

Imposto de Renda Retido na Fonte nos pagamentos de precatórios e RPVs. Titularidade da receita e obrigações acessórias

ANDREA VELOSO CORREIA*

Resumo: Com o julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 1.130 pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecendo que os entes subnacionais são titulares da receita de Imposto de Renda Retido na Fonte relativo a rendimentos pagos a qualquer título, incluindo os pagamentos efetuados a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para prestação de bens ou serviços, surgiram questionamentos relativos ao cumprimento de obrigações acessórias, tais como o preenchimento da DIRF, EFD-REINF e fornecimento de comprovantes de rendimentos pagos aos beneficiários dos precatórios e Requisições de Pequeno Valor (RPV). O presente texto visa analisar a legislação aplicável, bem como os pronunciamentos da Receita Federal proferidos em Soluções de Consulta.

Palavras-chave: Imposto de renda retido na fonte; Precatórios e RPV; Obrigações acessórias.

Abstract: Considering Brazilian's newest Supreme Court decision, involving the income tax withheld whenever a public payment is made, some issues related to tax accessory obligations

* Bacharel em Direito pela UERJ. Procuradora do Município do Rio de Janeiro. Professora convidada da Fundação Getúlio Vargas- FGV-Rio, da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ e da Escola Superior da Advocacia Pública – PGE/RJ.
| Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3446904779255410>

have been raised. This article's objective is to analyze the applicable law and Internal Revenue Service's decisions on the matter.

Keywords: Income Tax; Certificate of judgement debt; tax accessory obligations

Enviado em 14 de maio de 2024 e aceito em 2 de julho de 2024.



I. Introdução

O Imposto de Renda, apesar de ser um tributo federal (artigo 153, III, da CRFB), tem sua receita repartida entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos dos artigos 157, I, 158, I, e 159, I, todos da Carta Magna. Os dois primeiros dispositivos constitucionais tratam da mesma hipótese: Imposto incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos entes subnacionais, por suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Pela literalidade dos artigos, o produto da arrecadação, nesses casos, *pertence* ao ente federativo responsável pelos pagamentos.

Já a repartição prevista no terceiro dispositivo, é realizada por meio de Fundos de Participação (FPM – percentual de 22,5 % – inciso I, “b”, e FPE – 21,5% – inciso I, “a”). Segundo o parágrafo primeiro desse artigo, para efeito de cálculo de entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I do artigo 159 da CRFB, excluir-se-á a parcela de arrecadação do imposto de renda e proventos pertencentes aos Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição.

Em outras palavras, os entes subnacionais recebem parcela do Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza a dois títulos: um como titular da arrecadação e outro por meio de distribuição a ser feita pelos Fundos de Participação.

Como será explicitado em tópico próprio, durante muitos anos, a União, os Estados e Municípios divergiram sobre a titularidade do Imposto de Renda incidente sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas, contratadas para prestação de serviços e aquisições de bens.

Da mesma forma, muito se discute sobre a possibilidade de o ente titular da arrecadação, que não possui competência tributária, nem delegação formal de capacidade tributária ativa, poder ajuizar ação de cobrança (ou até execução fiscal) visando receber valores que não foram retidos na fonte na época própria ou o foram por montantes menores do que os devidos.

Com o julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 1.130 pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecendo que os entes subnacionais são titulares da receita de Imposto de Renda retido na fonte relativo a rendimentos pagos a qualquer título,

incluindo os pagamentos efetuados a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para prestação de bens ou serviços, surgiram, ainda, questionamentos relativos ao cumprimento de obrigações acessórias, tais como o preenchimento da DIRF, EFD-REINF e fornecimento de comprovantes de rendimentos pagos aos beneficiários dos precatórios e Requisições de Pequeno Valor (RPV).

O presente texto visa analisar as controvérsias apontadas acima, com ênfase nos questionamentos envolvendo pagamento de precatórios e Requisições de Pequeno Valor, à luz da jurisprudência dos Tribunais Superiores, da legislação aplicável, bem como dos pronunciamentos da Receita Federal proferidos em Soluções de Consulta.

II. Imposto de Renda Retido na Fonte. Sistemática constitucional. Competência e titularidade da receita.

O federalismo brasileiro pressupõe, além de uma autonomia político-administrativa e isonomia formal (artigo 19, III, da CRFB), uma autonomia financeira dos entes subnacionais, para que possam, com recursos próprios ou advindos de transferências intergovernamentais, atender as suas atribuições constitucionais.

Como destacado por Caldas Furtado (2014, p. 201):

Para garantir essa independência financeira, o pacto federativo brasileiro utiliza duas técnicas: a) reparte a competência para instituir tributos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; b) assegura a participação de Estados, Distrito Federal e Municípios na receita tributária arrecadada pela União e garante o recebimento pelos Municípios de

parte da receita tributária arrecada pelos Estados.¹

As transferências constitucionais, portanto, realizam-se sempre da União para os Estados/Distrito Federal e Municípios ou dos Estados para os Municípios. Ou seja, os Municípios não farão repasses, sendo somente beneficiados.

As transferências intergovernamentais podem ser classificadas entre *transferências compulsórias e voluntárias*. As primeiras decorrem da Constituição e/ou da lei e independem da vontade dos entes envolvidos. Desse tipo são as previstas na Seção VI da CRFB (Repartição de Receitas Tributárias), que se subdividem em *transferências diretas* (repasso de um ente diretamente para o outro) ou *indiretas* (realizadas mediante a constituição de fundos especiais, como o Fundo de Participação dos Municípios – FPM e dos Estados- FPE).

