegação e a competência para fiscalizar e arrecadar o Imposto de Renda.
- **Repartição das Receitas Tributárias:** análise da estrutura constitucional da repartição das receitas tributárias entre a União e os demais entes federados, com especial ênfase à repartição da receita do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.
- **Ação de Repetição de Indébito:** principais características.

Em um segundo momento, analisar-se-á as principais características que legitimam a participação da União, como também do Ente Federado que paga os rendimentos tributados na fonte pelo imposto de renda no pólo passivo da ação em estudo, de modo que seja imprescindível a formação de litisconsórcio necessário entre ambos.

Por fim, estudar-se-á os principais aspectos do instituto do litisconsórcio, em especial, sobre a modalidade do litisconsórcio necessário. Assim como as conseqüências que a formação do litisconsórcio trará para o caso em questão.

CAPÍTULO 1: CONCEITOS TRIBUTÁRIOS INERENTES À AÇÃO EM ESTUDO

Antes de adentrar ao cerne da questão em estudo, importante analisar conceitos tributários decorrentes da Constituição Federal e da Legislação Tributária que legitimam a obrigatoriedade de a União e do Estado-membro figurarem no pólo passivo da ação de repetição de débito de imposto sobre a renda ajuizada por servidor público estadual.

1.1 PODER E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Trata-se da prerrogativa estatal de interferir indiretamente no mercado econômico através da criação de tributos que permitem a subsistência do Estado.

O poder tributário está intrinsecamente atrelado a idéia de Estado soberano capitalista, seja qual for a sua organização (Estado unitário, federal, etc.). Pois como no Estado Capitalista a atuação estatal direta no mercado econômico é bastante limitada, é por meio do tributo que este vai arrecadar fundos financeiros para a consecução de finalidades sociais e, por conseguinte, a realização da soberania estatal.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2004: 43):

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Devido ao fato de o Brasil ser um Estado Federal, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. A atuação tributária de cada ente da federação está rigorosamente delimitada pela Carta Magna. A esta delimitação dá-se o nome de competência tributária.

A **competência tributária** é a aptidão para legislar sobre determinado tributo. Tal aptidão engloba o poder de criar tributos, atribuir seu fato gerador, sua base de cálculo, alíquotas etc. Todavia, devem ser respeitados sempre os limites ao poder de tributar impostos pela nossa Carta Magna assim como pela Legislação Complementar.

Nas palavras de Luciano Amaro (2006: 99.):

A competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos da previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.

Importante frisar, ainda, que a competência tributária atribuída pela Constituição Federal a determinado Ente da Federação é indelegável. Contudo, tal vedação diz respeito apenas à instituição e legislação do tributo.

Dessa maneira, pode haver a delegação de determinadas atribuições tributárias a outro ente da federação tais quais: arrecadação, fiscalização e execução de leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme consta no caput do artigo 7º do Código Tributário Nacional.

Verbis:

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. (referência à Constituição de 1946)

Acostumou-se a denominar as atribuições acima elencadas de **capacidade tributária ativa**. A delegação da capacidade tributária ativa se justifica pelo real interesse que pessoa jurídica diferente da

constitucionalmente competente possa ter na utilização da receita tributária respectiva. Ou seja, visa facilitar a consecução do interesse público.

Não obstante a legislação supra aludida restringir a possibilidade de delegação apenas a outra pessoa jurídica de direito público, nada impede que a outorga seja feita a pessoa jurídica de direito privado, desde que, conforme acima exposto, vise agilizar propósito público.

A exemplo disso tem-se a atribuição conferida pela União à Eletrobrás - sociedade de economia mista com personalidade jurídica de direito privado - no tocante à arrecadação do já superado empréstimo compulsório de energia elétrica, mediante a Lei nº 4.156, de 28.11.62. Bem como a atual capacidade tributária ativa que dispõem os Sindicatos em fiscalizar e arrecadar a contribuição sindical incidente sobre os trabalhadores, sejam eles sindicalizados ou não¹. Ressalta-se que a delegação da capacidade tributária ativa só se concretiza por expressa menção do ente federado competente para legislar sobre o tributo, **mediante lei**.

Assim entende Roque Antônio Carraza (2007: 29):

(...) competência tributária é a aptidão jurídica que só as pessoas políticas possuem, para, em caráter privativo, criar, in abstracto, tributos, **descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, sua base de cálculo e suas alíquotas.** (destacou-se)

Entendimento que se coaduna perfeitamente com o de Paulo de Barros Carvalho, que assim alude (2007: 215-216):

*É perfeitamente possível que a **pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível.*** (destacou-se)

¹ Em consonância com os ensinamentos do professor doutor Ubaldo Cesar Balthazar em aula de Direito Tributário ministrada à 9ª fase dessa instituição.

Logo, observa-se que o ente federado dotado de competência tributária para instituir determinado tributo pode atribuir, legislativamente, a outra pessoa jurídica a capacidade tributária ativa, ou seja, a capacidade de figurar no pólo ativo como credor do tributo.

Ademais, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 84, é categórico ao afirmar a necessidade de Lei Federal, no que tange à delegação da arrecadação de imposto federal – imposto cuja competência tributária pertence à União – a ente da federação cujo produto da receita do imposto lhe pertença em parte ou integralmente. Assim dispõe o referido artigo:

Art. 84. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte. (destacou-se)

Desse modo, pode-se concluir que, em regra, a capacidade tributária ativa é inerente ao ente da federação competente constitucionalmente para a instituição do tributo. Contudo, excepcionalmente, em razão da célere consecução do interesse público, tal capacidade pode ser delegada a outro ente da federação, mediante expressa previsão legal de âmbito do ente da federação constitucionalmente competente.

Assim, eventual delegação da capacidade tributária ativa de imposto federal, só poderia ser realizada mediante expressa previsão em lei federal.

1.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Em se tratando do imposto sobre a renda, imposto foco do estudo dessa monografia, a competência para instituí-lo é da União.

Tem como fator gerador a disponibilidade econômica oriunda da renda ou de proventos de qualquer natureza. Por renda entende-se

o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já a expressão proventos de qualquer natureza, em consonância com o princípio da universalidade, visa englobar qualquer outro acréscimo patrimonial do contribuinte que não seja oriundo de sua renda.

Em síntese, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é aquele que incide sobre o acréscimo patrimonial do contribuinte, seja este oriundo de renda ou não. Por acréscimo patrimonial não se considera qualquer entrada de capital aos cofres da pessoa (seja ela física ou jurídica) mas, e tão somente, a entrada de capital que resulte em um efetivo acréscimo ao patrimônio do contribuinte.

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2007: 40):

Logo, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres da pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas tão somente o ganho efetivo por ela havido num determinado interregno.

Estamos sempre confirmando que a identificação do acréscimo patrimonial depende da comparação do patrimônio do contribuinte em duas datas distintas.

Desta maneira, não incide na base de cálculo do Imposto de Renda entrada de verba de cunho indenizatório, ou seja, que visa reparar um dano ocasionado ao patrimônio do contribuinte. Contudo, na prática verifica-se que a caracterização indenizatória de determinada verba, a título de isentá-la do imposto de renda, é assunto bastante controverso, que necessita um estudo mais aprofundado ao caso. Estudo este não abarcado por esta monografia.

O tributarista Hugo de Brito Machado ensina que o principal motivo para que o imposto de renda seja de competência exclusiva da União é a sua característica extrafiscal, qual seja, a de servir como instrumento de redistribuição de renda dentro do território nacional. Senão observa-se (2004: 293-294):

Justifica-se que seja esse imposto de competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de

redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Aliás, o intérprete das normas do sistema tributário brasileiro está vinculado por esse valor, hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no parágrafo 7º do art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. Por outro lado, graves problemas relacionados com a dupla ou múltipla tributação ocorreriam por certo se fosse esse imposto da competência dos Estados ou Municípios.

Essa é a razão pela qual a União não delegou a capacidade tributária ativa a outro ente da federação, uma vez que arrecada e fiscaliza o imposto sobre a renda através da Secretaria da Receita Federal, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, em consonância com ensinamento de Roque Antônio Carraza sobre o assunto que assim preconiza (2007: 35):

*Por força do que estatui o art. 153, III, da Lei Magna, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a renda e os proventos de qualquer natureza. **Instituindo-o e arrecadando-o, reafirma sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas.** (destacou-se)*

Não é outro o entendimento de Luciano Amaro (2007: 101):

*A coincidência entre o criador e o credor do tributo ocorre, em geral, com impostos. Assim, por exemplo, **a União tem competência tributária, em cujo exercício institui o imposto de renda, e é ela, União, quem figura como sujeito ativo nas obrigações tributárias atinentes a esse imposto;** (destacou-se)*

Desta maneira, verifica-se que a União detém não apenas a competência tributária para instituir o imposto de renda, mas a capacidade tributária ativa para exigí-lo.

1.3 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Não obstante a inserção da repartição das receitas tributárias no Capítulo da Constituição que trata do Sistema Tributário Nacional, a melhor doutrina considera que tal assunto não tem qualquer relevância para o Direito Tributário, devendo ser matéria de estudo do Direito Financeiro. Alegam que a repartição das receitas tributárias diz respeito apenas à forma de organização financeira do Estado, não influenciando em nada na relação tributária entre o agente tributante (Ente da Federação) e o agente tributado (contribuinte).

Dentre estes doutrinadores, pode-se citar Kiyoshi Harada, que assim ensina (2007: 74):

Entretanto, a repartição de receitas tributárias nenhuma relação tem com os contribuintes; interessa apenas às entidades políticas tributantes; insere-se no campo da atividade financeira do Estado, objeto de estudo pelo Direito Financeiro. (destacou-se)

Corroborando plenamente com Harada, assim elucida Sacha Calmon Navarro Coelho (2002: 367):

De observar que esta questão da repartição das receitas fiscais ou, noutro giro, das participações das pessoas políticas no produto da arrecadação das outras, não tem absolutamente nenhum nexos com o Direito Tributário. Em verdade são relações intergovernamentais, que de modo algum dizem respeito aos contribuintes. (destacou-se)

Não é outro o entendimento de Regis Fernandes de Oliveira (2003: 71):

É evidente que essa competência (para a participação no produto da arrecadação de tributos) é posterior ao exercício da competência tributária da pessoa política que deverá partilhar o tributo. Em outras palavras, poder-se-ia dizer que se trata de uma outra relação jurídica, diferente da relação jurídica tributária, que podemos chamar de relação jurídica financeira. (destacou-se)

No entanto, conforme será visto no capítulo 2, recente entendimento jurisprudencial contraria o entendimento dos doutrinadores *supra* citados, conferindo uma interpretação imprópria à repartição das receitas tributárias, de modo que essa possa determinar o sujeito ativo da relação tributária, em total detrimento ao disposto na legislação quanto ao agente tributante competente.

Logo, resta imprescindível uma análise mais profunda da Repartição das Receitas Tributárias, em face da importante influência jurídica, colocada pela jurisprudência, desta na relação tributária.

A Repartição das Receitas Tributárias é um mecanismo que prevê a participação de uma Entidade da Federação de menor abrangência no produto da arrecadação da entidade da federação de maior abrangência. Assim, os Municípios e os Estados participam no produto da arrecadação dos impostos da União, bem como os Municípios participam no produto da arrecadação dos impostos de seu respectivo Estado-membro.

Encontra-se insculpida nos artigos 157-160 da Constituição Federal².

² Seção VI

DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

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;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

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;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

Desta maneira, Harada discrimina três modalidades diversas em que há a participação dos Municípios e Estados em receita tributária da União e a participação dos Municípios em receita do seu respectivo Estado³. São elas:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

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;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007\)](#)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004\)](#)

§ 1º - Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º - A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

1ª - Participação direta e integral dos Estados, DF e Municípios no produto da arrecadação do imposto sobre a renda de competência da União, insculpida nos artigos 157, I e 158, I, da Constituição Federal;

2ª - Participação no produto de impostos de receitas partilhadas, de maneira que a receita de determinados impostos seja repartida com outro ente da federação, disposta nos artigos 157, II, 158, II, III, e IV, da Constituição da República;

3ª - Participação de Estados e Municípios em fundos realizados com receitas de tributos federais, nos termos do artigo 159 da Carta Magna.

Dentre as modalidades de repartição existentes, convém analisar com afincos a primeira delas, em virtude de sua primordial importância para com o estudo em questão.

A Participação direta dos Estados, DF e Municípios no produto da arrecadação do imposto sobre a renda de competência da União está prevista nos artigos 157, I e 158, I, da Constituição Federal. Esta modalidade está servindo de embasamento para que seja conferida legitimidade passiva aos Estados e Municípios, em ações de repetição de indébito sobre o imposto de renda retido na fonte, ajuizadas por agentes públicos estaduais ou municipais, conforme será minuciosamente analisado no próximo capítulo.

