



Caderno de Orientação aos Agentes da Administração

**RETENÇÃO DE TRIBUTOS NA
FONTE POR UNIDADE GESTORA
DO COMANDO DO EXÉRCITO**



“Gerando soluções para fortalecer a governança e a gestão.”

INTRODUÇÃO

Caro agente da administração,

Este documento tem por finalidade esclarecer aspectos importantes para o exercício da sua função.

É natural que, ao assumir a função de agente da administração, os militares e servidores civis tenham dúvidas a respeito das atividades que devem executar e as responsabilidades envolvidas. Assim, elaborou-se este documento informativo, que, além de renovar conhecimentos e destacar pontos importantes, tem o intuito de permitir a melhor gestão dos recursos públicos colocados à disposição do Exército.

A fim de facilitar a compreensão, os assuntos são apresentados, observando-se as dúvidas corriqueiras e os pontos mais importantes da legislação pertinente.

Se restarem interrogações, por favor, procure o Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército apoiador de sua organização militar.

Convém destacar que este documento tem objetivo meramente informativo, não se sobrepondo à legislação vigente e nem servindo como amparo legal para quaisquer postulações.

Boa leitura!

Secretaria de Economia e Finanças

SUMÁRIO

1. FINALIDADE	5
2. CONCEITOS BÁSICOS	5
2.1 RETENÇÃO NA FONTE	5
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	5
2.3 FATO GERADOR.....	5
2.4 BASE DE CÁLCULO.....	5
2.5 ALÍQUOTA	6
2.6 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL	6
2.7 OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA	6
2.8 OS SUJEITOS ENVOLVIDOS.....	6
2.8.1 <i>Sujeito Ativo</i>	6
2.8.2 <i>Sujeito Passivo</i>	7
2.8.3 <i>Contribuinte</i>	7
2.8.4 <i>Responsável</i>	7
2.8.5 <i>Duplicidade de Papéis da UG (Contribuinte e Responsável)</i>	7
2.9 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA.....	8
2.10 A NÃO INCIDÊNCIA, A IMUNIDADE E A ISENÇÃO	8
2.10.1 <i>Não Incidência</i>	8
2.10.2 <i>Fixação de Alíquota Zero</i>	8
2.10.3 <i>Isenção</i>	9
2.10.4 <i>Imunidade</i>	9
2.11 TRIBUTO	9
2.11.1 <i>Imposto</i>	10
2.11.2 <i>Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Impostos Extraordinários</i>	10
2.11.3 <i>Contribuições Especiais de Competência da União (Federais):</i>	10
3. A RETENÇÃO TRIBUTÁRIA NA FONTE POR UG DO CMDO EX	11
4. A RETENÇÃO NA FONTE DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS.....	11
4.1 RESPONSÁVEL	12
4.2 FATO GERADOR.....	12
4.3 IMPOSTOS A SEREM RETIDOS NA FONTE.....	12
4.4 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS	13
4.5 HIPÓTESE EM QUE NÃO HAVERÁ RETENÇÃO.....	15
4.6 PRAZO DE RECOLHIMENTO	17
4.7 OPERAÇÕES COM CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO	17
4.8 RETENÇÃO NO CASO DE SUPRIMENTO DE FUNDOS.....	17
4.9 COBRANÇA COM CÓDIGO DE BARRA EXCETO CARTÃO DE CRÉDITO	17
4.10 COBRANÇA EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	18
4.11 COMPROVANTE DE RETENÇÃO ANUAL	18
4.12 DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE.....	18
5. RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)	19
5.1 FATO GERADOR DO IRPF	19
5.2 CONTRIBUINTE	19
5.3 ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO.....	20
5.4 DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO.....	20

