



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	223 – COSIT
DATA	25 de julho de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

PAGAMENTOS EFETUADOS POR ESTADOS E MUNICÍPIOS. INCIDÊNCIA NA FONTE. ART. 64 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Os pagamentos pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços efetuados a pessoas jurídicas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios e suas autarquias e fundações estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE.

No caso de pagamentos pela prestação de serviços de propaganda e publicidade, a retenção será efetuada em relação à parcela dos rendimentos que cabe à agência de propaganda e publicidade e às parcelas de rendimentos que cabem aos prestadores de serviços contratados pela agência, cujos valores são reembolsáveis por seu cliente.

A agência deverá apresentar à fonte pagadora documento de cobrança com as informações referentes a cada empresa emitente de nota fiscal, especificadas nos incisos I e II do § 1º do art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

Na hipótese de apresentação pela agência à fonte pagadora unicamente de nota fiscal por ela emitida, a retenção deverá ser realizada sobre o valor total a ser-lhe pago.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 157, inciso I, e 158, inciso I; Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 1.293.453/RS (Tema de Repercussão Geral nº 1.130); Parecer SEI nº 5744/2022/ME (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN); Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º-A, caput, 3º-A, 7º-A e 16).

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada protocolizou a presente consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, acerca da retenção do imposto sobre a renda na fonte relativamente a serviços de propaganda de publicidade.
2. Informou que atua como agência de publicidade, notadamente com a publicação de atos governamentais (como editais em geral, principalmente de licitações) em diários oficiais da União e dos Estados, e em jornais de grande circulação local.
3. Acrescentou que para viabilizar a publicação dos referidos atos realiza a compra antecipada de espaços – medidos em centímetros de coluna (cm/col), conhecidos também como centimetragem – nos jornais e diários oficiais, e que os dispêndios com os referidos espaços não constituem o preço do serviço cobrado pela consulente aos seus clientes/anunciantes, mas tão somente meros repasses feitos àqueles veículos de comunicação, por conta e ordem dos anunciantes.
4. Esclareceu que:

(...) a precificação do serviço da consulente se dá com base em centímetros a serem utilizados nas páginas dos respectivos meios de veiculação publicitária. Dentro dessa precificação, a consulente já inclui os custos com os espaços acima referidos por centímetro do mesmo veículo publicitário contratado. Ou seja, estes custos são gastos feitos com terceiros, apenas de maneira antecipada, para fins de servir como facilitador para o tomador do serviço.
5. Asseverou ainda que vem sendo obrigada por alguns municípios a sofrer a retenção do Imposto sobre a Renda (IRRF) sobre o preço total constante da nota fiscal, sem a exclusão dos valores repassados aos veículos de comunicação como exposto acima.
6. Argumentou que em seu caso entende incidir a regra prevista no art. 718, inciso II e § 1º, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, cuja matriz legal é o art. 53, inciso II e parágrafo único, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, que faculta a exclusão da base de cálculo do IRRF, devido nos pagamentos por serviços de propaganda e publicidade, das importâncias pagas diretamente ou repassadas pelas agências de propaganda e publicidade a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, para viabilizar a realização dos referidos serviços.
7. Como reforço argumentativo do seu entendimento citou o Parecer Normativo CST nº 7, de 2 de abril de 1986, e a Instrução Normativa SRF nº 123, de 20 de novembro de 1992.
8. Juntou ao presente processo cópias de contrato de compra de espaço em jornal, às fls. 25 e 26; de contratos de prestação de serviços firmados com entidades de Administração Pública municipal, relativos à veiculação de publicidade legal (de atos governamentais) em jornal de grande

circulação estadual e nos diários oficiais da União e do respectivo estado, às fls. 27 a 36; e de notas fiscais eletrônicas de serviço (NFS-e) alusivas à prestação dos referidos serviços, às fls. 37 e 38.

9. Por fim, formulou o seguinte questionamento:

1 – Pode ser aplicada a esta empresa consultante o entendimento do Parecer Normativo CST nº 7, de 02 de abril de 1986 e as disposições do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 123, de 20 de novembro de 1992, e do art. 718 do Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, no tocante às importâncias dispendidas com a compra dos espaços repassados às empresas de rádio, televisão, jornais e revistas para a efetiva publicação do conteúdo requerido pelas pessoas tomadoras dos serviços da consultante, não integrarem a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte?

FUNDAMENTOS

10. Preliminarmente, salienta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constituindo, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Administração Tributária Federal.

11. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da sua solução.

12. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa. Desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária do consultante, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação dos contornos da situação fática e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

13. Assim, serão analisadas as dúvidas da requerente, à luz do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, bem como da legislação de regência do tributo sob análise.