Em conformidade com as aludidas normas constitucionais, o produto da arrecadação do imposto de renda, incidente sobre os rendimentos pagos pelos Estados e Municípios, bem como por suas autarquias, a esses pertencem integralmente.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#)

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#)

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#)

³ 2007: 64.

Importante analisar que o preceito constitucional diz respeito, tão somente, à participação que os Estados e Municípios terão na receita obtida com o Imposto de Renda. Ainda que sejam atribuídos a esses a totalidade do Imposto de Renda oriundo de seus respectivos agentes públicos, o preceito constitucional não atribui, de modo algum, capacidade tributária ativa aos Estados ou Municípios para cobrarem o aludido imposto. Uma vez que esta pertence tão somente à União, ente-federado competente para instituir o imposto de renda que, conforme visto, em momento algum delegou, mediante lei, a cobrança do imposto de renda a outro ente da federação.

Insta destacar, ainda, que quando a Constituição pretende atribuir a capacidade tributária ativa a ente da federação, diverso do detentor da competência tributária, esta o faz de maneira expressa, como observa-se na redação dada pela EC nº 42/03 ao par. 4º, inciso III, do artigo 153. da Constituição Federal. *Verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

4º O imposto previsto no inciso VI do caput: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

(....)

*III - **será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei**, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Regulamento\)](#)*

(destacou-se)

A legislação constitucional *supra* aludida confere aos Municípios que assim optarem, a capacidade tributária ativa referente ao Imposto Territorial Rural – imposto cuja competência tributária pertence à União.

Em consonância com os ensinamentos de Andrei Pitten Velloso, doutrinador e juiz federal da 4ª região que assim elucida (2007: 241-242):

Outra inovação da EC 42/03 foi a possibilidade, consagrada no inciso em comento, de se delegar a capacidade tributária ativa (e não a competência impositiva) aos Municípios que concordarem com tal delegação, nos termos da lei.(...)

Mesmo após o advento da EC 42/03, o ITR permanece sendo um tributo federal, sujeito exclusivamente à competência legislativa federal; ao Município caberá, apenas, regulamentá-lo, fiscalizá-lo e cobrá-lo.

Dessa feita, conclui-se que se a intenção do legislador constitucional fosse atribuir a capacidade tributária ativa aos Estados e Municípios - no tocante ao imposto de renda incidente sobre os contribuintes remunerados por estes (agentes públicos estaduais e municipais) – este o faria de maneira expressa, como de fato realizou na legislação *supra* referida.

Logo, em conformidade com os tributaristas já mencionados, os arts. 157, I, e 158, I, não visam atribuir a capacidade tributária ativa e, por conseguinte, a sujeição ativa dos Estados e Municípios ao Imposto de Renda recolhido por seus respectivos agentes públicos.

1.4 AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

É a ação na qual o sujeito passivo da relação tributária, qual seja, o contribuinte ou responsável vinculado ao fato gerador, pleiteia a restituição de tributo recolhido indevidamente. Pode esta ser requerida pela via judicial, bem como administrativamente, por meio de processo administrativo fiscal.

Nesse mesmo diapasão, ensina Marcelo Fontes de Cerqueira (2004: 366-367):

O direito da devolução do indébito tributário nasce com a ocorrência do pagamento indevido; todavia, necessita de reconhecimento administrativo ou judicial para que se torne efetivo e adquira sua máxima expressão.

O reconhecimento elucidado visa qualificar como indevido o recolhimento do tributo que, à primeira vista, é tipo por lícito e legítimo em razão dos princípios que cerceiam os atos administrativos fiscais. Assim, tal qualificação retira da legalidade o tributo recolhido, anulando o denominado pagamento irregular ou lançamento tributário efetuado.

Os pressupostos para a proposição da Ação de Repetição de Indébito encontram-se insculpidos no art. 165, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Ao analisar a legislação em questão, vislumbra-se três previsões distintas para a repetição do indébito tributário.

O inciso I abarca os casos mais freqüentes da proposição dessa ação. É dirigida ao tributo recolhido incompatível com a lei tributária em vigor. Seja porque o fato gerador não se enquadra ao previsto na lei, ou se enquadra em hipótese de isenção tributária; seja porque houve ofensa a um dos princípios constitucionais específicos ao Direito Tributário; seja pela falta de competência do agente tributante; seja, ainda, pelo lançamento do tributo sem observância à legislação.

Enfim, engloba todas as situações em que o recolhimento do tributo não se coaduna com a legislação, em especial, com a legislação tributária, bem como com o entendimento jurisprudencial e doutrinário dado a determinada norma.

Muitos doutrinadores entendem que o inciso I subdivide-se em dois pressupostos diversos, quais sejam:

1º: Refere-se ao recolhimento de tributo ilegal;

2º Refere-se ao recolhimento de tributo cujo fato gerador não se coaduna com o legalmente previsto.

Como exemplo dessa corrente doutrinária tem-se Cleide Previtalli Cais que, citando Aliomar Baleeiro, assim elucida (2007: 427):

Na primeira hipótese versada no inciso I do art. 165, a repetição é dirigida a tributo incompatível com a legislação tributária aplicável. No dizer de Aliomar Baleeiro, é o tributo ilegal e sem causa jurídica, enquadrando-se a hipótese no erro de direito. Já a segunda causa tipificada no mesmo inciso configura erro de fato: o pagamento indevido porque a natureza ou as circunstâncias do fato gerador, efetivamente ocorrido, não se enquadram na lei. Aquilo que a autoridade pensou ser a situação de fato prevista na lei, para gênese da obrigação tributária, não era, na realidade, tal situação nem a ela poderia ser racionalmente equiparada, dando-se que os tributos resultantes de inconstitucionalidade ou de ato ilegal ou arbitrário são os casos mais freqüentes de aplicação do dispositivo.

Contudo, não obstante a opinião dos autores que adotam essa subdivisão, aparenta mais plausível o entendimento de que não há qualquer subdivisão no inciso em questão. Uma vez que em ambos os casos há sempre um desrespeito à legislação tributária que vicia o pagamento efetuado ou parte deste, ensejando, por conseguinte, a restituição do recolhimento.

Posição esta ferrenhamente adotada por Luciano Amaro (2007: 423).

É despicienda também a alternativa de que o indébito pode resultar “da legislação tributária aplicável” ou “da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”. O legislador parece não se ter dado conta de que disse a mesma coisa, sob dois diferentes ângulos. Com efeito, o problema é sempre de subsunção: ou existe um fato gerador que corresponda à hipótese de incidência, em face do que se

efetuou corretamente o pagamento de tributo, ou tal fato inexistente (ou existe um fato mas sem as características previstas na lei, o que dá na mesma), e, nessa circunstância, não se dá a subsunção, não há obrigação tributária, e o pagamento é indevido.

Já no inciso II, o legislador faz menção aos casos em que ocorre algum erro no lançamento do tributo que foi recolhido. Tais quais: aplicação de alíquota incorreta, desconsideração de valores isentos no momento do cálculo, dentre outros.

Há quem diga que o referido inciso serve apenas para explicitar determinadas situações em que há ofensa à legislação tributária aplicável, ainda que seja apenas parcial. Logo, quando ocorre algum recolhimento indevido ensejador de repetição nos termos do inciso citado, via de regra, estará ocorrendo o pressuposto do inciso I também.

Por seu turno, o inciso III diz respeito aos casos em que foi reconhecido, na via administrativa ou judicial, crédito tributário ao contribuinte por força de decisão em ação tributária que pleiteava a ilegalidade de determinada exação.

É rara a utilização desse inciso isoladamente, pois, normalmente o que ocorre é que na mesma ação em que o contribuinte requer a declaração de inexigibilidade sobre determinado tributo, ou sobre a forma que este incide, ele pleiteia, também, como consequência lógica, a restituição dos valores que foram indevidamente recolhidos a título do respectivo tributo.

Contudo, em situações em que o contribuinte simplesmente se esquece de requerer a repetição do indébito, ou em que a via judicial escolhida não permite tal restituição (como nos casos de Mandado de Segurança), a utilização desse inciso mostra-se como o caminho mais fácil e simples para a restituição já reconhecida (seja na via administrativa ou judicial).

Em quaisquer das modalidades ensejadoras da repetição do indébito supra referida, é legitimado para pretender a restituição o contribuinte que recolheu indevidamente o tributo e, de acordo com o dispositivo do artigo 166 do CTN, o contribuinte que de fato arcou de fato com os ônus da exação. *Verbis:*

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Assim, via de regra, nos tributos de incidência direta, o contribuinte deste é o legitimado para pleitear a repetição. Por tributo de incidência direta entende-se como aquele em que não há possibilidade ao repasse do ônus do tributo a terceiro. Como exemplo cita-se o imposto enfoque deste trabalho, qual seja, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidentes sobre rendimentos da pessoa física

Logo, no que tange à monografia em questão, o servidor público estadual e municipal, na qualidade de contribuinte do imposto de renda – imposto de incidência direta – é o legitimado de fato para ajuizar eventual ação de repetição de indébito.

Por outro lado, nos tributos considerados como de incidência indireta, para que o contribuinte seja legitimado à repetição é necessário comprovar que não houve o repasse deste a terceiro. Ou ainda, caso positivo o repasse, seria imprescindível a autorização do terceiro para pleitear a restituição. A exemplo de tributo indireto, temos o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

A respeito da comprovação necessária à repetição do indébito de tributo indireto, assim preconiza Cleide Previtalli Cais (2007: 428):

Assim, em se tratando de tributo qualificado como da espécie indireta, o contribuinte de jure deve provar, por seus livros e arquivos, que não agregou o tributo ao preço, ou, se o agregou, que está autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição. Pode, ainda, demonstrar a impossibilidade prática na transferência nas circunstâncias especiais do caso concreto.

Importante destacar, ainda, a ojeriza de Hugo de Brito Machado ao artigo supra citado, uma vez que entende como difícilima a

comprovação e a visualização da repercussão do tributo nos demais atos praticados pelo contribuinte. Por esta razão, restringe a aplicação deste dispositivo aos seguintes casos (2004: 447):

Este dispositivo somente se aplica aos tributos cujo valor o contribuinte pode, por força de autorização legal, cobrar de terceiros. Não em relação a impostos incidentes sobre vendas de mercadorias e serviços, dos quais o contribuinte é o vendedor, e o comprador não está obrigado a suportar o ônus correspondente.

Feitas essas primeiras premissas acerca das normas e conceitos tributários que cerceiam a ação de repetição de indébito ajuizada por servidor público estadual ou federal, a respeito de imposto de renda retido na fonte, analisar-se à, no capítulo seguinte, o cerne da presente monografia, qual seja, o pólo passivo para a aludida ação.

CAPITULO 2 - Da Ação de Repetição de Indébito ajuizada por servidor público estadual ou municipal que versa sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte

-

Diante dos conceitos analisados no capítulo anterior, conclui-se que se trata do meio pelo qual o servidor público – seja ele estadual ou municipal – pleiteará em juízo a restituição de montante pago a título de imposto de renda incidente sobre verbas que entenda não se enquadrarem na base de cálculo do tributo em questão.

Foi possível observar também que, *a priori*, a legitimidade passiva da referida ação seria da União, mas que, em face do dizer dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, há atualmente interpretação jurisprudencial que confere legitimidade tão-somente do Estado ou Município respectivo ao caso.

Frente à grave insegurança jurídica ocasionada, serão tratadas a seguir as características que conferem a ambos os entes federativos a legitimidade passiva no processo.

2.1 – Da Legitimidade da União:

No decorrer dos conceitos introdutórios acerca do cerne do problema, foi possível vislumbrar as principais características que conferem à União a legitimidade para figurar no pólo passivo da ação de repetição de indébito ajuizada por servidor estadual ou municipal que versa sobre o Imposto de Renda retido na fonte. Quais sejam:

- 1) competência tributária da União para instituir o Imposto de Renda conferida pela CF;
- 2) organização da União, por meio da Secretaria da Receita Federal, para arrecadar e fiscalizar o imposto de renda;
- 3) ausência de Lei Federal que atribua, em qualquer circunstância, a capacidade tributária ativa sobre o IR aos Estados e Municípios, nos termos do art. 84 do CTN;
- 4) a natureza intrinsecamente de direito financeiro dos artigos 157 e 158 da CF que versa sobre a Repartição das Receitas Tributárias.

Características estas que, no entendimento do tributarista Leandro Paulsen, por si sós já legitimam a participação da União (e apenas dela) na ação em comento. Conforme observa-se (2005: 446-447):

O art. 157, I e o art. 158, I, são dispositivo que tratam da repartição de receitas tributárias. Não cuidam, de modo algum, de competência tributária. A competência para a instituição do IR é da União (art. 153, III), que o faz por lei federal. O sujeito ativo é, também, a União, sendo tal tributo administrado pela SRF(...) Eventual questionamento contra o IR por servidor estadual, contudo, deve ser dirigido contra o sujeito ativo desse imposto, qual seja, a União. Não há que se confundir as figuras.