Por sua vez, as transferências voluntárias envolvem, conforme o disposto no artigo 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira. Esse é o caso das operações de crédito.

Dentre as transferências constitucionais compulsórias e diretas, encontra-se a relativa ao Imposto de Renda *retido na fonte* incidente sobre rendimentos pagos por Estados, Distrito Federal e Municípios (artigos 157, I, e 158, I, da CRFB).

Apesar de o Imposto de Renda ser um imposto de competência federal, a sua arrecadação, nesses casos, é totalmente destinada a outra entidade federativa. Não se

¹ FURTADO, Caldas J.R. *Direito Financeiro*. 4ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014

trata de delegação de competência, o que é vedado (artigo 7º do CTN), razão pela qual o tributo continua a ser regido pela legislação federal.

Inexiste, ainda, uma delegação formal de capacidade tributária ativa, como ocorre em relação ao Imposto Territorial Rural (artigo 153, § 4º, III, c/c artigo 158, II, todos da CRFB), em que é assinado um convênio entre a Receita Federal e o Município ou Distrito Federal interessados (art. 1º da Lei nº 11.250/2005); mas o ente subnacional ocupa a posição de titular da receita.

Merece destaque o seguinte trecho do acórdão prolatado por ocasião do julgamento do *Tema de Repercussão Geral nº 364* (RE 607.886/RJ):²

Depreende-se haver o constituinte estabelecido distinção considerados o ente competente e o beneficiado pela receita tributária. Embora a competência impositiva tenha sido atribuída à União-artigo 153, inciso III, da Lei Maior-, cabe aos Estados e Distrito Federal a arrecadação, na fonte, do tributo sobre os rendimentos pagos.

No ato da retenção de valores, dá-se a incorporação, ao patrimônio estadual ou distrital, do produto arrecadado. Daí não prosperar a tese da transferência de recursos públicos, uma vez existente a participação direta e imediata no resultado obtido.

Confirmam a lição de Carlos Valder e André Portella:

Da leitura do *caput* do dispositivo pode-se inferir que a intenção do legislador foi no sentido de que as quantias já fazem parte, *ab initio*, do patrimônio dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pois não se trata de repasse entre eles. Com efeito, tais receitas tributárias jamais pertenceram

a quem tem competência legislativa para arrecadar, sendo líquida e certa sua utilização pelos beneficiários, sem qualquer tipo de embaraço burocrático que venha a dificultar ou retardar o recebimento efetivo dos recursos decorrentes daquele procedimento (In: BONAVIDES, Paulo *et al.* (coord). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1.890).

Note-se que o Supremo Tribunal Federal já ressaltou que, em caso de não retenção na fonte ou de retenção na fonte a menor, caberá ao ente subnacional a cobrança do valor do Imposto de Renda que lhe pertence por força do dispositivo constitucional. E não à União. A ação, portanto, correrá na Justiça Comum e não perante a Justiça Federal. Merece destaque o seguinte trecho do mesmo acórdão:

Sendo as unidades federativas destinatárias do tributo retido, *cumpro reconhecer-lhes a capacidade ativa para arrecadar o imposto*. Corroborando essa óptica, o Supremo, no julgamento, sob a *sistemática da repercussão geral, do Recurso Extraordinário nº 684.169*, relator Ministro Luiz Fux, acórdão publicado no Diário da Justiça eletrônico de 23 de outubro de 2012, *proclamou a competência da Justiça Comum Estadual para julgar controvérsia envolvendo Imposto de Renda retido na fonte, na forma do artigo 157, inciso I, da Lei Maior, assentando ausente interesse da União sobre ação de repetição de Indébito relativa ao tributo*. (g.n.)

Na mesma linha foi a decisão do Ministro Dias Toffoli, no RE 517.323/ Paraná:³

A irresignação merece prosperar, haja vista que esta Corte firmou entendimento no sentido de que os Estados Membros possuem legitimidade *ad causam* para

² Recorrente: Estado do Rio de Janeiro, Recorrido: José Raimundo da Silva Neto, Relator Ministro Marco Aurélio, sessão virtual do Plenário realizada de 07 a 14 de maio de 2021, DJ 27/05/21.

³ Recorrente: Município de Ibatí e Outro, Recorrido: Ricardo Janinni Bartholomei, decisão de 12/05/11, DJ 18/05/11.

ajuizar Ação a fim de se discutir matéria atinente à arrecadação do Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles.

Embora seja de competência da União a instituição desse tributo, o produto da arrecadação tributária pertence aos referidos entes federados. Desse modo, no caso em tela, encontra-se presente a legitimidade ativa do Município e de sua respectiva Fundação.

