

Campinas, 31 de agosto de 2023.

CONSULTA nº 11/2023 – CEMMIL

Assunto: Aplicabilidade da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 2145, DE 26 DE JUNHO DE 2023, no âmbito do CEMMIL

A Gerência Administrativa do CEMMIL, encaminha consulta quanto à aplicabilidade da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 2145, DE 26 DE JUNHO DE 2023, no âmbito do Consórcio, assim formulada:

“Boa tarde Dr. Rafael, tudo bem?

Encaminho a pedido do Roberto nosso contador, a instrução normativa que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta e indireta e demais pessoas jurídicas que menciona pelo fornecimento de bens e serviços.

Ele gostaria de saber de qual maneira os outros Consórcios que o Senhor atende estão fazendo essa retenção?”

É o que se tinha a relatar.

PARECER

Da abrangência parcial das normas analisadas em relação ao Consórcio

Em análise ao instrumento normativo infralegal supra referenciado destacamos inicialmente as alterações introduzidas aos art. 1º e 2º Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, pela Instrução Normativa RFB nº 2145, DE 26 DE JUNHO DE 2023, que passam a estabelecer o seguinte:

Art. 1º A retenção de tributos incidentes sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços **pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi)**, obedecerá ao disposto nesta Instrução Normativa." (NR) (grifamos)

Art. 2º **Os órgãos e entidades a que se refere o art. 1º ficam obrigados a efetuar a retenção, na fonte, do imposto sobre a renda,**

da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil. (grifamos)

Como se observa, estão sujeitos à retenção decorrentes “dos pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil” relativas “à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep”, “os órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi)”, não mencionando os dispositivos acima destacados qualquer obrigação quanto a esses tributos em relação aos consórcios públicos ou entes municipais em geral.

Desta forma, de início fica afastada a responsabilidade do Consórcio na retenção relativamente à o, decorrentes dos pagamentos que efetuar a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil.

Reforça esse entendimento o quanto estabelecido pelo parágrafo único, incluído ao art. 5º, que tem a seguinte redação:

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, em relação aos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações, apenas à retenção do imposto sobre a renda.

Assim, não se aplicam aos órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações as disposições acima destacadas as exigências das retenções na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, o que denota uma abrangência parcial da medida em relação ao Consórcio.

No que se refere ao IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) a situação é outra, e demanda algumas considerações para seu melhor entendimento e tratamento dentro das rotinas contábeis do Consórcio.

Da previsão de obrigatoriedade da retenção do imposto sobre a renda

No que se refere ao imposto sobre a renda destacamos primeiramente as alterações realizadas que implicam em necessários procedimentos a serem adotados pelo Consórcio.

Estabelece o art. 2º-A, incluído à Normativa analisada, o seguinte:

Art. 2º-A. Os órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações, **ficam obrigados a efetuar a retenção, na fonte, do imposto sobre a renda incidente sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou**

prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil.
(grifamos)

Logo se nota que os órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações se sujeitam à retenção do imposto sobre a renda, decorrente dos pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil na forma estabelecida pela Normativa analisada.

Os parágrafos 1º a 3º, do mesmo dispositivo (art. 2º-A) fixam o seguinte:

§ 1º Aplica-se aos órgãos e entidades a que se refere o caput, quando cabível, o disposto nos §§ 1º, 2º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 do art. 2º.
(grifamos)

§ 2º No caso de fornecimento de bens ou de prestação de serviços amparados por isenção, não incidência ou alíquota zero do imposto sobre a renda, na forma da legislação em vigor, a retenção do imposto será feita mediante aplicação da alíquota a que se refere o art. 3º-A, que incidirá sobre os valores não abrangidos pela isenção, não incidência ou alíquota zero.

§ 3º Para fins do disposto no § 2º a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço amparado pela isenção, não incidência ou alíquota zero deve informar o enquadramento legal do benefício no respectivo documento fiscal, sob pena de a retenção do imposto sobre a renda ser efetuada sobre o valor total do documento fiscal, no percentual correspondente à natureza do bem ou serviço.