Entendimento adotado também por Luiz Antonio Soares – desembargador federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região - que, ao proferir seu voto no AG de nº 2006.02.01.008500-0, assim dispôs:

O art. 157, inciso I, da Constituição Federal, portanto, confere aos estados a posição de destinatário do “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”. Não foi o intuito do artigo estabelecer que, quanto aos valores referidos, a titularidade, inclusive quanto à possibilidade de cobrança e isenção, seria dos estados.

No entanto, há ainda diversas outras características inerentes ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza que reforçam a legitimidade de União, conforme será demonstrado abaixo.

I - Legislação aplicável ao Imposto de Renda

Pelo fato do imposto de renda ser um tributo federal, ou seja, de abrangência em todo território nacional, a participação da União é essencial para uma aplicação uniforme de sua legislação em todos os Estados e Municípios da Federação.

A legislação tributária muito mais do que englobar apenas as leis de natureza tributária, engloba todo o sistema normativo que influi no

direito tributário, ou seja, que influi na relação entre a Administração Pública e o contribuinte, conforme dispõe o próprio Código Tributário Nacional sobre o assunto, em seu artigo 96, *verbis*:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

No que concerne à relação entre o Fisco e o contribuinte do Imposto sobre a Renda, de todo o sistema que abarca a legislação tributária as que possuem maiores relevância e aplicação são: as leis (como haveria de ser), os decretos e as normas complementares.

Os Decretos Regulamentares são normas expedidas pelo Chefe do Poder Executivo e servem para exteriorizar o preceito legal, de modo a oferecer um melhor entendimento para a concretização da lei, isto é, instrumentalizam a aplicação desta. No dizer de Luciano Amaro (2007: 97):

Dos decretos regulamentares cuida o artigo 99 do Código Tributário Nacional, ao dizer que seu conteúdo e alcance restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Os regulamentos, portanto, embora úteis como instrumentos de aplicação da lei, não podem, obviamente, inovar nenhuma matéria sujeita à reserva da lei.

São muito utilizados para consolidar as leis tributárias, bem como explicitar sua aplicação, de determinado imposto. No caso do Imposto de Renda, temos o Decreto nº 3.000, também chamado de Regulamento do Imposto de Renda – R.I.R. Trata-se de um regulamento bastante extenso com o intuito de “facilitar” o entendimento sobre as hipóteses de incidência do referido imposto ao contribuinte.

Contudo, convém destacar o caráter estritamente subsidiário do Decreto à Lei, quer dizer, em hipótese alguma o preceito normativo do Decreto prevalecerá quando contrariar disposição em Lei, nos termos dos artigo 84, IV, da Constituição Federal, c/c art. 99 do Código Tributário Nacional:

(Constituição Federal) Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

*IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;***

(destacou-se)

(CTN) Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

A par dos Decretos, dentro das categorias das normas complementares, o que tem de mais relevante à aplicação do IR são as Instruções Normativas. Recurso muito utilizado pela Secretaria da Receita Federal para instruir a atuação administrativa de seus agentes na arrecadação e fiscalização do Imposto de Renda. Ainda que tenha uma aplicação supletiva à Lei e ao próprio Decreto, na omissão destes, pode até impor obrigação acessória ao contribuinte que, caso descumprida, converte-se em principal tornando-se um título executivo contra o mesmo. (art. 113, parágrafos 2º e 3º, CTN).

O que se pretende demonstrar com esse breve esboço sobre a Legislação tributária utilizada ao Imposto de Renda é que toda ela, não apenas as leis (conforme já demonstrado no capítulo anterior), é instituída pela União e seus órgãos complementares. Assim, a legitimidade da União em qualquer causa que verse sobre o Imposto de Renda se traduz pela necessidade de se zelar pela aplicação e vigência de toda legislação do tributo em questão, a fim de que lhe seja proporcionada uma defesa ampla e uníssona em todo território nacional.

Por conseqüência, é a União dotada de uma completa infra-estrutura para a defesa dos tributos federais, entre eles e principalmente, o imposto sobre a renda e rendimentos de qualquer natureza. Tal qual a Procuradoria da Fazenda Nacional, com procuradores especializados tão

somente na defesa da União nas causas de natureza fiscal, em especial, para as que versam sobre os tributos federais.

Além disso, pode este órgão buscar subsídios perante a Secretaria da Receita Federal sobre o processo administrativo anteriormente instaurado, assim como sobre quaisquer informações fiscais do contribuinte em comento, o que confere uma maior compreensão ao caso *sub judice*.

Ademais, a participação da União em tais casos - por força do artigo 109, I, da Constituição Federal⁴ - atrai a competência dos autos para a Justiça Federal, que está mais familiarizada com julgamento de tributos federais, em especial, do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

II - Modalidades de restituição de título judicial referente ao Imposto de Renda recolhido de maneira indevida.

No entanto, a legitimidade passiva da União na ação em comento não se limita, tão-somente, à necessidade precípua de se zelar pela aplicação da Legislação do IR.

No caso em que seja procedente a ação proposta pelo contribuinte, este se verá detentor de um crédito tributário que poderá ser restituído por meio de precatório ou, dependendo do valor a ser ressarcido, por meio da Requisição de Pequeno Valor. Ou ainda, por meio da compensação com outros créditos tributários.

No que tange às modalidades de restituição do crédito tributário judicialmente reconhecido, importante tecer as seguintes ponderações:

⁴ (Constituição Federal) *Art. 109. Aos juizes federais compete processar e julgar:*

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

a) Compensação:

Advinda do Direito Privado, trata-se de uma forma de extinção da obrigação entre duas partes que são, ao mesmo tempo, credores e devedores entre si, que, por meio de um sistema de crédito, uma das partes deduz do valor a ser pago (débito) o montante que esta tem a receber (crédito). De modo que se o débito for completamente deduzido torna-se extinta sua obrigação.

Cleide Previtali Cais (2007: 446), ao analisar as disposições do Código Civil que tratam do assunto (artigos 368 a 380 do Novo Código Civil), alude que para a realização da Compensação, a par da necessidade de ambas as partes envolvidas serem credoras e devedoras entre si, é imprescindível também que:

- as obrigações tenham por objeto coisas fungíveis da mesma espécie e qualidade;
- as dívidas devem ser vencidas exigíveis e líquidas;
- não pode ocorrer em prejuízo de direito de crédito de terceiro

Ainda que as características *supra* advenham de dispositivo do Código Civil, são perfeitamente aplicáveis e em consonância com a legislação tributária sobre o assunto, porquanto traçam as premissas básicas à Compensação.

É desse modo que dispõe Hugo de Brito Machado (2004: 331):

A compensação é um direito inerente às relações obrigacionais. Seu regramento pertence ao Direito Civil, ou direito comum, não ao Direito Tributário, ou especial. Não é própria da relação de tributação enquanto categoria especial de relação obrigacional, mas das relações obrigacionais em geral. Por isso a sua disciplina situa-se adequadamente no Código Civil, e não em leis tributárias.

Assim, é a compensação uma modalidade de extinção do crédito tributário na qual se permite ao contribuinte abater do valor a ser pago a título de determinado tributo, eventuais créditos de natureza tributária que o contribuinte possa ter em virtude de uma incidência tributária indevida com quaisquer débitos que este possa ter perante o ente federado.

Inicialmente, a compensação só era realizada mediante tributos da mesma espécie, nos termos da alteração feita pela Lei 9.069/95 ao par. 1º do art. 66, da Lei 8.383/91. *Verbis*:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

Atualmente, em se tratando de tributos de administração da Secretaria da Receita Federal, como é o caso do Imposto de Renda, é cabível a compensação entre os mesmos, desde que seja realizada administrativamente. Isto é, ainda que o contribuinte tenha obtido judicialmente crédito tributário em seu favor, este só poderá pleitear a restituição via compensação se for entre tributos da mesma espécie. Caso contrário, deverá requerê-la pela via administrativa em virtude do crédito tributário judicial transitado em julgado, nos termos da alteração feita pela Lei 10.637/02 ao caput do artigo 74 da Lei 9.430/96. *Verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Ainda que o entendimento *supra* não seja unânime na doutrina e na jurisprudência, é dessa forma que vem reiteradamente decidindo o Superior Tribunal de Justiça. Senão vê-se⁵:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PIS. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. (...)

(...)

2. No caso dos autos, em que a petição inicial foi ajuizada em janeiro de 1999, impõe-se a aplicação da Lei 9.430/96, que condiciona a compensação entre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal à existência de prévio requerimento administrativo.

(...)

5. Embargos de divergência parcialmente providos.

(destacou-se)

Insta salientar, ainda, que para efeitos de compensação tributária, o crédito oriundo de multa pecuniária aplicada pela Secretaria da Receita Federal referente à infração tributária, equipara-se a crédito de natureza tributária podendo ser compensado com qualquer outro tributo por este órgão administrado. Ou seja, quando for aplicada multa por infração tributária de maneira indevida, o contribuinte pode utilizar tal crédito para compensar débito de tributo por este devido.

Não é outro o entendimento do Superior Tribunal de Justiça refletido na nota proferida pela Primeira Seção em informativo de nº 0365⁶:

COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA INDEVIDA. TRIBUTO. A Seção reiterou seu entendimento de que é possível a compensação de valor indevidamente pago a título de crédito tributário de multa com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Precedentes citados: EREsp 831.278-PR, DJ 3/12/2007, e EREsp 760.290-PR, DJ 19/5/2008. [EREsp 792.628-RS](#), Rel. Min. Denise Arruda, julgados em 27/8/2008. (destacou-se)

⁵ EResp 554878, Min. Rel. Denise Arruda, J. em 23/04/2008 (destacou-se).

⁶ Superior Tribunal de Justiça, Informativo nº 0635, Publicado em 29 de setembro de 2008 (destacou-se).

No que toca ao Imposto de Renda, há duas formas principais que o contribuinte tem para realizar a compensação: por iniciativa própria ou mediante crédito reconhecido pela via administrativa ou judicial.

A compensação por iniciativa própria do contribuinte opera-se no momento em que o contribuinte elabora sua Declaração de Ajuste Anual referente ao Imposto de Renda. Se entender que houve recolhimento indevido, poderá utilizar-se do montante que foi indevidamente recolhido para abater crédito devido por outro tributo. De modo que extinguirá o crédito tributário abatido, desde que haja a posterior homologação da Secretaria da Receita Federal. Caso contrário, será notificado para que seja recolhido o valor erroneamente deduzido.

A Declaração de Ajuste Anual é a maneira pela qual o contribuinte declara os valores recolhidos a título de Imposto de Renda incidente sobre todos os rendimentos aferidos durante o exercício financeiro. Desse modo, a Secretaria da Receita Federal, levando em consideração as informações prestadas na declaração, apura se o valor recolhido pelo contribuinte durante todo o ano anterior foi menor ou maior que o devido.

Já a compensação por meio de crédito reconhecido pela via administrativa ou judicial, é feita com embasamento em sentença judicial transitada em julgado ou sentença em processo administrativo. Como exemplo de tal modalidade, cita-se a ação em comento, qual seja, a ação de repetição de indébito em que o contribuinte escolhe a compensação como forma de restituir o valor erroneamente recolhido a título de Imposto de Renda.

Nesse mesmo diapasão ensina Cleide Previtalli Cais (2007: 462-463):

Em consequência, o sistema normativo tributário apresenta dois sistemas de exercício do direito de compensação entre créditos e débitos tributários pelo contribuinte, postos à sua opção:

(a) faculta-lhe o exercício do seu direito subjetivo de proceder à compensação, independentemente de ordem administrativa ou judicial, nos termos do artigo 66 da Lei 8.383/91,

sujeitando-se à livre fiscalização pela Administração sobre a regularidade dos atos praticados, (...)

(b) faculta-lhe exercer o direito de ação, requerendo a declaração sobre a inexistência de relação jurídica que o vincule ao recolhimento da espécie tributária, com a conseqüente declaração da certeza e liquidez de seu crédito, por sentença transitado em julgado, exercendo, somente então, na forma do art. 170-A do CTN, a compensação de seu crédito com débitos vincendos.

Assim, diante das características precípua da compensação, em especial no que concerne ao Imposto de Renda, observa-se que quando esta for a forma de restituição escolhida pelo contribuinte na repetição de indébito de imposto de renda, ela será concretizada administrativamente pela Secretaria da Receita Federal por meio de análise às Declarações de Ajuste Anual do Contribuinte. Fato esse que ressalta mais uma vez a importância da participação da União nessas causas.

b) Precatório:

Insculpido no artigo 100 da Constituição Federal⁷, é o meio pelo qual será concretizada obrigação pecuniária contra a Fazenda Pública reconhecida judicialmente, ou seja, é o pagamento em via judicial dos débitos da Fazenda Pública.

O sistema do precatório estipula uma ordem cronológica para o pagamento do título judicial, de modo que se não for respeitada tem o preterido direito de pleitear, perante o presidente do respectivo Tribunal, o seqüestro de seu crédito. Nos termos do artigo 100, par. 2º, c/c art. 731 do Código de Processo Civil⁸

Ressalta-se, porém, a desnecessidade do precatório quando se tratar de crédito considerado de pequeno valor, consoante se

⁷ Art. 100. à exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

§ 1º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

§ 1º-A Os débitos de natureza alimentícia compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou invalidez, fundadas na responsabilidade civil, em virtude de sentença transitada em julgado.

§ 2º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento segundo as possibilidades do depósito, e autorizar, a requerimento do credor, e exclusivamente para o caso de preterimento de seu direito de precedência, o seqüestro da quantia necessária à satisfação do débito.

§ 3º O disposto no *caput* deste artigo, relativamente à expedição de precatórios, não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em lei como de pequeno valor que a Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal deva fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado.

§ 4º São vedados a expedição de precatório complementar ou suplementar de valor pago, bem como fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução, a fim de que seu pagamento não se faça, em parte, na forma estabelecida no § 3º deste artigo e, em parte, mediante expedição de precatório.

§ 5º A lei poderá fixar valores distintos para o fim previsto no § 3º deste artigo, segundo as diferentes capacidades das entidades de direito público. § 6º O Presidente do Tribunal competente que, por ato comissivo ou omissivo, retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatório incorrerá em crime de responsabilidade.

⁸ (CPC) Art. 731. Se o credor for preterido no seu direito de preferência, o presidente do tribunal, que expediu a ordem, poderá, depois de ouvido o chefe do Ministério Público, ordenar o seqüestro da quantia necessária para satisfazer o débito

observa no art. 100, par. 3º, da Constituição Federal. Situação esta em que a satisfação da dívida se dará de maneira imediata por meio de Requisição de Pequeno Valor, sem que haja respeito à ordem cronológica inerente ao precatório.

Para efeitos legais, entende-se como dívida de “pequeno valor” aquela que, no âmbito da dívida pública da União, não ultrapasse sessenta salários mínimos, conforme o art. 17, par. 1º da Lei 10.259/2001⁹. Já em relação aos créditos oriundos de dívidas Estaduais e Municipais, os valores não poderão ultrapassar 40 e 30 salários mínimos respectivamente, de acordo com o art. 87 da ADCT instituído pela EC nº 37¹⁰. Salvo quando houver legislação expressa do respectivo ente-federado estipulando o valor.

A escolha por parte do credor em executar a dívida por meio de Requisição de Pequeno Valor, resulta obrigatoriamente em renúncia do montante da dívida que exceda ao limite do legal, nos termos do art. 100, par. 4º, CF, c/c art. 87, par. único, ADCT. Proibi-se, dessa forma, o fracionamento do valor executado, que possibilitaria ao credor executar parte do crédito por meio de RPV e o restante por meio do precatório. Tal proibição

⁹ Art. 17. *Tratando-se de obrigação de pagar quantia certa, após o trânsito em julgado da decisão, o pagamento será efetuado no prazo de sessenta dias, contados da entrega da requisição, por ordem do Juiz, à autoridade citada para a causa, na agência mais próxima da Caixa Econômica Federal ou do Banco do Brasil, independentemente de precatório.*

§ 1º *Para os efeitos do § 3º do art. 100 da Constituição Federal, as obrigações ali definidas como de pequeno valor, a serem pagas independentemente de precatório, terão como limite o mesmo valor estabelecido nesta Lei para a competência do Juizado Especial Federal Cível (art. 3º, caput).*

¹⁰ (CF) Art. 87. *Para efeito do que dispõem o § 3º do art. 100 da Constituição Federal e o art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias serão considerados de pequeno valor, até que se dê a publicação oficial das respectivas leis definidoras pelos entes da Federação, observado o disposto no § 4º do art. 100 da Constituição Federal, os débitos ou obrigações consignados em precatório judiciário, que tenham valor igual ou inferior a:*

I - quarenta salários-mínimos, perante a Fazenda dos Estados e do Distrito Federal;

II - trinta salários-mínimos, perante a Fazenda dos Municípios.

Parágrafo único. Se o valor da execução ultrapassar o estabelecido neste artigo, o pagamento far-se-á, sempre, por meio de precatório, sendo facultada à parte exequente a renúncia ao crédito do valor excedente, para que possa optar pelo pagamento do saldo sem o precatório, da forma prevista no § 3º do art. 100.

visa evitar que se utilize a via da RPV como forma de burlar a ordem cronológica imposta ao sistema do precatório.

Todavia, não se pode deixar de colacionar entendimento de Luiz Rodrigues Wambier que, apesar de isolado, argüi, convincentemente, possível inconstitucionalidade da referida norma por ofensa aos princípios da Isonomia e da Razoabilidade - inseridos na Carta Magna como cláusulas pétreas e que, portanto, não podem ser revogados nem mesmo mediante Emenda Constitucional. A ofensa aos referidos princípios se consubstancia pelo fato de que tal regra confere um tratamento privilegiado para o credor de dívida qualificada como de pequeno valor, em detrimento ao credor de dívida de maior valor que, em tese, foi mais prejudicado pela Administração Pública. Para sustentar seu raciocínio, o processualista apresenta o seguinte exemplo (2006: 430):

Pense-se no caso em que dois particulares, por força de um mesmo evento ilícito imputável à Administração, sofrem danos em suas respectivas propriedades. Um deles sofre danos maiores e obtém condenação contra a Fazenda em montante superior ao “pequeno valor” acima referido. O outro teve danos menores, e obtém condenação em quantia que está dentro do limite do pequeno valor. Esse segundo, menos prejudicado pela ilicitude da Administração, receberá independentemente de precatório. O outro terá de submeter-se à via crucis do precatório – a não ser que renuncie a uma parte daquilo a que tem direito. Por que não permitir que a parcela do crédito correspondente ao “pequeno valor” seja dispensada do precatório, submetendo-se a esse regime apenas o montante excedente?

Por seu turno, quando a dívida da Fazenda pública for de natureza alimentícia, não haverá observância à ordem cronológica dos precatórios referentes a todos os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, mas, tão somente, aos precatórios referentes a créditos de natureza alimentícia.

Apesar do caput do artigo 100, da CF não ser muito claro sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 655 que afastou qualquer divergência de interpretação ao assim dispor:

A exceção prevista no art. 100, caput, da Constituição, em favor dos créditos de natureza alimentícia, não dispensa a expedição do precatório, limitando-se a isentá-los da observância da ordem cronológica dos precatórios decorrentes de condenações de outra natureza.

Dessa forma, consagrou-se que a dívida de natureza alimentícia não está excluída do sistema do precatório, afastando interpretação que preconizava seu pagamento de forma direta como ocorre com a RPV. O que existe é um sistema de precatório preferencial com respeito à ordem cronológica para pagamento apenas entre os créditos de natureza alimentícia.

Insta frisar, também, que o sistema do precatório afasta a possibilidade da garantia do crédito, ou seja, diferentemente das demais execuções, não há a penhora de bens para garantir a satisfação do valor devido.

A impossibilidade de garantia da execução contra a Fazenda Pública se dá em atenção aos Princípios da Indisponibilidade do Interesse Público e da Supremacia do Interesse Público, pois não pode o bem público – utilizado em prol de todos os cidadãos – servir para satisfação do crédito de particular em detrimento ao interesse público.

É nesse diapasão que elucida Luiz Rodrigues Wambier (2006: 432:

Em regra, os bens públicos não podem ser alienados. Por isso, se existe um crédito contra a Fazenda Pública, desaparece a responsabilidade patrimonial, sendo impossível ao credor utilizar o procedimento da execução por quantia certa contra devedor solvente, que pressupõe a possibilidade de constrição dos bens do devedor, para satisfação do crédito.

Pelas principais características do sistema do precatório vistas acima, no que concerne à ação em discussão, em um primeiro momento se poderia dizer que na fase de execução, caso a via de restituição escolhida venha ser o precatório, não há necessidade da participação da União. Haja vista que é o Estado ou o Município o detentor de fato da verba tributária objeto de restituição por meio de precatório, ou seja, é o credor do tributo, nos termos dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal.

Contudo, ainda que a execução seja direcionada ao Estado ou Município respectivo, a participação da União é imprescindível para melhor promover a liquidação da sentença.

Tal fato se explica pela razão de, no momento em que é reconhecida judicialmente a ilegalidade da inclusão de determinada verba na base de cálculo do Imposto de Renda, torna-se necessário apurar qual foi o valor recolhido pela incidência do IR sobre a verba em questão, assim como se já houve a restituição ainda que parcial de tal valor.

Muitas vezes o contribuinte pleiteia judicialmente a restituição de verba que já foi, ao menos parcialmente, por este compensada em sua Declaração de Ajuste Anual. Assim, torna-se imprescindível que no momento da liquidação do montante a ser restituído pela via do precatório haja observância à Declaração de Ajuste Anual do Contribuinte, a fim de se evitar que valores já compensados nela sejam novamente restituídos pela via do precatório.

A partir do momento que se demonstra que parte do crédito judicialmente reconhecido já foi restituído ao exeqüente, deve tal restituição ser levada em questão no momento da apuração do *quantum debeat*, isto é, na liquidação da sentença. Caso contrário, estar-se-ia proporcionando enriquecimento ilícito ao contribuinte, bem como ofendendo a coisa julgada nos autos principais.

Nesse sentido, é uníssona a dicção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme se observa no trecho de voto do desembargador federal Alexandre Rossato da Silva Ávila¹¹:

Desnecessário, portanto, o refazimento das declarações de ajuste na esfera administrativa, podendo o contribuinte optar pela restituição do indébito pela via do precatório. Neste caso, porém, os cálculos respectivos deverão observar a sistemática de ajustes anuais do imposto de renda, ficando ainda ressaltada a possibilidade de a Fazenda, no momento apropriado, alegar a ocorrência de excesso de execução ao argumento de que o crédito restituendo, ou parte dele, já foi compensado por ocasião da declaração de ajuste anual.

¹¹ TRF4, AC nº 2006.72.00.008566-0, j. em 23/10/2007

Nesse mesmo diapasão¹²:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETENÇÃO RECONHECIDA JUDICIALMENTE COMO INDEVIDA. FORMA DE APURAÇÃO E RECEBIMENTO DO INDÉBITO.

O imposto de renda pessoa física - IRPF é tributo cujo fato gerador é complexivo, motivo por que impõe a lei a obrigatoriedade da declaração de ajuste pelo contribuinte. Nessa sistemática, as retenções na fonte são meras antecipações do pagamento do imposto presumivelmente devido, a ser apurado em declaração de ajuste anual, apresentada sempre no exercício financeiro seguinte ao da percepção dos rendimentos.

Assim, havendo decisão judicial reconhecendo que determinadas verbas devem ser afastadas da base de cálculo do imposto, é facultado ao contribuinte apurá-las e recebê-las através de execução de sentença (via de Precatório ou Requisição de Pequeno Valor - RPV, conforme o caso) ou administrativamente (por declaração de ajuste anual retificadora ou procedimento equivalente), sempre obedecidos os critérios de cálculos da declaração de ajuste anual do IRPF e corrigidos os valores retidos indevidamente a partir da data da retenção.

(...)

E ainda¹³:

IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. REMUNERAÇÃO RECEBIDA DE FORMA ACUMULADA. RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. ÔNUS DA RÉ.

(...)

À parte autora incumbe tão-somente demonstrar a incidência indevida do imposto de renda sobre as verbas discutidas, enquanto à parte ré cumpre provar que determinada parcela desse indébito já foi restituída por ocasião da declaração de ajuste anual, devendo ser abatida do valor a ser restituído (art. 333, I e II, CPC).

O crédito tributário decorrente da procedência de ação de repetição de indébito, submete-se à regra geral insculpida no artigo 100 da Constituição Federal de 1988, devendo seu pagamento ser efetuado por meio de precatório ou requisição de pequeno valor. É facultado ainda ao contribuinte manifestar a opção pela compensação do crédito.

A Fazenda Nacional pode, em impugnação ao cumprimento da sentença, comprovando que parte do indébito já foi restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, alegar a existência de excesso de execução (artigo 741, inciso V do CPC, com a redação dada pela Lei nº 11.232/2005), sem que, com isso, haja ofensa à coisa julgada.