14. Primeiramente, é mister tecer considerações acerca da retenção do imposto sobre a renda incidente na fonte em relação a rendimentos pagos por Estados e Municípios, em face da decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.293.453/RS.

15. Importa transcrever os arts. 157, inciso I, e 158, inciso I, da Constituição Federal, dispositivos em que se funda a citada decisão do STF (sublinhou-se):

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 instituïrem e mantiverem;

(...)

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

(...)

16. Por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 18 de maio de 2012, emitido por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), aprovado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 02.07.2012, adotou-se, no âmbito da RFB, a orientação de que a expressão “rendimentos pagos a qualquer título”, constante no inciso I do art. 157 e no inciso I do art. 158 da Constituição Federal, quer se referir, em resumo, “aos pagamentos feitos, por esses entes federados, aos seus empregados e servidores públicos (folha)”. Igual orientação era expressa no Parecer PGFN/CAT nº 658/2012, no Parecer PGFN/CAT nº 276, de 2014, e no Parecer PGFN/CAT nº 656/2016, emitidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

17. Detalhes acerca dessa orientação e de seus efeitos – na época – podem ser encontrados na Solução de Consulta Cosit nº 139, de 20 de setembro de 2016, cuja íntegra está disponível no site da RFB na internet (www.gov.br/receitafederal), no menu “Receita Federal”, opções “Acesso à informação”, “Legislação”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios, ou diretamente neste endereço eletrônico: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=77740>

18. Contudo, o STF, na já aludida decisão, exarada no julgamento do RE nº 1.293.453/RS, Tema de Repercussão Geral (RG) nº 1.130, 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 disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.

19. Diante dessa decisão, e em razão do disposto nos arts. 19, inciso VI, alínea “a”, e 19-A, inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a PGFN editou o Parecer SEI nº 5744/2022/ME, nos termos do art. 3º da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, o que determinou a vinculação das atividades da RFB ao entendimento proferido na citada decisão do STF.

20. O Parecer SEI nº 5744/2022/ME, em atendimento a sua finalidade de “delimitar a extensão e o alcance do julgado, a fim de permitir que a orientação da Corte Suprema seja corretamente observada pela Receita Federal do Brasil - RFB”, analisou vários questionamentos da

RFB acerca do tema apreciado pelo STF, dentre os quais cumpre destacar o seguinte: “deve a administração tributária seguir o entendimento de que está instituída a incidência na fonte do imposto sobre a renda para os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como a respectiva obrigação desses órgãos em efetuar a correspondente retenção desde a edição do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996?”

21. Em resposta, a PGFN esclareceu que “a Lei nº 9.430, de 1996, ampliou as hipóteses de retenção na fonte do imposto de renda em relação a pagamentos realizados a pessoas jurídicas”, e que “a interpretação conforme dada ao art. 64 implica reconhecer o dever de retenção na fonte (e apropriação do valor retido) por Estados, Municípios, autarquias e fundações, em relação às hipóteses não enquadradas no art. 2º do Decreto-Lei nº 2.030, de 1983, desde a sua edição” (grifou-se).

22. Assim, resta claro que, desde a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, compete também aos Estados, Municípios e suas autarquias e fundações proceder à retenção do imposto sobre a renda na fonte, na forma do art. 64 dessa Lei.

23. Uma vez que o produto da arrecadação pertence diretamente aos Estados e Municípios, compete a eles próprios estabelecer a forma de recolhimento aos seus cofres.

24. Assinale-se que a retenção na fonte ora em questão independe de legislação própria dos Estados e Municípios, porquanto se mantém a competência constitucional privativa da União atinente ao imposto sobre a renda (art. 53, inciso III, da Constituição Federal). Quanto a isso, é pertinente transcrever trecho do acórdão do STF referente ao julgado em pauta (sublinhou-se):

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 imponible. 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.

25. O art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, está disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, de modo que, em face de competência da União para instituir e cobrar o imposto sobre a renda (art. 153, inciso III, da Constituição Federal), os Estados e Municípios sujeitam-se às disposições dessa Instrução Normativa, no que couber, para fins de retenção na fonte do imposto sobre a renda.

26. A Instrução Normativa RFB nº 2.145, de 26 de junho de 2023, promoveu alterações na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, materializando assim esse entendimento. É oportuno transcrever o *caput* do art. 2º-A e o art. 7º-A da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012 (sublinhou-se):

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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 2.145, de 26 de junho de 2023)

(...)

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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 2.145, de 26 de junho de 2023.)

27. Vale lembrar que esta Cosit já se pronunciou sobre esse tema na Solução de Consulta Cosit nº 31, de 15 de março de 2024, na Solução de Consulta Cosit nº 57, de 25 de março de 2024, na Solução de Consulta Cosit nº 82, de 9 de abril de 2024, na Solução de Consulta Cosit nº 108, de 25 de abril de 2024, e na Solução de Consulta Cosit nº 118, de 2 de maio de 2024.