A hipótese examinada nesse precedente envolvia a legitimidade ativa de um Município para ingressar com ação de cobrança de valores devidos a título de Imposto de Renda, que não foram retidos na fonte, no momento próprio.⁴

O Superior Tribunal de Justiça não diverge desse entendimento, como se depreende do enunciado da *Súmula 447*: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

De fato, os Estados/Distrito Federal e os Municípios, por serem titulares da receita, terão tanto legitimidade ativa, quanto passiva em ações que visem discutir esse tributo, sendo a União parte ilegítima para figurar nos respectivos pólos, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no *Tema de Repercussão Geral 572*:⁵

A vexata questio, desta feita, cinge-se à definição da competência para julgar a controvérsia quanto ao imposto de renda retido na fonte, a teor do disposto no artigo

⁴ Nos precedentes citados, as ações propostas eram de cobrança, que se submetem ao rito do CPC. No entanto, considerando a premissa de que tais verbas são de titularidade dos Estados e dos Municípios, parece-me defensável o entendimento de que os entes poderiam lançar mão do rito da Execução Fiscal, com fulcro no parágrafo primeiro do artigo 2º da Lei 6830/1980.

⁵ RE 684.169/Rio Grande do Sul, Relator Ministro Luiz Fux, Recorrente: Umerindo Albino Ferreira e outro, Recorrido: União, DJ 23/10/2012.

157, I, da Constituição Federal que preconiza pertencer “aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem”

Registro que *a jurisprudência desta Corte alinha-se no sentido de que, no caso, não há interesse da União, motivo pelo qual prevalece a competência da justiça comum.* (g.n.)

Não se trata, portanto, de litisconsórcio entre o ente competente e o titular da arrecadação, mas de legitimidade exclusiva do ente beneficiado pela repartição de receita. Tal discussão era muito comum em casos de repetição de indébito envolvendo alegações de isenção tributária, incidente sobre os rendimentos relativos à aposentadoria, e pensão, decorrentes de doenças graves (Lei nº 7.713/1988), envolvendo funcionários públicos estaduais e municipais.

Por fim, deve ser mencionado que, em se tratando de pagamentos efetuados por Estados e Municípios a servidores e empregados públicos, o ente subnacional ocupa a posição de empregador, sendo responsável tributário pela retenção na fonte do imposto devido (parágrafo único do art. 45 do CTN). Ou seja, ele, ao mesmo tempo que é responsável pela retenção, também é titular de cem por cento da arrecadação.

No caso de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, o artigo 64 da Lei nº 9.430/1996 prevê a retenção na fonte nos casos de pagamentos realizados por órgãos, autarquias e fundações da Administração Pública Federal pelo fornecimento de bens ou prestações de serviços. No entanto, o citado dispositivo não faz menção expressa aos

Municípios e Estados, o que levou a esses entes a questionarem a sua constitucionalidade, como se verá no tópico seguinte.

III. Pagamentos de precatórios e RPVs de pessoal e de prestação de bens e serviços

O artigo 158, I, da Carta Magna dispõe que pertence 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”. Em relação aos Estados, o dispositivo constitucional aplicável e que possui a mesma redação é o artigo 157, I.

A União, por meio dos Pareceres PGFN/CAT nº 658/2012, nº 276/2014 e nº 656/2016 e da INRFB nº 1.599/15 e nº 1.646/2016, adotou o entendimento de que a expressão “rendimentos pagos a qualquer título”, constante dos citados dispositivos constitucionais, referia-se, exclusivamente, “aos pagamentos feitos, por esses entes federados, aos seus empregados e servidores públicos”. Tal posicionamento, entre outros fundamentos, baseava-se no disposto no artigo 85, II, do CTN.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o *tema de Repercussão Geral nº 1.130 (RE nº 1.293.453/RS)*,⁶ fixou a seguinte tese:

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 o disposto nos artigos 158, I e 157, I, da Constituição Federal. (g.n.)

Nesse precedente, a Corte superior deixou claro que a Constituição não deve ser interpretada de forma restritiva, já que a atual carta menciona, ao contrário da anterior, que é de titularidade do Município, do Estado e do Distrito Federal a parcela do Imposto de Renda (IR) que incida sobre rendimentos pagos, *a qualquer título* e não somente aquelas relativas a seus empregados e servidores públicos, como pretendia a União.

Do voto do Ministro Relator Alexandre de Moraes, destaca-se os seguintes trechos:

Inicialmente, destaco que a Constituição Federal de 1988 efetivamente 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.

(...) Assim, considero ser improcedente o argumento da União, no sentido de que a “expressão “rendimentos” a que se refere o art. 158, I, sobe os quais incide o IRRF, cujo produto da arrecadação pertence aos Municípios, está adstrita àqueles rendimentos circunscritos aos pagamentos de servidores e empregados deste ente e de suas autarquias e fundações”(fl. 20, eDoc 31).

Não se trata de aplicar interpretação ampliativa ao referido dispositivo constitucional, mas, tão somente, de respeitar a sua literalidade.

Além disso, a expressão “a qualquer título” é suficientemente clara para afastar a pretensão do Fisco de limitar, por meio de ato normativo infraconstitucional (art. 85, II, do Código Tributário Nacional), a repartição da receita do imposto de renda retido na fonte, reduzindo as receitas dos

⁶ Rel. Ministro Alexandre de Moraes, Recorrente União, Recorrido: Município de Sapucaia do Sul e de Sapiranga, j. 11/10/2021, DJE 22/10/21.

entes subnacionais com vistas a concentrar a arrecadação no Ente Federal (União).

Especificamente em relação ao disposto no artigo 64 da Lei nº 9.430/1996, que só faz referência à área federal, assim se manifestou o Ministro, citando o Desembargador Leandro Paulsen:

Poder-se-ia alegar que não haveria fundamento legal para a retenção especificamente pelos Municípios, porquanto o art. 64 da Lei 9.430/96 restringiu a retenção aos entes federais. Há de se considerar, porém, dois aspectos. Em primeiro lugar, há previsão de retenção quando do pagamento de bens e serviços pela administração pública, de modo que a legislação traz os elementos necessários para a sua operacionalização. Em segundo lugar, a restrição legal dessa retenção aos pagamentos realizados pela administração federal não se sustenta na medida em que o critério de discrimen não apenas deixa de realizar como contraria diretamente o texto constitucional, exatamente o art. 158, I, da CF.

Existe alguma diferença na prestação de serviços ou fornecimento de bens pelas pessoas jurídicas à União, aos Estados ou aos Municípios? Do ponto de vista do contribuinte, não existe nenhum tipo de diferença. Efetivamente, sob a perspectiva da tributação dessas pessoas jurídicas, é indiferente o fornecimento de bens e a prestação de serviços a um ou outro ente federado. Ao que tudo indica, a restrição constante do art. 64 da Lei 9.430/96 teve o escopo exclusivo de impedir que os Municípios, se autorizados a reterem o imposto, ficassem com o produto dessa arrecadação. Veja-se o que o legislador procurou evitar a implementação da repartição de receitas tributárias estabelecida pelo art. 158, I, da CF, em burla indistintamente ao estatuto jurídico constitucional da federação brasileira.

O art. 68 da Lei 9.430/96 estabelece a retenção do imposto de renda quando do

pagamento de bens e serviços pela administração pública, impondo-se a sua aplicação indistinta às operações realizadas seja com a administração federal seja com as administrações estaduais e municipais. Assim, preserva-se a sua aplicação, expurgado o critério inconstitucional de discriminação nele contido. Efetivamente, a disciplina decorrente do art. 68 serve de instrumento para as retenções pelos Municípios, submetendo os contribuintes e devendo ser respeitada pela União.

Do contrário, como destacado da tribuna, estaríamos a admitir que a União, no exercício da sua competência legislativa, se furtasse do cumprimento do quanto estabelecido no art. 158, I, o que não é adequado.

A Receita Federal, em cumprimento ao decidido nesse tema alterou a Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, que tratava da retenção na fonte em pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, mediante a edição da IN RFB nº 2.145, de 26 de junho de 2023, que fixa a sistemática a ser adotada pelos Estados e Municípios.

Dessa forma, não pode restar dúvida de que o Imposto de Renda retido na fonte em precatórios ou requisições de pequeno valor, cujo ente devedor seja um Município ou Estado, em qualquer das hipóteses de incidência previstas na legislação desse Imposto, inclusive na de que trata o art. 64 da Lei nº 9.430/1996,⁷ pertence a estes entes federativos, devendo o respectivo valor ser *diretamente transferido para a conta do Tesouro Municipal ou Estadual*.

⁷ “Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.”

Ao contrário do que tem entendido alguns juízes trabalhistas, nos casos em que há a retenção no precatório, o valor deve ficar com o ente subnacional, não passando pelos cofres públicos federais. Não é caso, portanto, de o valor retido ser recolhido à União para posterior encaminhamento ao Estado ou ao Município.

Pensemos na hipótese do empregado ou do servidor, em que o ente subnacional é o empregador. Seja na época própria, seja por ocasião da expedição do precatório, o valor retido na fonte não vai para a União, ficando com o Município ou Estado. O mesmo ocorre quando ele efetua um pagamento, a uma pessoa jurídica, por força de um contrato de prestação de serviço ou aquisição de bem. Como tomador do serviço ou adquirente, o ente faz a retenção legal e fica com 100% do valor do Imposto de Renda. O mesmo deve ocorrer por ocasião do pagamento do precatório referente a esse contrato.

Até porque não faria nenhum sentido, e iria de encontro aos princípios da eficiência e da economicidade, o pagamento e a retenção serem feitos pelo ente subnacional, que repassaria o valor à União, para depois o mesmo retornar a origem.

Repise-se que a União é titular da competência tributária para instituição do Imposto de renda, mas, em relação aos valores retidos na fonte, o Município, Estado ou Distrito Federal são titulares de 100% da arrecadação.

Nesse sentido merece destaque o seguinte trecho do acórdão que julgou o tema nº 1.130:

Conforme a fundamentação desenvolvida, diante da titularidade municipal do produto do imposto arrecadado sobre a renda e proventos de qualquer natureza, retido na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer

título, uma vez feita a retenção, os Municípios farão o recolhimento em seu próprio favor, dada a titularidade constitucional dessa arrecadação a eles pertencer.

(..) Com efeito, a regulação administrativa parte de um entendimento demasiadamente restritivo do produto da arrecadação titularizado pelos Municípios, dele excluindo, contrariamente, à ordem constitucional, do produto relativo ao pagamento pelas contratações de bens e serviços; daí porque, pertencendo estas verbas aos entes municipais, estes não estão obrigados a repassá-las a União. (...) É o que, por exemplo, conclui Leandro Paulsen ao examinar o dever de retenção do imposto sobre a renda que os municípios pagam aos trabalhadores (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário, Porto Alegre: 2010, Livraria do Advogado, p.419): eles são obrigados à retenção e ao recolhimento do IR na qualidade de empregadores como qualquer outra pessoa jurídica, mas, em seguida à retenção, farão o recolhimento em seu próprio favor em face de serem destinatários constitucionais da respectiva receita. (g.n.)

A meu ver, com base na premissa fixada pelo Supremo Tribunal Federal, os dispositivos constitucionais autorizam a retenção do IR em benefício do ente subnacional, mesmo em se tratando de crédito trabalhista pago pelo Município/Estado a trabalhador terceirizado, como responsável subsidiário, por força de condenação na Justiça Trabalhista. Isto porque se trata de um pagamento efetuado pelo ente subnacional, enquadrável, portanto, no conceito de “a qualquer título”.

Note-se que a retenção, nesse caso, seguirá a tabela progressiva de alíquotas aplicáveis à pessoa física, segundo a legislação federal (RRA) e não a Instrução Normativa RFB nº 1234/2012, com as alterações trazidas pela

IN RFB nº 2.145, de 26 de junho de 2023, que trata de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, pois o ente não está efetuando pagamento pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços (objeto do Tema nº 1.130), mas em responsabilidade subsidiária, já que o empregador (empresa contratada) não efetuou o pagamento aos seus funcionários, que atuaram junto ao ente público no cumprimento daquele contrato. O Município, nesse caso, substitui o empregador.

Finalmente, como já tive a oportunidade de destacar em manifestação anterior,⁸ o *artigo 27 da Lei Federal nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*, que prevê a incidência de uma alíquota única de 3% sobre o montante pago, mediante precatório ou requisições de pequeno valor, só se aplica à Justiça Federal (precatórios da União) e não às requisições advindas da Justiça Estadual ou do Trabalho.

Pela citada regra legal, para pessoas físicas, o imposto retido na fonte será considerado antecipação do imposto a ser apurado na declaração de ajuste anual e, para pessoas jurídicas, ele será deduzido do montante apurado no encerramento do período de apuração.

A sistemática faz sentido considerando que a Justiça Federal é responsável pelo julgamento das causas envolvendo a própria União e, nesse caso, o imposto retido na fonte caberá a ela, sendo que o ajuste de contas será realizado posteriormente e, caso haja diferença de alíquota, o contribuinte recolherá ao ente competente a diferença, por ocasião da declaração.

Mas no caso dos Municípios e Estados, em que a maioria das condenações se dá na Justiça Estadual, as alíquotas devem ser aquelas fixadas para pessoas físicas (tabela progressiva) ou jurídicas (IN RFB nº 1.234/2012) ou para rendimentos acumulados (RRA), pois essa verba pertence ao ente subnacional. Se a retenção fosse feita, em qualquer caso, com uma alíquota de 3% e, na verdade, a alíquota cabível for mais alta, eventual acerto de contas a ser feito em momento posterior transferirá, indevidamente, uma verba que é Municipal/Estadual para a União Federal.

Sensível a esse ponto, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro acabou por alterar, por meio do ato Normativo TJ nº 41, de 17/10/2023, a redação do § 4º-C do artigo 7º do Ato Normativo nº 6/2023, para fazer constar que:

§ 4º-C. O imposto de renda sobre os rendimentos pagos mediante precatório ou requisição de pequeno valor será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento, que providenciará o recolhimento ao respectivo ente subnacional conforme documento de arrecadação próprio, observado o disposto no artigo 27 da Instrução Normativa n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, e na Instrução Normativa n. 1.234, de 11 de janeiro de 2012, todas da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Ato Normativo TJ nº 41, de 17/10/2023)

IV. Responsabilidade pelo cumprimento das obrigações acessórias (art. 113, § 2º, do CTN)

Uma última questão relevante diz respeito à pessoa jurídica que tem a obrigação de elaboração e envio da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) e, a partir de primeiro de janeiro de 2025, da

⁸ Manifestação Técnica PG/SUBJUD/002/2023/AVC, de 03/08/23, publicada em 19/12/23, na *Revista Carioca de Direito*, 2 (2), p. 128-137.

EFD-REINF⁹ que a substituirá, que constituem obrigação acessória do Imposto de Renda, prevista na legislação tributária Federal, especialmente nos casos de precatórios e requisições de pequeno valor (RPV).

Nos termos do parágrafo segundo do artigo 113 do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, sendo o seu sujeito passivo a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (artigo 122 do CTN).

A título exemplificativo, veja-se a situação do Município do Rio de Janeiro que está no regime geral de precatórios. Segundo as regras atuais fixadas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, o valor devido é requisitado ao ente Municipal para depósito à disposição do Tribunal, que determina ao Banco do Brasil o pagamento ao beneficiário do crédito, cabendo a essa instituição reter o Imposto de Renda eventualmente devido.

A Receita Federal, inicialmente, com base na legislação então vigente, ao analisar a *Solução de Consulta nº 271 – COSIT, de 26 de setembro de 2014* e a *Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 9.008, de 20 de março de 2019*, concluiu que “a *Fonte Pagadora, à luz da legislação do imposto de renda, é a pessoa jurídica ou física que credita ou entrega os valores ao beneficiário, cabendo a ela, portanto, a obrigatoriedade de retenção e recolhimento do IRRF e respectiva apresentação da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) e a entrega do correspondente comprovante de rendimentos e do valor do IRRF ao beneficiário do*

rendimento. Sendo assim, como, no sistema de Gestão de Precatório, instituído no âmbito do Poder Judiciário, cabe aos Tribunais de Justiça a entrega do valor do precatório ao beneficiário e demais obrigações acessórias decorrentes, a teor do art. 32 da Resolução CNJ nº 115, de 2010, é de concluir que *os Tribunais de Justiça se caracterizam como Fontes Pagadoras dos rendimentos sobre os quais incide o IRRF nesse sistema de gerenciamento*. (g.n.)

Dessa manifestação destaca-se o seguinte trecho:

Da leitura das normas acima, *verifica-se que, em se tratando de decisão judicial, embora a retenção do IRRF caiba, em princípio, à pessoa jurídica obrigada ao pagamento, por outro lado, esta responsabilidade tributária se desloca para a figura da pessoa jurídica que, como responsável, de fato, efetuou o pagamento dos rendimentos sujeitos ao IRRF.*

(...) A pessoa *obrigada* ao pagamento em cumprimento de decisão judicial, de ordinário, será o réu da ação, *desde que o efetue diretamente ao autor*, o que, de fato, pode ocorrer a qualquer momento, mesmo antes do trânsito em julgado, ou, antes, de iniciado o processo de execução. Aqui, a regra de incidência na fonte, tratada no art. 46 da Lei 8541, de 1992 (base legal do art. 718 do RIR/1999) aplica-se perfeitamente: a pessoa física ou jurídica (o réu, o devedor) que efetuar espontaneamente o pagamento em cumprimento de decisão judicial (condenatória ou homologatória de acordo entre as partes), diretamente ao credor (autor), será responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda.

Feitas essas considerações, cabem algumas observações a respeito dos reflexos advindos da autonomia administrativa e financeira de que goza o Poder Judiciário. Nesse diapasão, deve elaborar as peças orçamentárias próprias, em conjunto com os demais Poderes, obedecidos aos limites

⁹ A DIRF será substituída pelos sistemas do e-social e pela EFD-Reinf, a partir de 1/1/2025 (INRFB nº 2.181, de 13/03/2024).

estipulados na lei de diretrizes orçamentárias. Assim, *os valores devidos pelas Fazendas Públicas- Federal, Estadual ou Municipal- em virtude de sentença judiciária, serão incluídos, com abertura obrigatória de crédito, no orçamento do Poder Judiciário, que efetuará o pagamento, observando a precedência dos créditos de natureza alimentícia e a ordem dos precatórios apresentados.*

(...) Com vistas a regulamentar aspectos procedimentais previstos na EC nº 62, de 2009, que alterou a redação do art. 100 da CF/88, foi instituído, no âmbito do Poder Judiciário, o Sistema de Gestão de Precatórios- SCP, por meio da Resolução CNJ nº 115, de 29 de junho de 2010, que, entre outros, prevê, em sua seção XIII, art. 32, obrigações acessórias que devem ser providenciadas pelos Tribunais, quando efetivado o pagamento do precatório. (...)

Em conformidade com as proposições apresentadas, cabe aos Tribunais de Justiça a obrigatoriedade de retenção do imposto de renda retido na fonte no momento em que efetuar o pagamento de precatório e, em decorrência, a obrigatoriedade de apresentação da DIRF e da entrega aos beneficiários do comprovante dos rendimentos pagos e do valor do IRRF.

Apesar de parte da legislação tributária federal mencionada nas citadas soluções de Consulta não estar mais em vigor, o raciocínio nela contido ainda prevalece, pois a legislação superveniente dela não diverge, apesar de, como se demonstrará a seguir, transferir para a instituição financeira a obrigação pela retenção do IR, o que atrairia para essa a qualidade de fonte pagadora.

Senão vejamos. Dispõe o artigo 12-A, §1º, da Lei nº 7.713/1988:

Art. 12-A. Os *rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do*

recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. (Redação dada pela Lei nº 13.149, de 2015)

§ 1º *O imposto será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010) (Grifos nossos).*

Esta é a hipótese mais comum envolvendo Precatórios de Pessoal. Se o pagamento da remuneração do servidor público é feito diretamente pelo ente Municipal, caberá a ele a obrigação de reter na fonte e de preencher a DIRF. Se, no entanto, houver pagamento por precatório ou RPV, a retenção na fonte será feita pela instituição financeira depositária do crédito (no caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, ao Banco do Brasil), seguindo as orientações do Tribunal, cabendo a ela o cálculo do Imposto de Renda devido, conforme a tabela progressiva (RRA).

Apesar de o Município ser o devedor originário do precatório/RPV e o beneficiário do Imposto de Renda retido na fonte, o ente devedor não tem qualquer ingerência sobre o momento da retenção, os valores devidos e a transferência do crédito para o beneficiário do precatório, que pode ser até um cessionário.

Reforçando o exposto acima, assim dispõe a *Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014*, atualmente vigente, que

dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas:

Art. 37. *O imposto será retido, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito, e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referem os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.*

§ 1º O décimo terceiro salário, quando houver, representará em relação ao disposto no caput a 1 (um) mês.

Art. 38. Do montante a que se refere o art. 37 poderão ser excluídas despesas, relativas aos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessária ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

I - importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública; e

II - contribuições para a Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no inciso I do caput, independentemente de o beneficiário ser considerado dependente para fins do disposto no art. 90.

Art. 40. *A pessoa responsável pela retenção de que trata o caput do art. 37 deverá, na forma, prazo e condições estabelecidos na legislação do imposto, fornecer à pessoa física beneficiária o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do IRRF, bem como apresentar à Secretaria da*

Receita Federal do Brasil (RFB) declaração contendo informações sobre:

I - os pagamentos efetuados à pessoa física e o respectivo IRRF;

II - a quantidade de meses;

as exclusões e deduções de que tratam, respectivamente, os arts. 38 e 39.

§ 1º *No caso de rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor:*

I - além das informações de que tratam os incisos I e II do caput, **a instituição financeira** deverá informar:

a) os honorários pagos a perito e o respectivo IRRF; e

b) a indicação do advogado da pessoa física beneficiária;

c) o valor a que se refere o art. 38; e

fica dispensada a retenção do imposto quando a pessoa física beneficiária declarar à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos ou não tributáveis.

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, deverá ser utilizada a declaração constante do Anexo Único à Instrução Normativa SRF nº 491, de 12 de janeiro de 2005. (g.n.)

Pelo disposto no artigo 40, *a obrigação de apresentação à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de declaração contendo informações sobre os pagamentos efetuados cabe à pessoa responsável pela retenção, que, no caso dos precatórios Municipais, nesse Estado, é o Banco do Brasil, seguindo as determinações do Tribunal de Justiça.*

O próprio inciso II do parágrafo primeiro do citado dispositivo legal deixa claro que, em caso de isenções de IR (ex: doenças), a pessoa física beneficiária deverá declarar à instituição financeira responsável pelo pagamento tal condição, caso em que a retenção, ainda que determinada pelo Juízo

de origem e constante do precatório, não será realizada.

O ente Municipal não possui qualquer ingerência sobre esse procedimento, que envolve o Tribunal de Justiça e a instituição financeira depositária do crédito.

Na mesma linha, é o disposto no *artigo 35 da Resolução CNJ nº 303/2019*:¹⁰

Da Incidência e Retenção de Tributos

Art. 35. *A instituição financeira responsável pelo pagamento ao beneficiário do precatório providenciará, observando os parâmetros indicados na guia, alvará, mandado ou ordem bancária, quando for o caso: (redação dada pela Resolução n. 482, de 19.12.2022)*

I – retenção das contribuições sociais, previdenciárias e assistenciais devidas pelos credores incidentes sobre o pagamento, e respectivo recolhimento dos valores retidos, na forma da legislação aplicável;

II – depósito da parcela do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS em conta vinculada à disposição do beneficiário, sendo o caso; e

III – *retenção do imposto de renda na fonte devido pelos beneficiários, e seu respectivo recolhimento, conforme previsto em lei.*

§ 1º Os valores retidos serão recolhidos com menção aos códigos respectivos e nos prazos previstos na legislação dos tributos e contribuições a que se referem e, na sua ausência, no prazo de até trinta dias da ocorrência do fato gerador.

§ 2º A instituição financeira fornecerá ao tribunal banco de dados, individualizando,

por beneficiário, os recolhimentos realizados durante o mês, até o décimo dia útil do mês seguinte ao do recolhimento.

§ 3º O tribunal deverá repassar às respectivas entidades devedoras as informações recebidas da instituição financeira até o último dia útil do mês de recebimento, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias e assistenciais de responsabilidade patronal devidas em função do pagamento.

§ 4º A instituição financeira fornecerá ao beneficiário informações relativas ao imposto de renda.

§ 5º Não incide imposto de renda sobre juros de mora:- (redação dada pela Resolução n. 482, de 19.12.2022) I – devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função; (redação dada pela Resolução n. 482, de 19.12.2022) II – cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência daquele imposto. (redação dada pela Resolução n. 482, de 19.12.2022) (g.n.)

Note-se que cabe à instituição financeira fazer a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda, caracterizando-se, dessa forma, como fonte pagadora nos termos da legislação acima citada, cabendo a ela cumprir a obrigação acessória que decorre da retenção na fonte (envio da DIRF e da EFD-REINF).

Não é por outro motivo que o TRF da 4ª Região, em seu site, orienta os contribuintes em como declarar Precatórios e RPVs no Imposto de Renda,¹¹ informando que eles devem ter em mãos o documento que o banco forneceu no momento do saque, indicando no campo “fonte pagadora” o banco em que foi pago o Precatório ou RPV, com o CNPJ: Caixa nº 00.360.305/0001-04 e BB: nº 00.000.000/0001-91.

¹⁰ Na época da Solução de Consulta 271 COSIST estava em vigor uma outra Resolução CNJ de nº 115/2010, que, em seu artigo 32, IV, previa como obrigação acessória do Tribunal de Justiça a retenção do Imposto de renda devido na fonte pelos credores e seu respectivo recolhimento. Cabendo a ele, em até 30 dias da data da efetivação do pagamento, comunicar à entidade devedora a sua efetivação, indicando o valor pago a cada credor, com individualização das verbas pagas e memória do cálculo de atualização respectivo. A partir de 19 de dezembro de 2019, com a nova Resolução da CNJ, a obrigação pela retenção passou a ser da instituição financeira. A solução de Consulta DISIT/SRRF 09 nº 9.008 é de 20 de março de 2019.

¹¹ Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=25474

Atenta à alteração da legislação que fundamentou a SC COSIT nº 271/2014, a Receita Federal, por meio da *Solução de Consulta 108-COSIT, de 25 de abril de 2024*, acabou por reformá-la, concluindo na linha do exposto acima que, “no caso de pagamentos de precatórios e de requisições de pequeno valor no âmbito da Justiça Estadual cabe à instituição financeira responsável pelo pagamento ao beneficiário a retenção na fonte do imposto sobre a renda e a apresentação da DIRF e da EFD-REINF, assim como o fornecimento do comprovante de rendimentos pagos e de imposto sobre a renda retido na fonte”.

Da citada decisão administrativa, destaco os seguintes trechos:

30. Resta prestar esclarecimentos no que concerne à apresentação da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 18 de novembro de 2020, uma vez que a Resolução CNJ nº 303, de 2019, não a menciona explicitamente.

31. Ora, a obrigatoriedade de apresentação da Dirf decorre da responsabilidade pela retenção do imposto sobre a renda na fonte (art. 2º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 2020), independentemente da titularidade da receita atinente ao imposto retido (art. 2º, inciso I, alínea “b”, da Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 2020), e, portanto, é certo que cabe à instituição financeira responsável pelo pagamento ao beneficiário do precatório ou requisição de valor (que reteve o imposto na fonte) o cumprimento dessa obrigação acessória.

32. Cumpre acrescentar que as pessoas jurídicas obrigadas a apresentar a Dirf (art. 2º da IN RFB nº 1.990, de 2020) estão sujeitas também à apresentação da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2023 (arts. 3º,

inciso VIII, e 5º, inciso VI, da Instrução Normativa RFB nº 2.043, de 12 de agosto de 2021). A Dirf fica substituída pela EFD-Reinf, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2025 (art. 3º, § 1º, de 2021).

33. Por fim, não é demais recordar que o fornecimento ao beneficiário de informações relativas aos rendimentos pagos e ao imposto sobre a renda retido na fonte está regulado na Instrução Normativa SRF nº 119, de 28 de dezembro de 2000, e na Instrução Normativa RFB nº 2.060, de 13 de dezembro de 2021.

Na verdade, a análise da responsabilidade passa, necessariamente, pelo caso concreto: quando o Município ou o Estado/Distrito Federal efetuarem o pagamento diretamente ao beneficiário em razão, por exemplo, de um acordo entre as partes ou, nos casos em que o precatório já for expedido sem o valor do Imposto de Renda, o ente subnacional será considerado a fonte pagadora, para os fins descritos acima.

No entanto, quando ele deposita o valor total requisitado pelo Tribunal (que é a regra no Estado do Rio de Janeiro), cabendo a este, diretamente ou por meio da instituição bancária, efetuar o pagamento e a retenção na fonte do IR, o ente subnacional *não será a fonte pagadora*, não possuindo, portanto, a obrigação de preencher a DIRF/EFD-Reinf ou de fornecer ao beneficiário do precatório qualquer documento.

V. Conclusão

Em síntese, o Imposto de Renda retido na fonte, em precatórios ou requisições de pequeno valor, cujo ente devedor seja um Município ou Estado ou o Distrito Federal, em qualquer das hipóteses de incidência previstas na legislação desse Imposto,

inclusive na de que trata o art. 64 da Lei nº 9.430/1996, pertence a estes entes federativos, devendo o respectivo valor ser *diretamente transferido para a conta do Tesouro Municipal ou Estadual ou Distrital*.

Ademais, com base na tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema de Repercussão Geral nº 1.130, os dispositivos constitucionais autorizariam a retenção do Imposto de Renda (IR) em benefício do ente subnacional, mesmo em se tratando de crédito trabalhista pago pelo Município, Estado ou Distrito Federal a trabalhador terceirizado, como responsável subsidiário, por força de condenação na Justiça Trabalhista.

No que se refere às obrigações acessórias, seja sob a égide da legislação tributária anterior, seja da atual, em caso de pagamento de precatório ou de RPV em que a retenção na fonte fique a cargo do Tribunal ou da instituição financeira depositária do crédito, não cabe ao ente devedor originário o preenchimento da DIRF ou da EFD – Reinf ou sua emissão, nem o fornecimento de qualquer documento ou informação ao beneficiário do precatório/RPV, mas sim à fonte pagadora, que é aquela responsável de fato pela retenção e pagamento.

Supremo Tribunal Federal, *RE 684.169/RS (Tema 572)*, Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, Recorrente: Umerindo Albino Ferreira e outro, Recorrido: União, DJE 23/10/2012.

Supremo Tribunal Federal, *RE 1.293.453/RS (Tema 1130)*, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Alexandre de Moraes, Recorrente: União, Recorrido: Município de Sapucaia do Sul, DJE 22/10/2021.

Solução de Consulta nº 27- COSIT, de 26/09/2014 e *Solução de Consulta DISIT-SRRF nº 9.008*, de 20/03/2019.

Solução de Consulta nº 108- COSIT, de 25/04/2024.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FURTADO, Caldas J.R. *Direito Financeiro*. 4ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2014, p. 201.

Supremo Tribunal Federal, *RE 607.886/RJ (Tema 364)*, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Recorrente: Estado do Rio de Janeiro, Recorrido: José Raimundo da Silva Neto, sessão virtual do Plenário realizada de 07 a 14 de maio de 2021, DJE 27/05/21.