¹² TRF4, AC nº 2005.72.00.013533-5, Des. Rel. Marciane, Bonzanini, J. em 25/06/2008

¹³ TRF4, AC nº 2005.71.12.005767-2, Des. Rel. Wilson Darós, J. em 14/05/2008

Há, contudo, forte entendimento contrário, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a observância aos valores já restituídos por ocasião do ajuste anual não se dará no caso de restituição por meio do precatório. Uma vez que tal observância é inerente à modalidade de restituição por compensação. Senão observa-se¹⁴:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. VERBAS INDENIZATÓRIAS. RESTITUIÇÃO VIA PRECATÓRIO. POSSIBILIDADE.

1. Ao contribuinte cabe a opção pela qual quer receber o respectivo crédito, se por meio de precatório regular, se por compensação, haja vista constituírem formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação.

2. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, nas ações de repetição de indébito julgadas procedentes, em que se pleiteia a restituição de imposto de renda retido na fonte, é concedido o direito ao autor de obtê-la mediante precatório.

*3. "Tratando-se de ação de repetição de indébito, a restituição deve ser feita pela regra geral, observado o art. 100 da CF/88, **descabendo ao Tribunal modificar o pedido, determinando a retificação da declaração anual de ajuste**".*

*4. Recurso especial provido.
(destacou-se)*

Frise-se que não se busca compelir o Contribuinte a efetuar a restituição por meio da compensação pelo ajuste anual, mas tão somente que sejam os valores já restituídos por ocasião da Declaração do Ajuste Anual levados em consideração no momento da apuração do montante a constituir o crédito que será restituído pela via do precatório.

Ainda que a via de restituição escolhida pelo contribuinte tenha sido o precatório, não pode o Poder Judiciário fechar os olhos para a compensação realizada por meio do ajuste anual que proporcionou uma antecipação de parte do crédito judicial reconhecido.

Ora, não há qualquer razão para que haja a restituição integral do crédito tributário judicial por via do precatório para depois a Fazenda Pública apurar se parte deste crédito já havia sido restituído ao contribuinte por

¹⁴ REsp n. 801.218/SC, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 22.3.2006

meio de seu ajuste anual e lançá-lo de ofício notificando-o para pagar o montante que foi duplamente restituído.

Até porque a Fazenda Pública ficaria impossibilitada de reaver tais valores, posto que ofenderia sentença judicial transitada em julgado que declarou como indevida a cobrança do tributo em questão. Quer dizer, iria de encontro à decisão que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária que embasa o lançamento realizado.

Logo, a participação da União na ação em comento se traduz, também, pela necessidade de se primar pela liquidação da sentença com a observância da Declaração de Ajuste Anual do servidor (seja estadual ou municipal) para melhor apurar o *quantum debeatur*. Haja vista que é através do Setor de Cálculo da Procuradoria da Fazenda Nacional que, por meio de subsídios da Secretaria da Receita Federal, é analisada informações fiscais do Contribuinte, tal qual, a Declaração de Ajuste Anual.

Insta ressaltar que, a Secretaria da Receita Federal está obrigada a prestar informações solicitadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional – órgão que faz parte da Advocacia Geral da União – que visam melhor instruir a atuação desta na defesa dos interesses da União, de acordo com o artigo 4º da Lei 9.028/95 que assim dispõe:

Art. 4º Na defesa dos direitos ou interesses da União, os órgãos ou entidades da Administração Federal fornecerão os elementos de fato, de direito e outros necessários à atuação dos membros da AGU, inclusive nas hipóteses de mandado de segurança, habeas data e habeas corpus impetrados contra ato ou omissão de autoridade federal. (destacou-se)

Assim, pela Procuradoria da Fazenda Nacional trabalhar em cooperação com a Secretaria da Receita Federal, o acesso a tais informações é amplamente facilitado a despeito das Procuradorias Estaduais e Municipais.

É seguindo essa linha de raciocínio que o Desembargador Federal Artur César de Souza, em acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, defende a legitimidade da União para figurar no pólo passivo de ação de repetição de indébito do IR ajuizada por servidor estadual:

Primeiramente, com relação à legitimidade passiva da União Federal, cumpre ressaltar que o imposto de renda é tributo federal instituído por este ente político, competindo à mesma exclusivamente fiscalizar o recolhimento e as declarações de ajuste, atuando o contribuinte, aplicando multas e exigindo consectários, e inclusive devolver o imposto de renda retido a maior. À União compete, ainda, legislar sobre a matéria, pois detentora da capacidade tributária ativa.

Assim, por todas as razões *supra* mencionadas e corroboradas com entendimento do eminente desembargador, seja em razão da necessidade da União zelar pela aplicação uniforme e uníssona da legislação inerente ao IR em todo território nacional; ou ainda para garantir a correta liquidação de sentença proferida na ação em comento, a figuração da União no pólo passivo, mais uma vez, se legitima.

2.2 Da Legitimidade Passiva do Estado, por ser o verdadeiro credor do tributo em comento.

Conforme já explicitado, por força do preceito insculpido nos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal - que confere ao Estado e Município a totalidade da receita oriunda do recolhimento do imposto de renda retido na fonte de seus respectivos agentes públicos - há forte entendimento jurisprudencial que considera a legitimidade tão somente do Estado ou Município respectivo para figurar no pólo passivo da ação em comento. É nesse sentido que vem entendendo o Superior Tribunal de Justiça. Senão observa-se:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. (...) LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO-MEMBRO. DEDUÇÃO DA BASE DA CÁLCULO DO IR. FACULDADE DO CONTRIBUINTE.

*Os valores recolhidos a título de imposto de renda na fonte, pelos Estados, de seus servidores, são de interesse daqueles, consoante determinam os preceitos constitucionais supraditos, e bem assim porque são os responsáveis pelos descontos e destinatários finais da verba retida; **não há falar em interesse da União, porquanto a importância descontada não se destina aos seus cofres, cabendo a ela, tão-somente, instituir o tributo.***

(...)

Recurso especial dos contribuintes provido, para reconhecer a legitimidade passiva do Estado de Minas Gerais e o direito do contribuinte à restituição das importâncias indevidamente recolhidas, nos termos do pedido, conforme apurado em liquidação de sentença.

(destacou-se) (STJ, REsp 477.520, Min. Rel. Franciulli Netto, J. em 21/10/2004)

O aludido entendimento refletido no acórdão *supra* vem sendo reiteradamente aplicado nos acórdãos proferidos nesse tribunal, conforme se observa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - SERVIDOR MUNICIPAL - COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL.

1. Pacífico o entendimento do STJ de que, nas causas em que se discute a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre a remuneração de servidores municipais ou estaduais, a competência para o julgamento da demanda é da Justiça Estadual.

2. Recurso especial parcialmente provido.

(STJ, REsp 725.211, Min. Rel. Eliana Calmon, J. em 26/04/2005)

Por sua vez, a consagração, até o momento, de tal entendimento pelo STJ vem influenciando decisões proferidas nos Tribunais Federais Regionais, consoante observa-se *infra*¹⁵:

PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA - SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL - PROVENTOS DE APOSENTADORIA - RETENÇÃO PELO ESTADO-MEMBRO - LEGITIMIDADE PASSIVA - DESTINATÁRIO DA VERBA.

1. É pacífico o entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser a Justiça Estadual competente para processar e julgar as causas que envolvam a incidência do imposto de renda sobre valores pagos a servidor público estadual, pois os Estados são responsáveis pelos descontos e destinatários dos correspondentes valores retidos, nos termos do disposto no art. 157, I, da CF/88.

2. Sentença terminativa, sem resolução de mérito, cuja manutenção se impõe.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA PAGA PELA

¹⁵ TRF3, AC nº 1137302, Des. Rel. Miguel di Pierro, J. em 28/11/2007; TRF2, AC 2002.51.01.016825-0, Des. Rel. Benedito Gonçalves, J. em 18/08/2004.

AUTARQUIA RIOPREVIDÊNCIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO ESTADUAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL PARA PROCESSAR E JULGAR O FEITO. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO E. STJ. SENTENÇA NULA.

- Embora esteja o imposto de renda afeto à competência tributária da UNIÃO FEDERAL, a Carta Política de 1988 fez garantir aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a repartição de receitas de imposto 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” (cf. arts. 157, I e 158, I, CR/88 – g.n.). Nesse contexto, questionamento judicial de imposto de renda incidente sobre rendimentos de servidores públicos distritais, estaduais e municipais delineará, inevitavelmente, a legitimidade ad causam do Distrito Federal, dos Estados e Municípios, quando, à evidência, as demandas forem propostas pelos respectivos servidores públicos desses entes políticos.

- Pertencendo ao Estado do Rio de Janeiro o imposto de renda incidente sobre complementação de aposentadoria paga pela autarquia fluminense RIOPREVIDÊNCIA, **nítido se afigura o interesse do ente político estadual, e somente ele, em resistir à pretensão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e condenatória de repetição de indébito, formulada em demanda proposta por servidor público inativo, não havendo falar de interesse da União, o que implica a competência da Justiça Estadual para processar e julgar o feito.** Nesse sentido, é a orientação jurisprudencial firmada pelo E. STJ (AGA 363697/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, in DJ 08/03/2004; ROMS 10044/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, in DJ 17/04/2000).

- Sentença anulada. Competência declinada, de ofício, em favor da Justiça Estadual de primeiro grau do Rio de Janeiro. Recurso prejudicado.
(destacou-se)

Ante as razões já apresentadas no presente estudo, rechaça-se cabalmente o entendimento contido nos r. acórdãos acima colacionados, no que tange à legitimidade passiva tão somente do Estado e Município respectivo na ação em análise. No entanto, não há como se negar a consequência jurídica do preceito constitucional contido nos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal na relação processual-tributária entre o servidor público (estadual ou municipal) contribuinte do IR e a Fazenda Pública.

Quando os artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal preconizam que pertence ao Estado ou Município o produto do IR incidente na

fonte sobre os rendimentos de seus respectivos servidores, faz com que, nessa hipótese, o Estado ou Município respectivo seja o efetivo credor do tributo em questão.

É desse modo que ensina o constitucionalista José Cretella Júnior (1998: 3.714):

Na realidade, o art. 157, I, reproduz a regra que se encontra no art. 23, § 1, da EC n. 1, de 1969: o imposto de renda devido pelos servidores públicos da Administração direta e indireta, bem como de todos os pagamentos feitos pelos Estados e pelo Distrito Federal, retidos na fonte, irão para os cofres da unidade arrecadadora, e não para os cofres da União, já que, por determinação constitucional “pertencem aos Estados e ao Distrito Federal

Nesse mesmo sentido elucida Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1998: 3.714):

Por força da redação dada pela Emenda n. 17/65, o produto do imposto de renda retido na fonte pelos Estados ou pelo Distrito Federal pertence a estes, sempre que incidente sobre os rendimentos enumerados no texto. O direito anterior mandava que a União distribuísse, na forma que a lei estabelecesse, aos Estados e ao Distrito Federal importância equivalente à retida. A diferença, fundamental, está em que, hoje, o produto da retenção é do Estado ou do Distrito Federal, e por inteiro, enquanto, antes, era da União, que devia entregar-lhes, segundo a lei, quantia equivalente..

O fato de ser o Estado ou o respectivo Município o destinatário final da receita tributária em questão faz com que este seja legitimado para figurar no pólo passivo da demanda, em conformidade com o ensinamento de Cândido Rangel Dinamarco (2002: 129) sobre legitimidade passiva. Senão observa-se:

Em direito processual a exigência de legitimidade desdobra-se nas seguintes regras: (...) só é ordinariamente legitimado a figurar no pólo passivo do processo aquele que tenha como satisfazer o julgado, ou, de algum modo, suportar os seus efeitos (legitimidade passiva ad causam)

Aplicando-se o entendimento acima transcrito ao caso em questão, vê-se que a legitimidade passiva do Estado ou Município respectivo se consubstancia no fato de ser o real detentor do direito material objeto da ação, de modo que seja o sujeito capaz de suportar os efeitos da sentença.

Logo, a legitimidade do Estado ou Município pagador da remuneração ao servidor para figurar no pólo passivo da ação em comento se traduz por ser este diretamente atingido pela sentença proveniente de tal ação.

Ora, a sentença que declarar como indevida a incidência do Imposto de Renda sobre determinada verba remuneratória paga pelo Estado ou Município vinculará este, invariavelmente, a cessar a incidência (bem como o recolhimento) do tributo na fonte sobre a verba declarada como indevida e, ainda, a restituir o que foi indevidamente recolhido.

Ainda que seja imprescindível a participação da União na ação que verse sobre a repetição de indébito do IR recolhido por servidor estadual ou municipal, não pode eventual sentença de procedência coibir a União efetuar a restituição. Posto que – por força do disposto nos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal – é inconcebível que esta seja compelida a restituir verba que nunca recolheu e que não a pertence.

2.3 Do Litisconsórcio Passivo Necessário.

Assim - a melhor solução para determinar a legitimação passiva em ação ajuizada por servidor público (Estadual ou Municipal) que versa sobre imposto de renda retido na Fonte incidente sobre rendimentos pagos pelo Estado ou Município respectivo - passa pela necessidade de se estipular litisconsórcio passivo necessário entre a União e o respectivo Estado ou Município.

É esse o entendimento atualmente adotado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹⁶:

¹⁶ AC nº 2004.71.00.046525-0, Des. Rel. Dirceu de Almeida Soares, J. em 12/09/2006; EI em AC nº 2005.71.00.019592-5, Juiz Rel. Artur César de Souza, J. em 01/03/2007.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE AUXÍLIO - CONDUÇÃO RETIDO DE SERVIDOR ESTADUAL. ART. 157, I, CF. PEDIDO DE CONCESSÃO DE AJG. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. PRESCRIÇÃO.

1. O imposto de renda sobre proventos de qualquer natureza é tributo da competência legislativa exclusiva da UNIÃO (art. 153, III, CF/88) e é indelegável (art. 7º, § 3º, CTN), o que atrai a competência da Justiça Federal para o processamento e julgamento das ações judiciais correspondentes, (art. 109, I, CF/88). Não há confundir o produto da arrecadação do imposto (no caso dos autos pertencente ao Estado Federado, por força do art. 157, I, CF/88) com a competência da União para sua exigência e fiscalização.

2. A competência estadual para arrecadar e destinar o produto do imposto não afasta a da União, sujeito ativo da obrigação tributária (art. 119, CTN). Precedentes do STJ CC nº 19.300, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU de 10-09-97 e Resp nº 284274, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 13-02-2002. Relativização de precedentes mais recentes do STJ (AgRg. No Ag. 628152/PE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 29-08-2005 e AgRg no CC nº 47365/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05-09-2005).

3. **Cuidando-se de decisão que produzirá efeitos reflexos sobre a pessoa jurídica de direito público interno que estiver na condição de fonte pagadora, esta deve figurar no pólo passivo da demanda como litisconsorte passivo necessário (art. 47 do CPC), até porque a relação de direito material é una e incidível, a todos estendendo-se a sentença.**

(...) (destacou-se)

EMBARGOS INFRINGENTES. COMPETÊNCIA. IRRF. (...) LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. (...).

1. A Justiça Federal é competente para processar e julgar o presente feito, nos termos do art. 109, I, da CF/88.

(...)

5. **O Estado do Rio Grande do Sul é litisconsorte passivo necessário da União nas ações em que se discute a incidência do imposto de renda sobre a verba denominada auxílio-condução, vez que embora esta seja detentora da capacidade tributária ativa, eis que o imposto de renda é tributo federal instituído por este ente político, competindo à mesma fiscalizar o recolhimento e as declarações de ajuste, atuando o contribuinte, inclusive aplicando multas e exigindo consectários, e devolver o imposto de renda retido a maior, àquele pertence o produto da arrecadação do imposto, além do que é responsável por eventual devolução dos valores do tributo em questão.**

(...)

14. Embargos infringentes providos.

(destacou-se)

Dessa feita, cabe demonstrar a seguir as principais características e conseqüências trazidas pelo Litisconsorcio Passivo Necessário entre a União e o Estado ou Município no caso em discussão.

**CAPÍTULO 3 - CARACTERÍSTICAS E CONSEQÜÊNCIAS DO
LITISCONSÓRCIO FIRMADO ENTRE A UNIÃO E O ESTADO, DF OU
MUNICÍPIO.**

No capítulo anterior restou demonstrada não apenas a legitimidade como também a necessidade da União e o respectivo Estado ou

Município figurarem em litisconsórcio passivo nas ações de repetição de indébito do IRRF ajuizada por servidor público estadual ou municipal. Agora, analisar-se-á as conseqüências que o referido litisconsórcio trará para a ação em comento.

Para tanto, resta imprescindível em um primeiro momento entender o instituto do litisconsórcio e suas diversas feições a fim de que, posteriormente, se possa analisá-lo sobre a ótica da ação em questão.

3.1 Litisconsórcio

Trata-se da situação em que há pluralidade de partes em um, ou em ambos, os pólos do processo, ou seja, utilizando-se de expressão empregada por Luiz Rodrigues Wambier (2006: 231), é a “*cumulação de sujeitos*” no processo.

O que justifica tal instituto é a economia processual que se alcança juntamente com a uniformidade de julgamento para pessoas em situações idênticas ou equiparáveis evitando-se, assim, tratamentos divergentes sobre questões que atacam o mesmo direito material. Essa é a linha de raciocínio empregada por Cândido Rangel Dinamarco (2002: 61), consoante verifica-se abaixo:

Quando se fala na economia como fundamento do instituto do litisconsórcio, pensa-se na conveniência de se cumular em num só processo diversas partes e suas respectivas demandas, evitando-se com isso a multiplicação de processos e a repetição de instruções em torno do mesmo contexto de fato. A harmonia de julgados representa a conveniência de evitar o conflito entre sentenças, risco que acompanha a pronúncia de duas delas, ou mais, em processos separados, sobre pretensões que assentam no mesmo fundamento, ou em fundamentos análogos.

O litisconsórcio é conceituado pelo artigo 46 do Código Processo Civil que assim dispõe:

Art. 46. Duas ou mais pessoas podem litigar, no mesmo processo, em conjunto, ativa ou passivamente, quando:

I - entre elas houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide;

II - os direitos ou as obrigações derivarem do mesmo fundamento de fato ou de direito;

III - entre as causas houver conexão pelo objeto ou pela causa de pedir;

IV - ocorrer afinidade de questões por um ponto comum de fato ou de direito.

Parágrafo único. O juiz poderá limitar o litisconsórcio facultativo quanto ao número de litigantes, quando este comprometer a rápida solução do litígio ou dificultar a defesa. O pedido de limitação interrompe o prazo para resposta, que recomeça da intimação da decisão. [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

Humberto Teodoro Júnior preconiza que em todas as hipóteses de litisconsórcio enumeradas na lei se pressupõe a influência, ainda que de maneira indireta, do direito material objeto da ação a mais de uma pessoa que figura em um dos pólos da ação, conforme observa-se (2007: 122):

O que justifica o cúmulo subjetivo, in casu, é o direito material disputado tocar a mais de um titular ou obrigado, ou é a existência de conexão entre os pedidos formulados pelos diversos autores ou opostos pelos diversos réus.

Nesse mesmo sentido segue o entendimento de Nelson Nery Júnior (2006:221):

Normalmente é o direito material que determina a existência de comunhão de direitos ou obrigações.

É o caso de credores ou devedores solidários entre si que ajuízam ou são citados em ação de cobrança, exemplo dado por Wambier (2006: 233) que configura a hipótese prevista no inciso I da legislação *supra*, qual seja, *comunhão de direitos ou de obrigações em relação à lide* . Ou, ainda, de litisconsórcio passivo entre o proprietário do veículo e seu condutor em ação

que versa sobre acidente de trânsito provocado por este, situação de *direitos e obrigações derivados do mesmo fundamento de fato ou de direito* (art. 46, II, CPC). Ocorre também para inquilinos parciais de um mesmo prédio que são citados em ação de despejo ajuizada pelo proprietário do imóvel, caso, para Humberto Theodoro Júnior (2007: 125), típico de *conexão pelo objeto ou pela causa de pedir* (art. 46, III, CPC). Assim como no litisconsórcio ativo de servidores públicos que ajuízam ação em face da Fazenda Pública, para a concessão de um mesmo benefício funcional por *ocorrer afinidade de questões por um ponto comum de fato ou de direito* (art. 46, IV, CPC), exemplo dado por Nelson Nery Júnior (2006: 221).

A doutrina brasileira classifica o litisconsórcio da seguinte forma:

Quanto à cumulatividade de sujeitos: em ativo, passivo ou misto.

Litisconsórcio ativo se dá quando ocorre a pluralidade de autores, isto é, a pluralidade de partes que figuram no pólo ativo da ação. Logicamente, o **litisconsórcio passivo** se traduz na pluralidade de réus na ação. Logo, o **litisconsórcio misto** ocorre quando há pluralidade tanto de réus como de autores nos mesmos autos.

Quanto ao momento de sua instauração: em Inicial ou Incidental (Posterior).

Litisconsórcio Inicial é aquele que, nas palavras de Humberto Teodoro Júnior (2007: 122), já nasce com a propositura da ação seja pelo ajuizamento da ação por diversos autores ou pela convocação da citação à diversos réus.

Por outro lado, no dizer de Luiz Rodrigues Wambier, será **posterior ou incidental** quando sua formação se dá no decorrer do processo *mediante qualquer das formas de intervenção de terceiros* (2006: 232) .

Destaca-se, por oportuno, que a formação do litisconsórcio posterior não se dará quando se tratar de litisconsórcio facultativo - modalidade litisconsorcial que será destrinchada mais à frente – de modo que a interferência de terceiro, *in casu*, far-se-á mediante assistência, situação que não ocasiona coisa julgada ao terceiro assistente, conforme entendimento de Luiz Rodrigues Wambier sobre o assunto (2006: 232):

A possibilidade de formação de litisconsórcio ulterior configura-se em exceção ao princípio da perpetuatio legitimationis e só pode ter lugar se se tratar de litisconsórcio necessário. O litisconsorte tardio, em se tratando de litisconsórcio facultativo, será assistente.

Tal proibição visa resguardar o princípio do juiz natural na medida em que não se admite (salvo quando se tratar de litisconsórcio necessário) o ingresso de terceiro nos autos em que já houve a nomeação do juiz, posto que não cabe ao jurisdicionado escolher, ainda que de forma indireta, o juiz que irá julgar a sua causa. Com mais razão ainda, não pode o terceiro adentrar nos autos a fim de se beneficiar de algum despacho ou decisão já nesse proferida.

Nesse sentido, assim ensina Nelson Nery Júnior (2006: 220.):

Não se admite litisconsórcio facultativo ulterior, que ofenderia o princípio do juiz natural.(...) Existe prática ilegal muito utilizada no foro brasileiro e, infelizmente, tolerada por parte da jurisprudência, de permitir o ingresso na ação, como litisconsorte facultativo ulterior, daquele que pretende, por exemplo, beneficiar-se de liminar concedida, muitas vezes depois de o pretendente haver desistido de ação idêntica, na qual lhe fora negada liminar.

Quanto à obrigatoriedade: em facultativo e necessário.

Litisconsórcio facultativo configura-se na formação do litisconsórcio por mera comodidade das partes em interesse à economia processual. Nada obsta que sejam propostas diversas ações para cada uma das partes, ou seja, não há obrigatoriedade na cumulação de sujeitos, mas

essa é possibilitada pelo fato de o direito material em questão tocar a mais de uma pessoa pelas mais diversas razões, conforme se observa nos exemplos da aplicação dos incisos do artigo 46 *supra* mencionados.

Pelo fato deste configurar-se uma faculdade das partes, Nelson Nery Júnior elucida que *o juiz não pode, ex officio, determinar a citação de litisconsorte passivo*(2006: 223). Por outro lado, cabe a ele limitar o número de litisconsortes quando estes vierem a prejudicar, atrasar, o trâmite dos autos, nos termos do par. único, do art. 46, do Código de Processo Civil. Caso em que ocorrerá o desmembramento dos autos em quantos forem necessários. Nesse sentido¹⁷:

O juiz tem a faculdade de desmembrar o litisconsórcio, conforme CPC 46 par. ún., não lhe sendo lícito, em qualquer circunstância, extinguir o processo em relação aos litisconsortes.

Ora, se o escopo do litisconsórcio facultativo é a economia processual e a comodidade dos jurisdicionados, nada justifica a instauração deste quando vier a comprometer a celeridade e a eficácia da sentença para os litisconsortes. Logo, se o litisconsórcio, ao invés de facilitar, ocasionar empecilho ao trâmite dos autos, deve o juiz, a requerimento de uma das partes ou de ofício, desmembrar o processo.

Já o **litisconsórcio necessário** ou obrigatório se traduz pela obrigatoriedade de sua formação no processo, seja por expressa previsão legal ou pela natureza da relação jurídica litigiosa que toca a direito de mais de uma pessoa. Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior (2007: 126):

O que, de fato, torna necessário o litisconsórcio é a forçosa incidência da sentença sobre a esfera jurídica de várias pessoas. Sem que todas elas estejam presentes no processo, não será possível emitir um julgado oponível a todos os envolvidos na relação jurídica litigiosa e, conseqüentemente, não se logrará uma solução eficaz do litígio.

Assinale-se o conceito falho de litisconsórcio necessário trazido pelo artigo 47 do Código de Processo Civil que assim dispõe:

¹⁷ TRT-2ª, Seção Especializada, MS 2261/97-6-SP, rel. Juiz Nelson Nazar, m.v., julgado em 07/04/1998

Art. 47. Há litisconsórcio necessário, quando, por disposição de lei ou pela natureza da relação jurídica, o juiz tiver de decidir a lide de modo uniforme para todas as partes; caso em que a eficácia da sentença dependerá da citação de todos os litisconsortes no processo.

Parágrafo único. O juiz ordenará ao autor que promova a citação de todos os litisconsortes necessários, dentro do prazo que assinar, sob pena de declarar extinto o processo.

O legislador buscou conceituar o litisconsórcio necessário por meio de uma característica que é inerente à grande maioria dos casos de litisconsórcio necessário, mas não a todos, qual seja, a decisão uniforme da lide a todos os litisconsortes necessários. Esta não é pressuposto basilar para a configuração do litisconsórcio necessário. Trata-se, portanto, de outra classificação que se dá ao litisconsórcio, consoante será visto mais à frente.

Não é outro o entendimento de Nelson Nery Júnior que, ao comentar o artigo em questão, assim elucida (2006: 223):

A norma teve inspiração no direito processual civil alemão (ZPO par. 62), mas tem redação não técnica, confundindo os litisconsórcios necessário e unitário, que são distintos porque pertencem a classificações diferentes do litisconsórcio (I – quanto à formação; e II – quanto ao resultado). Daí não poderem ser tratados com o mesmo regime jurídico, (...)

Desse modo, ainda que haja a obrigatoriedade na formação do litisconsórcio em determinado processo, há casos em que a sentença deste resultante não será uniforme aos litisconsortes. Como exemplo Luiz Rodrigues Wambier cita a ação de usucapião, na qual não há decisão uniforme ao proprietário e os confinantes – litisconsortes passivos de formação obrigatória (2006: 234).

Nos casos em que o juiz vislumbrar a necessidade de litisconsórcio e este ainda não estiver sido instaurado, será aberto prazo para que autor cite os demais réus, nos termos do parágrafo único, do artigo 47, do Código de Processo Civil. Se for o caso de litisconsórcio ativo necessário, o prazo será aberto para que o co-interessado livremente adentre aos autos, sob

pena de extinção do feito sem julgamento do mérito, conforme preconiza Humberto Theodoro Júnior (2007: 127).

Nesse ponto, Nelson Nery Júnior discorda pontualmente do aludido doutrinador ao afirmar que a inércia da parte que é litisconsorte ativa necessária em não adentrar aos autos não pode vir a prejudicar, de modo algum, o direito de acesso à justiça do autor que ajuizou a ação. Situação que autorizará ao autor ajuizar sozinho a ação desde que cite o seu litisconsorte ativo como réu no processo. Senão observa-se (2006: 224):

Quando, pelo direito material, a obrigatoriedade da formação do litisconsórcio deva ocorrer no pólo ativo da relação processual, mas um dos litisconsortes não quiser litigar em conjunto com o outro, esta atitude potestativa não pode inibir o autor de ingressar com a ação em juízo, pois ofenderia a garantia constitucional do direito de ação (CF 5.º XXXV). O autor deve movê-la sozinho, incluindo aquele que deveria ser seu litisconsorte ativo, no pólo passivo da demanda, como réu, pois existe lide entre eles, porquanto este citado está resistindo à pretensão do autor, embora por fundamento diverso da resistência do réu.

Da não observância do Litisconsórcio Necessário

Inobservando-se a formação do litisconsórcio necessário, isto é, faltando um dos co-legitimados da ação seja por expressa previsão legal ou pela inscindibilidade da relação jurídica material objeto da lide, qual será o efeito da sentença nos autos proferida? A doutrina é bastante divergente neste ponto.

Humberto Teodoro Júnior, ao se embasar em decisão do STF proferida no RE 69.653, entende que tal inobservância enseja a nulidade total do processo, inclusive, da sentença prolatada (2007: 126.).

Seguindo essa linha de raciocínio, assim entende Cândido Rangel Dinamarco (2002: 252-253):

Por isso, copiosa jurisprudência tem pronunciado a nulidade do processo, sempre que o juiz haja deixado de cumprir aquele seu dever e, com isso, haja permitido que o

procedimento fosse além do ponto em que a providência deveria ter sido determinada. (...) Se chegar ser proferida nessa situação, a sentença será nula, tanto quanto os atos praticados a partir de quando deveria ter sido citado o terceiro indispensável.

Já Luiz Rodrigues Wambier ensina que a não formação do litisconsórcio necessário impede a triangularização da relação processual na medida em que não há a participação de uma das partes no processo. Desse modo, estar-se-ia diante de *sentença inexistente, porque proferida em processo que igualmente inexistiu* (2006: 234).

Em outro sentido, Nelson Nery Júnior, ao se ater ao disposto no caput do artigo 47 do CPC, a qualifica como sentença ineficaz, ou seja, sem aptidão para produzir efeitos (2006: 227) .

Ainda que a sentença qualificada como inexistente divirja da sentença tida por ineficaz, na prática, em se tratando de processo cuja instauração do litisconsórcio necessário não tenha sido respeitada, pode-se dizer que seu efeito é o mesmo. Qual seja, não faz coisa julgada, motivo pelo qual não há necessidade de ser impugnada por recurso ou por ação rescisória.

É essa a conclusão que se tem ao se analisar os efeitos práticos da sentença ineficaz e inexistente dados, respectivamente, por Nelson Nery Júnior (2006: 227) e Luiz Rodrigues Wambier (2006: 243-235). Senão vê-se:

Tendo sido dada inutilmente, a sentença ineficaz, como é curial, não produz nenhum efeito. Com isso não há necessidade de ser impugnada por recurso, nem por ação rescisória, pois não se formou sobre ela a autoridade da coisa julgada.

Se se adotar a teoria da inexistência jurídica, não haverá necessidade de ação rescisória, porque, inexistindo, ela sequer terá produzido efeitos, não havendo necessidade de, pela via rescisória, retirá-la donde ele sequer entrou.

Na concepção desses autores, a inobservância da instauração litisconsorcial obrigatória, seja no pólo ativo ou passivo, macula o processo de tal maneira que impede a triangularização (Autor, Estado e Réu) necessária a regular formação do processo, de modo que a sentença nesta situação proferida não estaria apta a gerar qualquer tipo de efeito.

Por outro lado, a sentença tida como nula faz coisa julgada que tem o condão de “superar” qualquer nulidade que tenha ocorrido no decorrer do processo. Assim, tal sentença estará perfeitamente apta a produzir os efeitos a ela inerente até que seja desconstituída via ação rescisória. É dessa forma que preconiza Cândido Rangel Dinamarco (2002: 262-263):

O ponto extremo a que se poderá estender a consideração da nulidade da sentença de mérito dada sem todas as partes indispensáveis será o término do biênio para a propositura da ação rescisória. Depois disso aquele processo, como tal, é intocável e intocáveis os seus atos. Os efeitos que a sentença for apta a produzir produzir-se-ão inevitável e irretorquivelmente, apesar da nulidade que a um tempo existira.

A distinção entre a sentença nula e a ineficaz ou inexistente é de suma importância a fim de se saber a forma de impugnação e o prazo necessário para tanto.

Os efeitos provenientes da sentença ineficaz ou inexistente, como, em tese, esta nunca esteve apta a produzir qualquer efeito, poderão ser facilmente impugnados via ação declaratória cujo prazo prescricional seria o padrão do Código Civil, isto é, pode ser ajuizada até dez anos contados a partir do trânsito em julgado. Ao passo de que na sentença nula é necessário ajuizar Ação Rescisória que tem como escopo desconstituir a relação jurídica ocasionada pela sentença. Tal ação tem o prazo decadencial de dois anos contados a partir do trânsito em julgado e da conseqüente formação da coisa julgada.

Há, contudo, casos em que a inobservância da instauração do litisconsórcio necessário não enseja qualquer vício processual. Trata-se de situações em que restou vencedor o pólo no qual o terceiro deveria ter adentrado como litisconsorte obrigatório. Haja vista que o artigo 249, parágrafos 1º e 2º do Código de Processo Civil preconiza que não haverá anulação dos autos quando a parte que se aproveitaria da anulação ter sido vencedora nos autos. Senão observa-se:

Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

§ 1º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

§ 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Ora, como o litisconsórcio necessário visa preservar os direitos do terceiro que será diretamente atingido pela lide, a sua inobservância não implica na anulação do processo quando a sentença proferida não o prejudicar.

Cândido Rangel Dinamarco, apesar de não se firmar como adepto à exceção *supra* elencada, ressalta o forte entendimento jurisprudencial nesse sentido (2002: 260):

A jurisprudência, porém, inclina-se por uma solução secundum eventus litis, preservando da anulação os processos em que venceu a facção na qual o terceiro deveria ter ingressado, como se nesse assunto tivesse aplicação o disposto no par. 2º do art. 249 do estatuto processual.

Já Humberto Theodoro Júnior, por seu turno, é pontual ao concordar com tal entendimento (2007:127):

Que solução adotar quando, malgrado a não citação do litisconsórcio necessário, a sentença lhe for favorável? A regra é a do art. 249, par. 1º, segundo a qual não se repete nem se supre a falta quando não prejudicar a parte. Sendo assim, mesmo sem ter sido citado, nenhum prejuízo teria sofrido o litisconsorte.

Nessa mesma linha de raciocínio, José Roberto dos Santos Bedaque conclui pela validade da sentença proferida nessa situação ao assim dizer (2006: 379):

A sentença de improcedência será válida, visto que, tendo em vista seu conteúdo, os vícios processuais tornaram-se irrelevantes. Será também plenamente eficaz em relação às partes e a terceiros, estes não vinculados apenas à imutabilidade decorrente da coisa julgada material. (Efetividade do Processo e Técnica Processual, São Paulo, Malheiros, 2006, pág. 379)

Quanto à uniformização da sentença em relação aos litisconsortes: em unitária e não unitária, comum ou simples.

O litisconsórcio unitário caracteriza-se pela homogeneidade do julgamento de mérito a todos os litisconsortes, isto é, a sentença será decidida de modo idêntico, uniforme, para todos os litisconsortes. Apropriando-se da conceituação deturpada de litisconsórcio necessário dada pelo Código de Processo Civil no artigo 47, é quando *o juiz tiver de decidir a lide de modo uniforme para todas as partes*.

A confusão realizada pelo legislador ao redigir o artigo 47 do Código de Processo Civil (*supra* transcrito) justifica-se pelo fato de que, na maioria das vezes, o litisconsórcio necessário também é unitário. Apropriou-se, então, de uma característica do litisconsórcio necessário, qual seja, a decisão de maneira uniforme, que, ressalta-se, não é absoluta, para conceituá-lo. A exemplo de litisconsórcio facultativo unitário Nelson Nery Júnior cita o caso da ação reivindicatória de bem imóvel em condomínio ajuizada por apenas um condômino (2006: 227). Ainda que o Código Civil no artigo 1.314¹⁸ permita que apenas um dos condôminos reivindique o bem, no caso de ser instaurado o litisconsórcio, a sentença será invariavelmente igual para ambos.

A formação do litisconsórcio unitário está intrinsecamente ligada à relação jurídica material da qual versa os autos, isto é, ao direito material discutido no processo. No dizer de Humberto Theodoro Júnior, é a

¹⁸ (CC) Art. 1.314. *Cada condômino pode usar da coisa conforme sua destinação, sobre ela exercer todos os direitos compatíveis com a indivisão, reivindicá-la de terceiro, defender a sua posse e alhear a respectiva parte ideal, ou gravá-la.*

Parágrafo único. Nenhum dos condôminos pode alterar a destinação da coisa comum, nem dar posse, uso ou gozo dela a estranhos, sem o consenso dos outros.

partir do direito material que se estabelecerá a cindibilidade ou incindibilidade das causas objeto de um litisconsórcio (2007: 123).

Logo, quando o direito material em questão for indivisível, a decisão nos autos deverá necessariamente ser uniforme a todos os litisconsortes. Por direito material indivisível entre os litisconsortes entende-se como aquele cuja fragmentação entre os litisconsortes o tornaria inconciliável. Por exemplo: não há como em uma ação que visa a declaração de nulidade de um contrato plurilateral ser determinado a nulidade do contrato para um dos litisconsortes e a sua validade para outro. Ora, a nulidade contratual pressupõe a ineficácia deste perante todos os contratantes, caso este, típico de litisconsórcio necessário e unitário.

É desse modo que preconiza Cândido Rangel Dinamarco (2002: 136):

Afinal, é em razão do direito material que o processo se faz e é sobre as situações de direito material que ele há de projetar seus efeitos, o que deve induzir a preocupação de verificar, caso por caso, se o provimento pretendido será apto a produzir sobre a situação jurídico-substancial das partes o efeito desejado.

Se se tratar de relação que não comporte provimentos assim discrepantes, como nos exemplos acima lembrados, então já se sabe previamente que será inutiliter datus o provimento que pretender cindi-la em apreciações isoladas e possivelmente contraditórias, voltadas a cada um dos litisconsortes. Daí a imposição de serem estes tratados de forma homogênea, segundo as regras inerentes ao regime do litisconsórcio unitário.

Em razão de, no litisconsórcio unitário, a decisão ser obrigatoriamente uniforme a todos os litisconsortes, os atos praticados por um a todos os demais aproveitam, não obstante a redação do art. 48 do Código de Processo Civil que será mais a frente examinada.

Dessa sorte, se apenas um litisconsorte apresenta contestação aos autos, esta irá aproveitar a todos os demais. A mesma regra é válida para a produção de provas, interpelação de recursos etc.

Contudo, quando o ato praticado por um dos litisconsortes vier a prejudicar aos demais, tal ato não será aproveitado por todos os

litisconsortes, uma vez que o ato unilateral, quer dizer, individual de um dos litisconsortes não pode vir a afetar negativamente os demais.

Assim, em conformidade com Nelson Nery Júnior (2006: 230) e Humberto Theodoro Júnior (2007: 129), conclui-se que os atos benéficos praticados por um litisconsorte unitário aproveitam aos demais, ao passo que isso não ocorre com os atos e omissões prejudiciais

Por ato prejudicial praticado por um dos litisconsortes uniformes, assim exemplifica Cândido Rangel (2002: 150):

Entre os atos que, praticados sem unanimidade, não terão eficácia para qualquer dos litisconsortes quando o regime for especial, estão as declarações de vontades destinadas à disposição de algum direito subjetivo material (transação, renúncia) ou à criação de alguma situação processual desvantajosa (renúncia ao poder de recorrer, desistência do recurso interposto), bem como as condutas que, de qualquer forma, direta ou indireta, levem a um desses resultados (revelia, dispensa de prova etc.).

Por outro lado, no **litisconsórcio não-unitário ou simples** o juiz é livre para decidir a lide de maneira individual a cada litisconsorte, em virtude da divisibilidade do direito material em questão. A não-uniformidade é normalmente inerente ao litisconsórcio facultativo, contudo, assim como ocorre ao litisconsórcio unitário, é cabível exceções. Tem-se, como exemplo, a ação de usucapião ajuizada pelo posseiro em face, obrigatoriamente, do proprietário do imóvel e dos confinantes, situação típica de litisconsórcio necessário e simples. Posto que, consoante alude Luiz Rodrigues Wambier, a sentença, quando procedente, terá efeito para o confinante distinto do efeito para o proprietário.

Outra grande diferença entre o litisconsórcio unitário e o simples diz respeito ao aproveitamento dos atos praticados aos demais litisconsortes. Neste tipo litisconsorcial, reza a regra da autonomia dos litisconsortes, característica explicitada no artigo 48 do Código de Processo Civil que assim dispõe:

Art. 48. Salvo disposição em contrário, os litisconsortes serão considerados, em suas relações com a parte adversa, como

litigantes distintos; os atos e as omissões de um não prejudicarão nem beneficiarão os outros.

Contudo, a referida disposição legal deva ser interpretada literalmente para os atos referentes a pretensões exclusivas do litisconsorte, ou seja, para os atos que versarem sobre direito inerente apenas ao litisconsorte. Logo, quando um dos litisconsortes praticar ato que pode beneficiar aos demais, deverá ser por estes aproveitado. Por exemplo, a produção de produção de prova (até porque vigora em nosso ordenamento o princípio da comunhão da prova), o pedido de reconhecimento de prescrição que diz respeito a todos os litisconsortes etc.

É assim que ensina Cândido Rangel Dinamarco (2002: 125):

(...) a autonomia dos litisconsortes, que não prevalece no litisconsórcio unitário em razão da indispensável homogeneidade no julgamento do mérito, também no litisconsórcio comum constitui regra de aplicação apenas relativa. Não obstante cindíveis as situações jurídico substanciais a julgar e portanto comum o litisconsórcio, ocorrem situações em que o julgamento precisa convergir à harmonia, não se concebendo que uma só e única sentença venha a afirmar e ao mesmo tempo negar o mesmo fato, ou venha adotar duas teses jurídicas antagônicas. Nesses casos, certas condutas individuais do litisconsorte serão capazes de favorecer os demais.

Com efeito, observe-se que a sentença proferida nos autos em que há litisconsórcio simples poderá ser distinta a cada litisconsorte em atenção ao interesse individual de cada um. Ressalta-se que se parte da sentença versar sobre matéria referente a interesse comum a todos os litisconsortes, esta matéria deverá ser julgada de forma uniforme. Razão pela qual há o aproveitamento dos atos dos litisconsortes que dizem respeito ao interesse de todos.

3.2 Dos efeitos do Litisconsórcio entre a União e o Estado ou Município respectivo na ação de repetição de indébito do IRRF ajuizada por servidor público estadual ou municipal.

Uma vez discorrido sobre as principais características do litisconsórcio, analisar-se-á os efeitos do litisconsórcio na ação em comento.

Na ação ajuizada por servidor público estadual ou municipal que visa a repetição de indébito referente ao IRRF há a formação de litisconsorte necessário entre a União e o Estado ou Município respectivo. Haja vista que o objeto da causa em comento, qual seja, a incidência do IR sobre remuneração paga pelo Estado ou Município, diz respeito a direito tanto da União como do Estado ou Município respectivo, consoante foi exaustivamente explicitado nos capítulos anteriores ao se examinar as características que legitimam a atuação de cada uma das partes.

Além disso, a relação jurídica material na ação em questão é incidível entre as partes. Explica-se, tanto a União como o Estado ou Município em questão visam nos autos o mesmo interesse: o de confirmar a legalidade da incidência do IR sobre determinada verba. Logo, a sentença proferida será obrigatoriamente uniforme para ambos os litisconsortes, isto é, ou será confirmada a legalidade do recolhimento efetuado ou será determinada a sua restituição, de modo que os efeitos desta para os litisconsortes serão invariavelmente os mesmos.

No entanto, ainda que a sentença seja uniforme, ressalta-se que o cumprimento desta se dará de maneira diversa entre a União e o Estado ou Município correspondente. Na medida em que, conforme visto, é o Estado ou o Município respectivo o detentor da receita do IR incidente sobre o servidor público em questão, caberá a este efetuar eventual restituição que venha a ser reconhecida judicialmente. Logo, conclui-se que sentença no processo de conhecimento será uniforme aos litisconsortes, ao passo de que na fase de Execução seus efeitos serão distintos para cada um.

Portanto, pelo acima analisado, vê-se que o litisconsórcio na ação em questão se qualifica como **litisconsórcio passivo necessário e unitário entre a União e o Estado ou Município respectivo**.

Diante da qualificação dada ao litisconsórcio formado na ação em estudo, impende tecer as principais conseqüências oriundas deste ao caso concreto:

- Participação obrigatória da União e do Estado (ou Município respectivo) no processo.

Se não houver sido instaurado o litisconsórcio no início dos autos, ou seja, pela citação, este poderá ocorrer no decorrer do processo, desde que seja possibilitada a manifestação da parte que adentrou, a fim de que seja respeitada sua ampla-defesa.

Além disso, se for a União quem adentrar posteriormente ao processo, este deverá ser remetido à Justiça Federal, consoante já visto no capítulo anterior. Portanto, a entrada tardia da União aos autos além de ocasionar nova abertura de prazo para ser possibilitada sua defesa, ocasionará a remessa dos autos à Justiça Federal.

Ressalta-se que quando o magistrado vislumbrar que não houve a observância da formação litisconsorcial não haverá, em um primeiro momento, a extinção do feito sem resolução do mérito, mas a intimação do contribuinte para citar o ente-federado necessário. Apenas se o contribuinte permanecer inerte quanto ao cumprimento da citação determinada que será extinto o feito.

- Nulidade, inexistência ou ineficácia da sentença prolatada sem a formação do litisconsórcio.

No caso em comento, se não houver a instauração do litisconsórcio até a prolação da sentença esta será nula, ineficaz ou inexistente, dependendo da corrente doutrinária ou jurisprudencial que se adotar.

Excepciona-se, contudo, o caso em que esta transitar em julgado e julgar improcedente a ação ajuizada pelo servidor estadual ou municipal. Isto é, for benéfica ao pólo no qual não foi observada a formação do litisconsórcio. Situação em que a sentença estará perfeitamente apta a produzir seus efeitos.

- Aproveitamento dos atos efetuados pela União ao Estado (ou o Município respectivo) e vice-versa.

Dessa maneira, se a União contestar a ação e o Estado (ou o Município respectivo) permanecer inerte, os efeitos desta serão a este aproveitado, de modo que poderá o Estado, por exemplo, interpor Recurso de Agravo de Instrumento contra decisão do juiz que não apreciar pedido liminar realizado na Contestação da União.

Por outro lado, os atos benéficos não serão aproveitados, de sorte que, por exemplo, o reconhecimento do pedido só surtirá efeitos se detiver a concordância expressa de ambos os litisconsortes.

Ante os devassos efeitos que a inobservância da instauração do litisconsórcio necessário ocasiona ao processo, conclui-se que é imprescindível que o servidor público - seja este, estadual, distrital ou estadual – ao ajuizar ação de repetição de débito que verse sobre imposto de renda retido na fonte, requeira a citação tanto da União, como do Estado, DF ou Município respectivo.

CONCLUSÃO

Ante todo o acima exposto, conclui-se que:

- o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é aquele que incide sobre o acréscimo patrimonial do contribuinte, seja este oriundo de renda ou não. Por acréscimo patrimonial não se considera qualquer entrada de capital aos cofres da pessoa (seja ela física ou jurídica) mas, e tão somente, a entrada de capital que resulte em um efetivo acréscimo ao patrimônio do contribuinte;
- a União detém não apenas a competência tributária para instituir o imposto de renda, mas a capacidade tributária ativa para exigí-lo.

- a doutrina analisada considera que a repartição da receita tributária não tem qualquer relevância para o Direito Tributário, devendo ser matéria de estudo do Direito Financeiro;
- a modalidade de repartição de receita tributária prevista nos artigos 157, I e 158, I, da Constituição Federal está servindo de embasamento para que seja conferida legitimidade passiva aos Estados e Municípios em ações de repetição de indébito sobre o imposto de renda retido na fonte ajuizadas por agentes públicos estaduais ou municipais;
- a ação de repetição de indébito é o meio pelo qual o sujeito passivo da relação tributária, qual seja, o contribuinte ou responsável vinculado ao fato gerador, pleiteia a restituição de tributo recolhido indevidamente;
- a legitimidade da União para figurar como parte na ação de repetição de indébito que verse sobre o Imposto de Renda se traduz pela necessidade de se zelar pela aplicação e vigência de toda legislação do tributo em questão, a fim de que lhe seja proporcionada uma defesa ampla e uníssona em todo território nacional.
- a participação da União na ação em comento se traduz, também, pela necessidade de se primar pela liquidação da sentença com a observância da Declaração de Ajuste Anual do servidor (seja estadual ou municipal) para melhor apurar o *quantum debeatur*. Haja vista que é através do Setor de Cálculo da Procuradoria da Fazenda Nacional que, por meio de subsídios da Secretaria da Receita Federal, é analisada informações fiscais do Contribuinte, tal qual, a Declaração de Ajuste Anual.
- O fato de ser o Estado ou o respectivo Município o destinatário final da receita tributária do Imposto de Renda incidente sobre o rendimento pago aos seus servidores público faz com que este seja legitimado, também, para figurar no pólo passivo da demanda;
- a legitimidade passiva do Estado ou Município respectivo se consubstancia no fato de ser o real detentor do direito material objeto da ação, de modo que seja o sujeito capaz de suportar os efeitos da sentença;
- **a melhor solução para determinar a legitimação passiva em ação ajuizada por servidor público (Estadual ou Municipal) que versa sobre**

imposto de renda retido na Fonte incidente sobre rendimentos pagos pelo Estado ou Município respectivo - passa pela necessidade de se estipular Litisconsórcio Passivo Necessário entre a União e o respectivo Estado ou Município;

- ante os devassos efeitos que a inobservância da instauração do litisconsórcio necessário ocasiona ao processo, conclui-se que é imprescindível que o servidor público - seja este, estadual, distrital ou estadual – ao ajuizar ação de repetição de débito que verse sobre imposto de renda retido na fonte, requeira a citação tanto da União, como do Estado, DF ou Município respectivo.

BIBLIOGRAFIA:

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Efetividade do Processo e Técnica Processual**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CAIS, Cleide Previtalli. **O PROCESSO TRIBUTÁRIO**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003

CASSANE, Vittorio. **Processo Tributário Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CERQUEIRA, Marcelo Fontes. **Repetição do Indébito Tributário – Delineamento de uma Teoria**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Litisconsórcio**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 3, arts. 104 a 169**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante**. 9. ed. rev., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista os Tribunais, 2003.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. v. 1.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 1. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2007.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2006. v.1

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2006. v.2