Como se observa para além das normas de retenção estabelecidas quanto aos recolhimentos pelo fornecimento de bens ou serviços amparados por isenção, não incidência ou alíquota zero, a Normativa indica que são aplicáveis aos órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações, o disposto nos §§ 1º, 2º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 do art. 2º, que preveem o seguinte:

§ 1º A retenção efetuada na forma deste artigo dispensa, em relação aos pagamentos efetuados, as demais retenções previstas na legislação do IR.

§ 2º As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.

(...)

§ 6º Para fins desta Instrução Normativa, a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do IR e das contribuições a serem retidos na operação.

§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde

que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º, não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

§ 10. Em caso de pagamentos com glosa de valores constantes da nota fiscal, sem emissão de nova nota fiscal, a retenção deverá incidir sobre o valor original da nota.

§ 11. Em caso de pagamentos com acréscimos de juros e multas por atraso no pagamento, a retenção deverá incidir sobre o valor da nota fiscal incluídos os acréscimos.

Logo, ao promover a retenção do IRRF o Consórcio deverá observar as regras estabelecidas nos §§1º a 3º, do art. 2º-A e também os §§ 1º, 2º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 do art. 2º, além do que, o art. 3º-A determina:

Art. 3º-A. A retenção a que se refere o art. 2º-A será efetuada mediante aplicação, sobre o valor a ser pago pelo fornecimento do bem ou prestação do serviço, da alíquota informada na coluna 02-IR do Anexo I, determinada mediante a aplicação do percentual de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo determinada na forma estabelecida pelo art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

Assim, haverá o Consórcio de observar quando de sua rotina contábil o regramento relacionado à retenção do imposto sobre a renda por ocasião dos pagamentos que efetuar a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil, inclusive quanto aos novos percentuais de retenção fixados.

Para além disso, cumpre-nos destacar o que estabelece o art. 7º-A da mesma Normativa, cujo conteúdo é o seguinte:

Art. 7º-A. O imposto sobre a renda retido na forma estabelecida pelo art. 2º-A **deverá ser recolhido, pelo órgão ou entidade que efetuar a retenção, à conta do respectivo ente federativo, observado o disposto no art. 7º, quando cabível, e a legislação própria.** (grifamos)

Como se observa, a despeito de em princípio estabelecer a Normativa obrigação de recolhimento ao ente federativo (União, Estado, Município ou Distrito Federal), ressalva a entidade deve promover a retenção “quando cabível” e de acordo com a “legislação própria”.

Sob esse enfoque passaremos a analisar a obrigatoriedade ou não do Consórcio recolher à União ou aos municípios, os valores retidos decorrentes da retenção do imposto sobre a renda por ocasião dos pagamentos que efetuar a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil.

Dos recursos decorrentes da retenção do IRRF – receitas próprias dos municípios e não da União – apropriação pelo Consórcio – ausência de normatividade

No que se refere aos recolhimentos do imposto sobre a renda eventualmente retido em razão dos pagamentos realizados pelo Consórcio, por primeiro, devemos destacar qual ente federativo seria o titular do direito ao seu recebimento.

Sob esse aspecto, destacamos o quanto estabelece o art. 158, I da Constituição Federal que assim dispõe:

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;

Como se verifica a norma constitucional parece não deixar dúvidas quanto a pertencer aos municípios o produto da arrecadação do 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.

Todavia, houve por vários anos intensos debates sobre qual a abrangência dessa disposição constitucional e se efetivamente seriam abrangidas todas as hipóteses de retenção do imposto sobre a renda decorrentes de pagamentos realizados pelos municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiveram.

O acalorado debate jurídico, parece ter sido pacificado com a edição da tese fixada no Tema 1130 do Supremo Tribunal Federal, *leading case* RE 1293453, cujo teor é o seguinte:

Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.