28. No que toca à alíquota a aplicar sobre os pagamentos pelos serviços de propaganda e publicidade para fins de retenção na fonte, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, o *caput* do art. 3º-A da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012 (incluído pela Instrução Normativa RFB nº 2.145, de 2023), estabelece que a retenção na fonte do imposto “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” (grifou-se).

29. Tendo em vista que a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estipula o percentual de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta proveniente da prestação de serviços em geral – alínea em que se enquadram os serviços de propaganda e publicidade –, a alíquota aplicável sobre o valor a ser pago pela prestação desses serviços será de 4,8% (quatro inteiros e oito décimos por cento). Essa alíquota consta no item da coluna 02-IR correspondente ao último quadro da coluna 01 do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012 (“Demais serviços”).

30. A apuração dos valores a serem retidos pela fonte pagadora nos pagamentos pelos serviços de propaganda e publicidade está disciplinada no art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012 (sublinhou-se):

Art. 16. Nos pagamentos referentes a serviços de propaganda e publicidade a retenção será efetuada em relação à agência de propaganda e publicidade e a cada uma das demais pessoas jurídicas prestadoras do serviço, sobre o valor das respectivas notas fiscais.

§ 1º Na hipótese de que trata o caput, a agência de propaganda deverá apresentar, ao órgão ou à entidade, documento de cobrança, do qual deverão constar, no mínimo:

I - o nome e o número de inscrição no CNPJ de cada empresa emitente de nota fiscal, listada no documento de cobrança; e

II - o número da respectiva nota fiscal e o seu valor.

§ 2º No caso de diversas notas fiscais de uma mesma empresa, os dados a que se refere o inciso I do § 1º poderão ser indicados apenas na linha correspondente à 1ª (primeira) nota fiscal listada.

§ 3º O valor do imposto e das contribuições retido poderá ser deduzido pela empresa emitente da nota fiscal, na forma do art. 9º, na proporção de suas receitas, devendo o comprovante anual de retenção de que trata o art. 37 ser fornecido em nome de cada empresa beneficiária.

§ 4º A retenção, na forma deste artigo, implica a dispensa da retenção do IR na fonte de que trata o caput e o inciso II do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.

31. Note-se, primeiramente, que o § 4º do art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, esclarece que a retenção do imposto sobre a renda efetuada na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, disciplinada nesse artigo, dispensa a retenção a que se refere o inciso II do *caput* do art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985, matriz legal do inciso II do art. 718 do RIR/2018. Por outras palavras, a hipótese de incidência do imposto sobre a renda na fonte prevista no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, prevalece sobre a de que trata o inciso II do caput do art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985 – a esse respeito, vejam-se as já citadas Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2024, e a Solução de Consulta Cosit nº 118, de 2024.

32. No que toca aos procedimentos para determinação dos valores a serem retidos, em razão das particularidades inerentes às atividades de propaganda e publicidade, o artigo supratranscrito dispõe que a retenção será efetuada em relação à parcela dos rendimentos que cabe à agência de propaganda e publicidade e às parcelas de rendimentos que cabem aos prestadores de serviços contratados pela agência, cujos valores são reembolsáveis por seu cliente.

33. Para que a retenção seja efetivada dessa maneira, a agência de propaganda deverá apresentar à fonte pagadora documento de cobrança com as informações referentes a cada empresa emitente de nota fiscal, especificadas nos incisos I e II do § 1º do art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012. Por evidente, na hipótese de apresentação pela agência à fonte pagadora unicamente de nota fiscal por ela emitida, a retenção deverá ser realizada sobre o valor total a ser-lhe pago (art. 3º, *caput*, e art. 3º-A, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012).

CONCLUSÃO

34. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

a) estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, os pagamentos pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços efetuados a pessoas jurídicas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios e suas autarquias e fundações, aplicando-se, no que couber, a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012;

b) no caso de pagamentos pela prestação de serviços de propaganda e publicidade (art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012), a retenção será efetuada em relação à parcela dos rendimentos que cabe à agência de propaganda e publicidade e às parcelas de rendimentos que cabem aos prestadores de serviços contratados pela agência, cujos valores são reembolsáveis por seu cliente;

b.1) para que a retenção seja efetivada dessa maneira, a agência deverá apresentar à fonte pagadora documento de cobrança com as informações referentes a cada empresa emitente de nota fiscal, especificadas nos incisos I e II do § 1º do art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012;

b.2) na hipótese de apresentação pela agência à fonte pagadora unicamente de nota fiscal por ela emitida, a retenção deverá ser realizada sobre o valor total a ser-lhe pago (art. 3º, *caput*, e art. 3º-A, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012).

Assinatura digital

VINICIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consultente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit