

CONSULTA Nº 1.058.877

Consulente: Mário Marcus Leão Dutra
Procedência: Prefeitura Municipal de Conselheiro Lafaiete
RELATOR: CONSELHEIRO CLÁUDIO TERRÃO

EMENTA

CONSULTA. CONSÓRCIO PÚBLICO INTERMUNICIPAL. IRRF. PERSONALIDADE JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. RECEITA MUNICIPAL. CONTRATO DE RATEIO. FONTE DE RECURSO. AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA. CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS. PERSONALIDADE JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RECOLHIMENTO À UNIÃO.

- 1) O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por consórcios públicos intermunicipais que adotem personalidade jurídica de direito público, pertencem aos municípios consorciados, nos termos do disposto no inciso I do art. 158 da Constituição da República.
- 2) Os municípios integrantes de consórcios públicos, constituídos na modalidade de associação pública, podem autorizar, por meio do contrato de rateio, a destinação dos valores do imposto de renda retido na fonte ao consórcio público, desde que o imposto seja previsto como fonte de recurso no estatuto da referida associação.
- 3) Nessa hipótese, deve haver prévia autorização no orçamento tanto do consórcio público quanto do ente consorciado, observando-se a regular contabilização das receitas e despesas nas duas esferas e o compartilhamento de informações para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias e a consolidação das contas.
- 4) Se o consórcio público for constituído com personalidade jurídica de direito privado, o imposto de renda incidente na fonte, retido pelos consórcios que atuam na qualidade de substitutos tributários, será recolhido aos cofres públicos da União, hipótese que se submete à regra geral do imposto de renda.

I – RELATÓRIO

Trata-se de consulta encaminhada pelo prefeito do Município de Conselheiro Lafaiete por meio da qual apresenta o seguinte questionamento:

- É possível inclusão em contrato de rateio, como fonte de receita, do IRRF incidente na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título a consórcio público, contabilizados como receita do consórcio ao invés de recolher ao Município?

Em 21/02/19, a consulta foi distribuída à minha relatoria.

A Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência emitiu o seu relatório técnico em 24/05/19, nos termos do art. 210-B, § 2º, do Regimento Interno, no qual constatou que esta Corte não enfrentou em tese questionamentos nos termos formulados, de forma direta

e objetiva. Não obstante, registrou que o Tribunal tratou de temas que tangenciam a questão nas Consultas nºs 731.118, 838.654 e 843.481, assim como a Coordenação Geral da Tributação da Receita Federal do Brasil, na Consulta nº 259.

Considerando o disposto no art. 210-C do Regimento Interno, encaminhei os autos à 2ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios (2ª CFM), que se manifestou em 25/05/20, sugerindo responder ao consulente nos seguintes termos:

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por consórcios públicos intermunicipais, criados com base na Lei Federal n. 11.107/2005, na forma de associação pública, cuja natureza jurídica é autárquica, deverá ser retido pelos mesmos, na qualidade de substituto tributário. As retenções ocorridas terão por destinatários os Municípios integrantes dos consórcios, nos termos do disposto no artigo 158, inciso I, da Constituição da República, e tais ingressos deverão ser contabilizados como receita própria dos Municípios.
2. Os Municípios integrantes de consórcios públicos, constituídos na modalidade de associação pública, podem autorizar, por meio do contrato de rateio, a destinação dos valores do imposto de renda retido na fonte ao consórcio público, desde que o imposto seja previsto como fonte de recurso no estatuto da referida associação, com base na autonomia dos entes federativos.
3. Na hipótese acima, por sua vez, serão contabilizados como receita própria do consórcio, e as informações financeiras respectivas deverão ser prestadas a todos os entes consorciados para fins de consolidação em suas contas, nos termos do disposto no artigo 8º, § 4º, da Lei n. 11.107/2005 e no artigo 17 do Decreto n. 6.017/2007.
4. Se o consórcio público for constituído com personalidade jurídica de direito privado, o imposto de renda incidente na fonte, retido pelos consórcios que atuam na qualidade de substituto tributário, será recolhido aos cofres públicos da União, hipótese que se submete à regra geral do imposto de renda

Após, vieram os autos conclusos.

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Admissibilidade

Observadas as disposições regimentais vigentes para a espécie, notadamente o inciso VII do art. 210 e o § 1º do art. 210-B, ambos do Regimento Interno, conheço da consulta.

Mérito

Conforme relatado, o consulente questiona sobre a possibilidade de incluir em contrato de rateio o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) recolhido por consórcio público sobre os rendimentos por ele pagos a qualquer título, de modo a contabilizar o valor correspondente como receita do próprio consórcio público ao invés de recolher aos municípios.

Para responder a indagação, mister realizar um breve resgate da natureza jurídica dos consórcios públicos, instituídos no ordenamento jurídico pátrio pelo art. 241 da Constituição da República¹, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98, em um contexto de

¹ 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.

remodelamento da Administração Pública para melhor aproveitamento dos recursos e maximização de resultados.

Como expressão do fortalecimento do fenômeno associativo e do federalismo cooperativo, a Lei nº 11.107/05 regulamentou, em caráter geral, o art. 241 da Constituição, possibilitando a formação de consórcios públicos entre entes federativos, com personalidade jurídica própria, para a cooperação mútua e a gestão conjunta de serviços de interesse comum.

Segundo o art. 6º da lei, os consórcios públicos podem assumir personalidade jurídica de direito público, quando terão natureza autárquica, ou de direito privado, adotando as feições das associações civis, senão vejamos:

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.

§ 1º O consórcio público com personalidade jurídica de direito público integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados.

§ 2º O consórcio público, com personalidade jurídica de direito público ou privado, observará as normas de direito público no que concerne à realização de licitação, à celebração de contratos, à prestação de contas e à admissão de pessoal, que será regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

Em que pese a lei tenha previsto a possibilidade de os consórcios públicos adotarem personalidade jurídica de direito público ou privado, é um consenso na doutrina e na jurisprudência que nas duas situações incidirá um regime híbrido, em que, por exemplo, a organização e o funcionamento são disciplinados pela legislação que rege as associações civis (art. 15), enquanto a execução das receitas e despesas obedece às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas (art. 9º, *caput*) e são as normas de direito público que regulam a realização de licitação, a celebração de contratos, a prestação de contas e a admissão de pessoal (art. 6º, § 2º).

Rememorados os conceitos legais básicos atinentes à natureza jurídica dos consórcios públicos, passa-se ao aprofundamento da dúvida suscitada.

De início, é necessário pontuar que o inciso I do art. 158 da Constituição da República atribui aos municípios o produto da arrecadação do IRRF sobre os rendimentos pagos por eles próprios, bem como por suas autarquias e fundações. Eis o texto constitucional:

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;

Aqui, já é possível extrair duas conclusões parciais.

A primeira é que, caso o consórcio detenha natureza jurídica de direito privado, não estarão presentes as condições do inciso I do art. 158 da Constituição, razão pela qual o imposto de renda arrecadado sobre os rendimentos por ele pagos seguirá a regra geral do art. 153, III, e deverá ser recolhido aos cofres da União.

Em contrapartida, se o consórcio for instituído com personalidade jurídica de direito público, portanto com natureza autárquica, o IRRF sobre os rendimentos por ele pagos pertencem aos municípios consorciados, e não ao próprio consórcio.

Nesse sentido, já havia se posicionado a Receita Federal do Brasil, por meio da Coordenação-Geral de Tributação, *in verbis*:

CONSÓRCIO PÚBLICO CONSTITUÍDO COMO ASSOCIAÇÃO PÚBLICA.
DESTINAÇÃO DO PRODUTO DO IMPOSTO.

O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos consórcios intermunicipais constituídos sob a forma de associação pública pertence aos municípios, aplicando-se as disposições acerca de repartição de receitas constantes do art. 158, inciso I, da Constituição Federal.²

Outrossim, no que toca ao modelo de financiamento dos consórcios públicos, a primeira referência pode ser obtida a partir da conjugação do disposto no art. 15 da Lei nº 11.107/05³ e no art. 54 do Código Civil⁴, que estabelecem como cláusula obrigatória do estatuto as fontes de recursos para sua manutenção.

Ainda nesse tema, a Lei nº 11.107/05 preleciona que os entes consorciados entregarão recursos mediante contrato de rateio (art. 8º, *caput*), enquanto o § 1º art. 2º prevê fontes alternativas de receita para a realização dos objetivos dos consórcios públicos, a exemplo da celebração de instrumentos com outras entidades e órgãos do governo, como convênios e contratos, a promoção de desapropriações, a instituição de servidões, o recebimento de auxílios e subvenções etc.

Notadamente em relação ao contrato de rateio, que constitui objeto da dúvida suscitada pelo consulente, é importante reproduzir o art. 8º da Lei nº 11.107/05, que disciplina o instrumento nos seguintes termos:

Art. 8º Os entes consorciados somente entregarão recursos ao consórcio público mediante contrato de rateio.

§ 1º O contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam, com exceção dos contratos que tenham por objeto exclusivamente projetos consistentes em programas e ações contemplados em plano plurianual ou a gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outros preços públicos.

§ 2º É vedada a aplicação dos recursos entregues por meio de contrato de rateio para o atendimento de despesas genéricas, inclusive transferências ou operações de crédito.

§ 3º Os entes consorciados, isolados ou em conjunto, bem como o consórcio público, são partes legítimas para exigir o cumprimento das obrigações previstas no contrato de rateio.

§ 4º Com o objetivo de permitir o atendimento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o consórcio público deve fornecer as informações necessárias para que sejam consolidadas, nas contas dos entes consorciados, todas as despesas realizadas com os recursos entregues em virtude de contrato de rateio, de forma que possam ser contabilizadas nas contas de cada ente da Federação na conformidade dos elementos econômicos e das atividades ou projetos atendidos.

² Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta Cosit nº 259, de 26/05/17.

³ Art. 15. No que não contrariar esta Lei, a organização e funcionamento dos consórcios públicos serão disciplinados pela legislação que rege as associações civis.

⁴ Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I - a denominação, os fins e a sede da associação;

II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III - os direitos e deveres dos associados;

IV - as fontes de recursos para sua manutenção;

V - o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;

VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

VII - a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. [grifos adotados]

§ 5º Poderá ser excluído do consórcio público, após prévia suspensão, o ente consorciado que não consignar, em sua lei orçamentária ou em créditos adicionais, as dotações suficientes para suportar as despesas assumidas por meio de contrato de rateio.

De acordo com o texto legal, somente pela via do contrato de rateio é possível que os entes consorciados se comprometam a fornecer recursos financeiros para a realização das despesas dos consórcios públicos.

O instrumento, ademais, deve ser formalizado em cada exercício financeiro, salvo quando seu objeto consista em programas e ações previstos no PPA ou em gestão associada de serviços públicos custeados por tarifa ou outros preços públicos. Isso porque, por tratar da transferência de recursos, os valores previstos no contrato de rateio devem necessariamente estar de acordo com as leis de natureza orçamentária dos entes consorciados, as quais consignarão dotações suficientes para suportar as despesas.

As informações acerca das despesas efetuadas também devem ser compartilhadas pelos consórcios com os respectivos entes consorciados, a fim de possibilitar a consolidação das contas.

A propósito da necessidade de registro dos repasses e das despesas nas leis orçamentárias, veja-se a regulamentação dada pela Portaria nº 274/16 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que estabelece normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos a serem observadas na gestão orçamentária, financeira e contábil:

CAPÍTULO II DO ORÇAMENTO

Art. 5º O ente da Federação consorciado consignará em sua lei orçamentária anual ou em créditos adicionais, por meio de programações específicas, dotações suficientes para suportar as despesas com transferências a consórcio público.

§ 1º A lei orçamentária anual e os créditos adicionais do ente da Federação consorciado deverão discriminar as transferências a consórcio público, quanto à natureza, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

§ 2º A contratação direta de consórcios públicos, pelo ente consorciado, será identificada por meio de modalidade de aplicação específica.

Art. 6º O orçamento do consórcio público deverá discriminar as despesas a serem executadas, observando os critérios de classificação por função, programática, por natureza de despesa e por fonte/destinação de recursos.

§ 1º A classificação por função e por grupo de natureza de despesa do consórcio público deverá observar a classificação do ente consorciado transferidor, conforme parágrafo 1º do art. 5º desta Portaria.

§ 2º A discriminação quanto à função de que trata o § 1º deste artigo não abrange a classificação por subfunção.

§ 3º A discriminação quanto à natureza de despesa de que trata o caput far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

Art. 7º O consórcio público deverá prestar as informações necessárias para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias anuais dos entes consorciados pelo menos trinta dias antes do menor prazo para encaminhamento dos respectivos projetos de lei ao Poder Legislativo. (grifos nossos)

À vista da regulamentação específica, pode-se afirmar que o trânsito de recursos previsto no contrato de rateio deve necessariamente estar registrado nos orçamentos, tanto dos entes consorciados quanto do próprio consórcio público, impondo-se o compartilhamento das informações necessárias à elaboração dos instrumentos de planejamento e à consolidação das contas, de modo a atender as disposições legais que regulam as finanças públicas.

Com efeito, em um apanhado das normas legais e regulamentares, verifica-se que o IRRF recolhido pelos consórcios públicos de direito público, na condição de substitutos tributários, pertence aos municípios que o compõem.

Como as obrigações financeiras dos entes consorciados devem constar do contrato de rateio formalizado a cada exercício, nada impede que os municípios, no exercício da sua autonomia, destinem às associações públicas, por essa via, os valores por elas arrecadados a título de IRRF naquele período, desde que atendidas as condicionantes aplicáveis à hipótese, aí incluídas a previsão da fonte de recurso no estatuto e a inserção dos registros nas leis orçamentárias ou nos créditos adicionais, com o nível de detalhamento exigido na Portaria STN nº 274/16.

Deve-se atentar, ademais, para a obrigação atribuída ao consórcio público de prestar as informações necessárias, dentro dos prazos assinalados nos regulamentos, para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias e a consolidação das contas dos entes consorciados.

Cumprido destacar que a Unidade Técnica reforçou tal entendimento em sua manifestação, ressaltando, inclusive, o teor da resposta emitida pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso em consulta semelhante. Por sua pertinência, cabe aqui reproduzi-la:

- a) O imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por Consórcio Público Intermunicipal de Saúde, criados com base na Lei n.º 11.107/2005 (que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências) na forma de associação pública, cuja natureza jurídica é autárquica, será retido pelos Consórcios, que atuam na qualidade de substituto tributário, e destina-se aos municípios consorciados, nos termos do disposto no art. 158, inciso I da Constituição Federal de 1988. Nesse caso, serão contabilizados como receita própria do Município;
- b) Os municípios integrantes de consórcios públicos, constituídos na modalidade de associação pública, podem autorizar por meio do contrato de rateio, a destinação dos valores do IRRF ao consórcio público, desde que o imposto seja previsto como fonte de recurso no estatuto da referida associação, com base na autonomia dos entes federativos;
- c) Na hipótese acima, por sua vez, serão contabilizados como receita própria do consórcio, e as informações financeiras respectivas deverão ser prestadas a todos os entes consorciados para fins de consolidação em suas contas, nos termos do disposto no art. 17 do Decreto n.º 6.017/2007 (que regulamenta a Lei n.º 11.107/2005);
- d) Se o consórcio público for constituído com personalidade jurídica de direito privado, o IRRF será retido pelos consórcios que atuam na qualidade de substituto tributário, e recolhido aos cofres da União, hipótese que subsume-se à regra geral do imposto de renda.⁵

No que concerne à forma de contabilização, repisando-se aqui a necessidade de previsão das transferências a consórcios públicos mediante contrato de rateio nas leis orçamentárias ou nos créditos adicionais (art. 5º, § 1º, da Portaria STN nº 274/16) e da consolidação das despesas realizadas com recursos entregues em virtude de contrato de rateio nas contas dos entes consorciados (art. 8º, § 4º, da Lei nº 11.107/05), conclui-se que, para que haja a apropriação dos recursos advindos do IRRF é necessária a prévia autorização no orçamento tanto do consórcio público quanto do ente consorciado.

Nesse caso, no momento da retenção do imposto, os valores arrecadados devem ser contabilizados como receita extraorçamentária no âmbito do consórcio, com o respectivo registro no passivo circulante. Já no momento da apropriação dos valores, o consórcio público deve registrar o recolhimento do IRRF aos entes consorciados, a partir da despesa extraorçamentária, dando-se baixa no passivo circulante.

⁵ Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Consulta nº 4.462-8/2008. Tribunal Pleno. Rel. Cons. Valter Albano da Silva. Sessão de 10/06/08. Grifos adotados.

No âmbito dos municípios consorciados, tais valores devem ser lançados como receita orçamentária, para, em seguida, serem lançados como despesa orçamentária, relativa à transferência decorrente do contrato de rateio, registrada sob a modalidade de aplicação 71⁶.

Por fim, essa transferência voltará aos registros do consórcio público sob a forma de receita orçamentária por recebimento de transferência do contrato de rateio.

III – CONCLUSÃO

Em face do exposto, respondo ao questionamento formulado pelo consulente, nos seguintes termos:

- 1) O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por consórcios públicos intermunicipais que adotem personalidade jurídica de direito público, pertencem aos municípios consorciados, nos termos do disposto no inciso I do art. 158 da Constituição da República;
- 2) Os municípios integrantes de consórcios públicos, constituídos na modalidade de associação pública, podem autorizar, por meio do contrato de rateio, a destinação dos valores do imposto de renda retido na fonte ao consórcio público, desde que o imposto seja previsto como fonte de recurso no estatuto da referida associação;
- 3) Nessa hipótese, deve haver prévia autorização no orçamento tanto do consórcio público quanto do ente consorciado, observando-se a regular contabilização das receitas e despesas nas duas esferas e o compartilhamento de informações para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias e a consolidação das contas;
- 4) Se o consórcio público for constituído com personalidade jurídica de direito privado, o imposto de renda incidente na fonte, retido pelos consórcios que atuam na qualidade de substitutos tributários, será recolhido aos cofres públicos da União, hipótese que se submete à regra geral do imposto de renda.

Cumpram-se as disposições do art. 210-D da Resolução nº 12/08.

Belo Horizonte, ____ de ____ de ____.

Cláudio Couto Terrão
Conselheiro Relator

PARECER

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Conselheiros do Tribunal Pleno, por unanimidade, na conformidade da Ata de Julgamento e das Notas Taquigráficas,

⁶ Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8. ed., p. 77:

“71 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, mediante contrato de rateio, objetivando a execução dos programas e ações dos respectivos entes consorciados, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 2012.”

diante das razões expendidas no voto do Relator, em: **I)** admitir a Consulta, por estarem preenchidos os pressupostos de admissibilidade estabelecidos no § 1º do art. 210-B do RITCEMG; **II)** fixar prejulgamento de tese, com caráter normativo, nos seguintes termos: 1) o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por consórcios públicos intermunicipais que adotem personalidade jurídica de direito público, pertencem aos municípios consorciados, nos termos do disposto no inciso I do art. 158 da Constituição da República; 2) os municípios integrantes de consórcios públicos, constituídos na modalidade de associação pública, podem autorizar, por meio do contrato de rateio, a destinação dos valores do imposto de renda retido na fonte ao consórcio público, desde que o imposto seja previsto como fonte de recurso no estatuto da referida associação; 3) nessa hipótese, deve haver prévia autorização no orçamento tanto do consórcio público quanto do ente consorciado, observando-se a regular contabilização das receitas e despesas nas duas esferas e o compartilhamento de informações para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias e a consolidação das contas; 4) se o consórcio público for constituído com personalidade jurídica de direito privado, o imposto de renda incidente na fonte, retido pelos consórcios que atuam na qualidade de substituto tributário, será recolhido aos cofres públicos da União, hipótese que se submete à regra geral do imposto de renda; **III)** determinar que sejam cumpridas as disposições do art. 210-D da Resolução nº 12/08.