Destaca-se também a Ementa do acórdão exarado no RE 1293453 cujo teor é o seguinte:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR). DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE OS ENTES DA FEDERAÇÃO. TITULARIDADE DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TÍTULO, PELOS MUNICÍPIOS, A PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS CONTRATADAS PARA PRESTAÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS. ART. 158, INCISO I, DA

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. TESE FIXADA. 1. A Constituição Federal de 1988 rompeu com o paradigma anterior - no qual verificávamos a tendência de concentração do poder econômico no ente central (União)-, implementando a descentralização de competências e receitas aos entes subnacionais, a fim de garantir-lhes a autonomia necessária para cumprir suas atribuições. 2. A análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a repartição de receitas entre os Entes Federados, considerando o contexto histórico em que elaborados, deve ter em vista a tendência de descentralização dos recursos e os valores do federalismo de cooperação, com vistas ao fortalecimento e autonomia dos entes subnacionais. 3. A Constituição Federal, ao dispor no art. 158, I, que pertencem aos Municípios “ 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.”, optou por não restringir expressamente o termo ‘rendimentos pagos’, por sua vez, a expressão ‘a qualquer título’ demonstra nitidamente a intenção de ampliar as hipóteses de abrangência do referido termo. Desse modo, **o conceito de rendimentos constante do referido dispositivo constitucional não deve ser interpretado de forma restritiva.** (grifamos) 4. A previsão constitucional de repartição das receitas tributárias não altera a distribuição de competências, pois não influi na privatividade do ente federativo em instituir e cobrar seus próprios impostos, influenciando, tão somente, na distribuição da receita arrecadada, inexistindo, na presente hipótese, qualquer ofensa ao art. 153, III, da Constituição Federal. 5. O direito subjetivo do ente federativo beneficiado com a participação no produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, somente existirá a partir do momento em que o ente federativo competente criar o tributo e ocorrer seu fato impositivo. No entanto, uma vez devidamente instituído o tributo, **não pode a União - que possui a competência legislativa - inibir ou restringir o acesso dos entes constitucionalmente agraciados com a repartição de receitas aos valores que lhes correspondem.** (grifamos) 6. O acórdão recorrido, ao fixar a tese no sentido de que “O artigo 158, I, da Constituição Federal de 1988 define a titularidade municipal das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte, incidente sobre valores pagos pelos Municípios, a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços”, atentou-se à literalidade e à finalidade (descentralização de receitas) do disposto no art. 158, I, da Lei Maior. 7. Ainda que em dado momento alguns entes federados, incluindo a União, tenham adotado entendimento restritivo relativamente ao disposto no art. 158, I, da Constituição Federal, tal entendimento vai de encontro à literalidade do referido dispositivo constitucional, devendo ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio. 8. **A delimitação imposta pelo art. 64 da Lei 9.430/1996 - que permite a retenção do imposto de renda somente pela Administração federal - é claramente inconstitucional, na medida em que cria uma verdadeira discriminação injustificada entre os entes federativos, com nítida vantagem para a União Federal e exclusão dos entes subnacionais.**

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

(RE 1293453, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-210 DIVULG 21-10-2021 PUBLIC 22-10-2021)

Ficam evidenciados alguns fundamentos que devem ser ressaltados.

Primeiro que o conceito de “rendimentos” estampado na redação do inciso I do art. 158, da CF/88, não pode ser interpretado de forma restritiva, o que significa que todo e qualquer proveito econômico decorrente do pagamento por aquisição de bens ou serviços prestados (inclusive do trabalho assalariado) ao Consórcio que se insira como fato gerador do imposto sobre a renda fica sujeito à retenção do imposto pelo Consórcio, se tratando de verba de titularidade dos municípios consorciados que dela podem dispor de acordo com suas normativas.

Sobre esse último aspecto destacamos o que estabelece o art. 7º-A da Normativa em exame:

Art. 7º-A. **O imposto sobre a renda retido na forma estabelecida pelo art. 2º-A deverá ser recolhido, pelo órgão ou entidade que efetuar a retenção, à conta do respectivo ente federativo, observado o disposto no art. 7º, quando cabível, e a legislação própria.**

Conforme se vê o recolhimento do imposto à conta do respectivo ente federativa, deve se dar, quando cabível e observada a legislação própria.

Nesse sentido, passamos a analisar e ponderar a normatividade de tal procedimento no âmbito do Consórcio.

Primeiramente deve ser destacado o que estabelece o art. 241 da Constituição Federal que assim dispõe:

Art. 241. **A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.**

O dispositivo estabelece de forma clara uma competência legislativa concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para legislar sobre consórcios públicos.

A despeito de ter a União disciplinado por meio da L. 11.107/05, as regras gerais para os contratos de consórcio, nada impede aos municípios que fixem normativa para estabelecer tais contratos, especialmente no quando se trate interesses locais, como reforça o disposto no art. 30, incisos I e II, da CF/88¹.

¹ Art. 30. Compete aos Municípios:

Rua Avelino Silveira Franco N.º 149 - Sl. 316 - Ed. L'Office - Ville Sainte Hélène - Campinas-SP, CEP 13105-822.

O próprio marco regulatório dos consórcios públicos L. 11.07/05, reconhece a competência concorrente dos entes federados quando estabelece a ratificação por lei de seu Protocolo de Intenções pelos legislativos dos entes consorciados (art. 6, inciso I e II)².

Desta forma, a ratificação do protocolo de intenções mediante lei com a finalidade de estabelecer o Contrato de Consórcio, prevista no marco regulatório, determina necessariamente seu caráter normativo. Pois, se trata de instrumento contratual que integra as leis ratificadoras.

Logo as regras contidas no Estatuto Social do Consórcio, também denominado Contrato de Consórcio, têm caráter normativo por estarem contidos nos instrumentos legais de sua ratificação, possuindo assim força de lei entre as parte e terceiros.

No caso específico do CEMMIL, seu Estatuto Social ou Contrato de Consórcio ainda que possa prever os procedimentos para a retenção e recolhimento pelo ente consorciado das receitas decorrentes da aplicação do art. 158, I da CF/88, assim não o fez. Implicando no necessário atendimento ao disposto pela Normativa analisada com o recolhimento das receitas provenientes da retenção do imposto sobre a renda aos respectivos entes consorciados.

Tais recolhimentos devem ser promovidos de acordo com as retenções realizadas quando dos pagamentos decorrentes das despesas específicas de cada município, se vinculadas à cota variável do Contrato de Rateio. No caso das despesas vinculadas à Cota Fixa, o recolhimento decorrente das retenções deve ser feito por rateio *per capita*, por serem suportadas igualmente pelos consorciados.

De outro bordo, nada impede que os municípios consorciados destinem tais receitas tributárias ao CEMMIL, o que pode ser realizado mediante alteração Estatutária.

CONCLUSÃO

Pelos fundamentos que se apresentam podemos concluir que:

- a) não se aplicam aos órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações as disposições dos art. 1º e 2º Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 2145, DE 26 DE JUNHO DE 2023 no que se refere à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep;
- b) os órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive suas autarquias e fundações se sujeitam à retenção na fonte do imposto sobre a renda, sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil na forma estabelecida pela Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 2145, DE 26 DE JUNHO DE 2023, notadamente o disposto nos §§ 1º, 2º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 de seu art. 2º e no art. 2º-A e seus parágrafos;

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

² Art. 6º O consórcio público adquirirá personalidade jurídica:

I – de direito público, no caso de constituir associação pública, mediante a vigência das leis de ratificação do protocolo de intenções;

II – de direito privado, mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil.

c) as retenções devem obedecer às alíquotas previstas conforme estipulado no art. 3º-A da RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, introduzido pela Instrução Normativa RFB nº 2145, DE 26 DE JUNHO DE 2023;

d) os valores retidos na fonte pelo Consórcio, relativos ao imposto sobre a renda decorrentes dos pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil, pertencem aos municípios que podem destina-los de acordo com normativa própria, inclusive destinando o recurso às atividades consorciadas na forma de receita tributária;

c) inexistindo previsão normativa de apropriação dos valores retidos na fonte do imposto sobre a renda, os recolhimentos devem ser promovidos de acordo com as retenções realizadas nos pagamentos decorrentes das despesas específicas de cada município quando vinculadas à cota variável do Contrato de Rateio. No caso daquelas decorrentes das despesas vinculadas à Cota Fixa, de forma *per capita*, por serem suportadas igualmente pelos consorciados.

S.M.J., é o nosso PARECER.

Rafael Angelo Chaib Lotierzo
OAB/SP nº 92.255