5.5 PRAZO DE RECOLHIMENTO	20
5.6 RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO	21
6. RETENÇÃO NA FONTE DA CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS)	22
6.1 OS ELEMENTOS TRIBUTÁRIOS.....	22
6.2 RESPONSÁVEL	22
6.3 PRESUNÇÃO DA RETENÇÃO.....	22
6.4 DESTAQUE DA RETENÇÃO.....	22
6.5 FATO GERADOR DA RETENÇÃO	23
6.6 CONCEITUAÇÃO.....	23
6.6.1 Cessão de Mão de Obra	23
6.6.2 Empreitada.....	23
6.6.3 Empresa de Trabalho Temporário.....	24
6.6.4 Dependências de Terceiros.....	24
6.6.5 Serviços Contínuos.....	24
6.6.6 Colocação à Disposição da Empresa Contratante.....	24
6.7 PRAZO DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.....	24
6.8 TRIBUTO A SER RETIDO NA FONTE	25
6.9 A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS UG	25
6.10 DISPENSA DE RETENÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE PJ	26
6.11 NÃO SE APLICA O INSTITUTO DA RETENÇÃO	27
6.12 APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO.....	27
6.12.1 Valores de Materiais ou de Equipamentos Discriminados no Contrato e em NF.....	27
6.12.2 Valores de Materiais ou de Equipamentos Previstos em Contrato e com Discriminação em Nota Fiscal.....	28
6.12.3 Utilização de Equipamento Inerente à Execução dos Sv com Discriminação em NF.....	28
6.12.4 Utilização de Material ou Equipamento Não Inerente à Execução do Serviço.....	29
6.12.5 Gastos Gerais da Contratada	29
6.13 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS	30
6.13.1 Na Contratação de Pessoa Jurídica (PJ):	30
6.13.2 Na Contratação de Pessoa Física (PF):	34
6.14 PRAZO DE RECOLHIMENTO	38
6.14.1 Na Contratação de Pessoa Jurídica (PJ)	38
6.14.2 Na Contratação de Pessoa Física (PF)	38
7. RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS/ISSQN)	38
7.1 DEFINIÇÃO	39
7.2 CONTRIBUINTE	39
7.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	39
7.4 BASE DE CÁLCULO.....	40
7.5 RETENÇÃO DO ISS/ISSQN SOBRE OUTROS SERVIÇOS NÃO INSCRITOS NA LC 116, DE 2003	40
7.6 LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO	41
7.7 RETENÇÃO DA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.....	43
7.8 RETENÇÃO DE PF E MEI	43
8. DIRF / GFIP / FGTS/ SPED/ESOCIAL/efd-reinf/dctfweb/darf numerado	46
8.1 DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE.....	46
8.2 GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	47
8.3 FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS).....	47
8.4 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED	48
9. NOTA FISCAL ELETRÔNICA	52
10. RETENÇÃO DE TRIBUTOS NO ÂMBITO DA OPERAÇÃO CARRO-PIPA	53
10.1 RECIBO DE PAGAMENTO A AUTÔNOMO	54
10.2 CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS).....	55

10.3 IMPOSTO DE RENDA	59
10.4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN OU ISS)	61
10.5 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)	63
LEGISLAÇÃO DE REFERÊNCIA.....	65

1. FINALIDADE

Este caderno de orientação tem por objetivo concentrar em um único documento as normas e orientações sobre a retenção de tributos na fonte por Unidade Gestora do Comando do Exército (UG Cmdo Ex), com o intuito de mitigar o risco de erros, facilitando a consulta e o entendimento por parte dos servidores responsáveis pela operacionalização dessa obrigação tributária.

Considerando a complexidade do assunto e a sua constante atualização pelos entes competentes (União, estados, municípios e Distrito Federal), o uso deste caderno de orientação não dispensa a consulta às respectivas legislações tributárias, servindo como mais um instrumento orientador e facilitador, à disposição do usuário.

2. CONCEITOS BÁSICOS

2.1 Retenção na Fonte

Consiste na obrigação de o tomador do serviço (a UG contratante) de reter o valor correspondente aos tributos devidos pelo prestador do serviço e/ou fornecedor de material, no momento do pagamento ao contratado. Assim, o contratado receberá o preço cobrado deduzido do valor do tributo devido na operação, que será recolhido aos cofres públicos pelo contratante (UG).

2.2 Hipótese de Incidência Tributária

É uma previsão legal de uma situação em que, quando ocorre, o contribuinte deve pagar um tributo previsto para o ato.

2.3 Fato Gerador

É a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que faz nascer a obrigação tributária, como por exemplo, prestar serviços (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS/ISSQN), fazer circular mercadorias (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestaduais, Intermunicipais e de Comunicações - ICMS), receber renda (Imposto de Renda - IR /Contribuição ao Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS); etc.

2.4 Base de Cálculo

É o valor (em Reais) sobre o qual que é aplicada a alíquota (normalmente percentual) para saber o montante de tributo a pagar/recolher (em Reais).

2.5 Alíquota

É um elemento complementar do tributo que deve ser definido em lei, constituindo-se em um valor, normalmente percentual, que deve ser aplicado sobre uma base de cálculo, para determinar o montante de tributo a ser pago/recolhido.

2.6 Obrigação Principal

A partir da concretização do fato gerador nasce uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo.

2.7 Obrigação Acessória

Concretizando o fato gerador da obrigação principal, normalmente, haverá uma ou mais obrigações acessórias, que pode ser um dever/ato administrativo. Por exemplo, emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, emitir declarações, emitir Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), emitir Guia de Previdência Social (GPS), etc.

Segundo OLIVEIRA (2008, p. 59), “o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

2.8 Os Sujeitos Envolvidos

Segundo as regras tributárias, os sujeitos envolvidos nas operações tributadas podem fazer o papel de contribuinte e/ou responsável pela obrigação tributária (principal ou acessória), sendo que em qualquer situação todos os agentes envolvidos **são solidários à correta execução fiscal**.

As UG Cmdo Ex, em decorrência de sua atividade ou forma de aquisição, podem fazer ambos os papéis, dessa forma, tornam-se imprescindível saber diferenciar os conceitos envolvidos.

Exemplo: ao reter tributos de um prestador de serviços, a UG é o agente responsável por recolher os tributos retidos da empresa (contribuinte). **Caso a UG não realize a retenção, por erro, ela passa a ser o contribuinte principal do tributo não recolhido**, em virtude da situação de solidariedade.

2.8.1 Sujeito Ativo

É o credor da obrigação tributária, ou seja, o Estado, ou Pessoa Jurídica (PJ) de Direito Público, que impõe ao particular pagar o tributo.

2.8.2 Sujeito Passivo

É o devedor da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte (Pessoa Física - PF ou PJ), que tem o dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa em razão da concretização de uma situação (fato gerador) prevista em lei.

2.8.3 Contribuinte

É o sujeito passivo da obrigação tributária principal que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Por exemplo, o proprietário de um imóvel é contribuinte do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

2.8.4 Responsável

É a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária principal, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo.

Esta é a situação em que as UG Cmdo EX se encontrarão quando da retenção na fonte de tributos, objetivo principal deste trabalho.

O responsável não paga o tributo, somente faz o papel de agente arrecadador do Estado, cabendo-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao Fisco, nos prazos previstos em lei. Caso não o faça, o responsável será declarado depositário infiel, sujeito à pena de prisão. (FABRETTI, 2008, p. 160).

2.8.5 Duplicidade de Papéis da UG (Contribuinte e Responsável)

Existem situações em que o agente faz ambos os papéis simultaneamente, fato que não é muito comum para a maioria das UG, mas pela sua importância, cabe aqui exemplificar algumas situações recorrentes.

Quando a UG contrata uma pessoa física (profissional autônomo), em alguns casos que serão comentados mais a frente, ela deve reter e recolher como responsável o IR e o INSS do contratado e, como contribuinte, deve pagar a sua cota patronal de contribuição ao INSS. Da mesma forma acima poderá ser realizado o pagamento de um professor, ou palestrante, ou consultor contratado pelo órgão.

Quando contrata uma pessoa jurídica (empresa, associação, etc.), em quaisquer dos casos, fará somente o papel de responsável pela retenção tributária na fonte, quando houver previsão legal.

2.9 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

Segundo o art. 264 do Código Civil Brasileiro, de 2002, “há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Em termos de legislação tributária, toda relação negocial abrange agentes interessados que estão no mesmo pólo quando se trata da responsabilidade solidária das obrigações tributárias principais e acessórias consequentes da operação. Nesse sentido, quando o contribuinte não cumpre suas obrigações, o responsável não deve se omitir, pois pode ser escolhido pelo fisco para assumir obrigação tributária em lugar do agente principal, este fato tem a denominação de “sujeição passiva indireta”.

Mesmo em se tratando de administração pública, onde em muitos casos são prestados serviços essenciais ao cidadão, o agente não pode negligenciar quanto às obrigações tributárias, pois, em termos fiscais, as penalidades previstas pelo não cumprimento delas, serão aplicadas, independentemente da intenção do agente e dos benefícios gerados pelo seu ato. (Código Tributário Nacional - CTN, de 1966, art. 136).

2.10 A NÃO INCIDÊNCIA, A IMUNIDADE E A ISENÇÃO

Os benefícios fiscais concedidos pelos entes competentes (União, estados e municípios), no Brasil, só terão validade se concedido por lei, como fonte primária da legislação tributária.

As UG Cmdo EX devem estar atentas a essa limitação legal, pois não importa o que o fornecedor alegar para se furtar à retenção tributária na fonte, caso não apresente o fundamento legal do ente competente que autorize a isenção, ou não incidência, o desconto deve ser realizado.

São quatro as formas de incentivos fiscais existentes na legislação, a não incidência, a fixação de alíquota zero, a isenção e a imunidade. **É condição indispensável para a sua concessão, além de sua previsão legal, que as mesmas estejam destacadas no respectivo documento fiscal.**

2.10.1 Não Incidência

É quando o contribuinte não é alcançado pela regra de tributação, ou seja, o seu ato negocial não está previsto em lei como tributável. Como exemplo, pode-se citar a propriedade de uma bicicleta comum, que é um veículo de transporte, mas não é motorizado, dessa forma não incide sobre ela o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

2.10.2 Fixação de Alíquota Zero

É competência do ente tributante, nesse caso, o fato gerador ocorre realmente, pois o produto é tributável, no entanto por motivo de cálculo o valor a pagar é zero.

2.10.3 Isenção

A isenção significa a possibilidade de a hipótese de incidência tributária não alcançar determinadas pessoas físicas ou jurídicas pelo fato de se alterar parcialmente um ou mais de seus aspectos, por vontade política.

A concessão de isenção é de responsabilidade do poder legislativo da pessoa de direito público competente (União, Estado, Município e Distrito Federal), ou seja, ele **deve definir em lei os casos que estão dispensados de recolher o tributo de sua competência**, caso contrário, por estar o bem/serviço incluído na hipótese de incidência tributária legal, o mesmo seria tributado.

2.10.4 Imunidade

A imunidade **está prevista no texto constitucional**, ou seja, independentemente de ocorrer o fato gerador tributário, o ente competente não pode cobrar o tributo, pois está fora de sua competência. **Destaca-se que a imunidade só se restringe a impostos**, estando fora desse benefício fiscal as contribuições e taxas.

Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), é vedado instituir impostos:

- sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes federados (uns dos outros), inclusive as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto;
- sobre patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e
- sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A CF/1988 não exclui a responsabilidade das entidades públicas de efetuar a retenção na fonte os tributos que lhes caibam e nem do cumprimento das obrigações acessórias.

2.11 Tributo

É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tributo é um termo genérico que identifica quaisquer cobranças com característica tributária pelas administrações direta ou indireta da União, estados, municípios e Distrito Federal (entes competentes).

2.11.1 Imposto

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte.

Os principais impostos existentes na estrutura tributária brasileira estão inseridos dentro da competência de cada ente da Federação, ou seja, existem os tributos da União, os dos estados, os dos municípios e do Distrito Federal.

Para melhor visualização a seguir serão relacionados os impostos de cada ente:

- impostos de competência da União: Imposto sobre Importação (II); Imposto sobre Exportação (IE); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); IR; Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR); Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

- impostos de competência dos estados e Distrito Federal: ICMS; IPVA; Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); e

- impostos de competência dos municípios e Distrito Federal: ISS/ISSQN; IPTU; Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI).

2.11.2 Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Impostos Extraordinários

As taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial do serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte.

A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O empréstimo compulsório pode ser instituído pela União, por meio de lei complementar, para atender a despesas extraordinárias, as decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Os impostos extraordinários são de competência exclusiva da União e podem ser instituídos somente na iminência ou no caso de guerra externa.

2.11.3 Contribuições Especiais de Competência da União (Federais):

Dentre as **Contribuições Especiais** da União estão as Contribuições Sociais, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e a Contribuição de Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas.

As **Contribuições Sociais** foram instituídas para financiamento dos sistemas oficiais de Previdência e Assistência Social e estão presentes na maioria dos contextos negociais realizados dentro e fora do país. São Contribuições Sociais a Contribuição ao INSS, o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), o Salário Educação como Fonte Adicional de Financiamento do Ensino Fundamental Público (Salário Educação) e a Contribuição Social sobre o Importador de Bens e Serviços (Contribuição sobre Importação).

A CIDE e a Contribuição de Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas estão fora do contexto deste trabalho.

3. A RETENÇÃO TRIBUTÁRIA NA FONTE POR UG DO CMDO EX

A CF/1988 autoriza ao ente competente (União/estados/municípios/Distrito Federal), mediante lei, a designar outro agente como responsável pela retenção na fonte da obrigação tributária principal, em nome do contribuinte de fato. Nesse sentido, a Carta Magna permitiu ao legislador a transformação dos adquirentes e contratantes em uma operação comercial, em agentes indiretos arrecadadores de tributos para os Estados.

Como já citado na presente orientação, a retenção na fonte consiste na obrigação atribuída ao contratante (UG) de reter o valor correspondente ao tributo, que é devido aos fornecedores como contribuintes, no momento do pagamento. Assim, o fornecedor/prestador do serviço **receberá o preço contratado deduzido do valor do tributo devido na prestação, que será recolhido aos cofres públicos pelo comprador/tomador do serviço.**

Os tributos que devem ser retidos na fonte pelos órgãos da administração pública federal nas suas **aquisições/contratações de PJ** são o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a CSLL, o PIS, a COFINS, a Contribuição ao INSS e o ISS/ISSQN, sendo que os dois últimos possuem legislação específica.

Quando da **contratação de serviços de PF**, os tributos que, a princípio, devem ser retidos na fonte são o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a contribuição ao INSS e o ISS/ISSQN.

Destaca-se que os **valores retidos poderão ser compensados, pela empresa ou cidadão, com imposto e contribuições de mesma espécie, devidos relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês de retenção.**

4. A RETENÇÃO NA FONTE DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS

A retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS nos pagamentos efetuados pelas UG Cmdo Ex às pessoas jurídicas que lhe forneçam materiais ou prestem serviços é regulamentada pelas Leis nº 9.430, de 1996 e nº 10.833, de 2003, as quais foram detalhadas pela Instrução

Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.234, de 2012.

4.1 Responsável

As UG que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), são responsáveis pela retenção tributária na fonte nas compras e contratações realizadas.

Os gestores devem estar muito atentos à sua obrigação de reter, pois no caso da não retenção pelo responsável, falta de recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, serão aplicadas as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do Imposto de Renda (INRFB1.234, de 2012, art. 8º).

4.2 Fato Gerador

Nasce a obrigação tributária no momento dos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras.

4.3 Impostos a Serem Retidos na Fonte

O IRPJ, a CSLL, a COFINS e a contribuição para o PIS.

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

O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e as mesmas contribuições. **É importante destacar o que segue:**

- a PJ fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do IR e das Contribuições a serem retidos na operação;

- se a empresa for amparada por isenção, não incidência, ou alíquota zero de algum desses tributos, **desde que destacado em nota fiscal com o enquadramento legal**, a UG deverá efetuar a retenção de cada tributo não alcançado pelo benefício fiscal, de forma individual;

- só serão considerados serviços com emprego de materiais fornecidos pelo prestador contratado, se tal fato estiver inserido no contrato e destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (exceto serviços hospitalares e serviços médicos);

- só serão consideradas obras com emprego de materiais, se a construção for contratada por empreitada na modalidade total, sendo os materiais totalmente incorporados à obra. Não serão

considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra;

- no caso de pagamento com glosa de valores constantes da nota fiscal, sem emissão de nova nota fiscal, o tributo incidirá sobre o valor original da nota; e

- no caso de pagamento com atraso e houver incidência de juros e multa, o tributo incidirá sobre o valor da nota com os referidos acréscimos.

4.4 Base de Cálculo e Alíquotas

A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da tabela a seguir (conforme o Anexo I da IN RFB nº 1.234, de 2012). Caso o pagamento se refira a contratos distintos de uma mesma PJ pelo fornecimento de bens e de serviços com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada espécie de bem ou serviço fornecido pelo contratado.

Tabela I: Retenção na Fonte: IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO	ALÍQUOTAS %				PERCENTUAL A SER APLICADO	CÓDIGO DA RECEITA
	IR	CSLL	COFINS	PIS/PA SEP		
<ul style="list-style-type: none"> - Alimentação; - Energia elétrica; - Serviços prestados com emprego de materiais; - Construção Civil por empreitada com emprego de materiais; - Serviços hospitalares de que trata o art. 30; - Serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e Citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas de que trata o art. 31; - Transporte de cargas, exceto os relacionados no código 8767; - Produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal adquiridos de produtor, importador, distribuidor ou varejista, exceto os relacionados no código 8767; e - Mercadorias e bens em geral. 	1,2	1,0	3,0	0,65	5,85	6147
<ul style="list-style-type: none"> - Gasolina, inclusive de aviação, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), combustíveis derivados de petróleo ou de gás natural, querosene de aviação (QAV), e demais produtos derivados de petróleo, adquiridos de refinarias de petróleo, de demais produtores, de importadores, de distribuidor ou varejista, pelos órgãos da administração pública de que trata o caput do art. 19; - Álcool etílico hidratado, inclusive para fins carburantes, adquirido diretamente de produtor, importador ou distribuidor de que trata o art. 20; e - Biodiesel adquirido de produtor ou importador, de que trata o art. 21. 	0,24	1,0	3,0	0,65	4,89	9060

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO	ALÍQUOTAS %				PERCENTUAL A SER APLICADO	CÓDIGO DA RECEITA
	IR	CSLL	COFINS	PIS/PA SEP		
<ul style="list-style-type: none"> - Gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivados de petróleo ou de gás natural e querosene de aviação adquiridos de distribuidores e comerciantes varejistas; - Álcool etílico hidratado nacional, inclusive para fins carburantes adquirido de comerciante varejista; - Biodiesel adquirido de distribuidores e comerciantes varejistas; e - Biodiesel adquirido de produtor detentor regular do selo “Combustível Social”, fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semiárido, por agricultor familiar enquadrado no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf). 	0,24	1,0	0,0	0,0	1,24	8739
<ul style="list-style-type: none"> - Transporte internacional de cargas efetuado por empresas nacionais; - Estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB) Lei 9.432, de 1997; - Produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal (§ 1º/art. 22), adquiridos de distribuidores e de Com. Varejistas; - Produtos a que se refere o § 2º/art. 22; - Produtos de que tratam às alíneas “c” a “k” do inciso I do art. 5º; e - Outros produtos ou Serviços beneficiados com isenção, não incidência ou alíquotas zero da COFINS e do PIS/PASEP, observado o § 5º/art. 2º. 	1,2	1,0	0,0	0,0	2,2	8767
Passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros, inclusive, tarifa de embarque, exceto as relacionadas no código 8850.	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6175
Transporte internacional de passageiros efetuado por empresas nacionais.	2,40	1,0	0,0	0,0	3,40	8850
Serviços prestados por associações profissionais ou assemelhadas e cooperativas.	0,0	1,0	3,0	0,65	4,65	8863
<ul style="list-style-type: none"> - Serviços prestados por bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar; e - Seguro saúde. 	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6188

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO	ALÍQUOTAS %				PERCENTUAL A SER APLICADO	CÓDIGO DA RECEITA
- Serviços de abastecimento de água; - Telefone; - Correio e telégrafos; - Vigilância; - Limpeza; - Locação de mão de obra; - Intermediação de negócios; - Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; - Factoring; - Plano de saúde humano, veterinário ou odontológico com valores fixos por servidor, por empregado ou por animal; e - Demais serviços.	4,80	1,0	3,0	0,65	9,45	6190

Fonte: Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

4.5 Hipótese em que não haverá retenção

A INRFB1.234, de 2012 é extensa quando detalha as situações em que não serão retidos os tributos, destacando os casos de dispensa da retenção do IRPJ e de todas as contribuições nos incisos I ao XXII, do art. 4º e, nos incisos I e II do art. 5º, os casos de isenção somente do PIS/PASEP e da COFINS. A fim de tornar este estudo mais objetivo, serão citados somente os incisos considerados mais importantes para o público de interesse.

O art. 4º da IN RFB 1.234, de 2012, destaca os casos em que as UG estão dispensadas de reter todos os tributos previstos, dentre os quais se destacam:

Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações civis; serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações de direito privado e a fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; condomínios edifícios; Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas; **pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional)**, em relação às suas receitas próprias; pessoas jurídicas exclusivamente distribuidoras de jornais e revistas; empresas estrangeiras de transportes marítimos, aéreos e terrestres, relativos ao transporte internacional de cargas ou passageiros; órgãos da administração direta, autarquias e fundações do Governo Federal, Estadual ou Municipal; título de aquisição de petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação, demais derivados de petróleo, gás natural, álcool, biodiesel e demais biocombustíveis; título de seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores; título de suprimentos de fundos; e título de Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública cobrada nas faturas de consumo de energia elétrica emitidas por distribuidoras de energia elétrica com base em convênios firmados com os municípios ou com o Distrito Federal.

No caso do art. 5º da IN RFB 1.234, de 2012, são dispensados de reter Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, cabendo, nessa hipótese, a retenção somente do IR e da CSLL nos pagamentos efetuados a diversos tipos de atividades empresariais, dentre as quais se destacam:

Transporte internacional de cargas efetuado por empresas nacionais; pela aquisição no mercado interno de hortícolas, frutas, ovos, sêmens, embriões e livros; pela aquisição a varejo de unidades de processamento digital; pela aquisição no mercado interno de aeronaves e embarcações e todo o material necessário à sua montagem e manutenção; pela aquisição no mercado interno de veículos e carros blindados de combate, novos, armados ou não, e suas partes, produzidos no Brasil, bem como de material de defesa, além de partes, peças, componentes, ferramentais, insumos, equipamentos e matérias-primas a serem empregados na sua industrialização, montagem, manutenção, modernização e conversão; pela aquisição no mercado interno de produtos destinados ao uso em hospitais e campanhas de saúde realizadas pelo poder público; e cooperativas de radiotáxi, bem como àquelas cujos cooperados se dediquem a serviços relacionados a atividades culturais, de música, de cinema, de letras, de artes cênicas (teatro, dança, circo) e de artes plásticas, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus cooperados pessoas físicas, em nome da cooperativa (desde que destacado no documento fiscal apresentado o dispositivo legal que os ampara (ver o art. 5º da INRFB1.234, de 2012).

Observações:

- As instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações civis; e as pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) deverão, no ato da assinatura do contrato, apresentar à UG declaração de acordo com os modelos constantes da INRFB1.234, de 2012, conforme o caso, em 2 (duas) vias, assinada pelo seu representante legal. As entidades que atuam nas áreas da saúde, da educação e da assistência social deverão apresentar, juntamente com a declaração, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS);

- A declaração poderá ser apresentada por meio eletrônico, com a utilização de certificação digital disponibilizada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICPBrasil), desde que no documento eletrônico arquivado pela UG conste a assinatura digital do representante legal e respectiva data da assinatura;

- a UG arquivará junto ao processo de origem, a primeira via da declaração acima e as documentações que deram conformidade ao pagamento (nota fiscal, Recibo de Pagamento a Autônomo - RPA, etc.), que ficarão à disposição da RFB, devendo a 2ª via ser devolvida ao interessado, mediante recibo;

- no caso das empresas enquadradas no Simples Nacional, alternativamente à declaração, a UG poderá verificar a permanência do contratado no Simples Nacional mediante consulta ao Portal do Simples Nacional e anexar cópia da consulta ao contrato ou documentação que deu origem ao pagamento, sem prejuízo do contratado informar imediatamente ao contratante qualquer alteração

da sua permanência no Simples Nacional; e

- é muito importante destacar que, em se tratando de empresa enquadrada no SIMPLES NACIONAL, a UG deve estar atenta para os valores anuais do contrato assinado, pois o montante anual não pode ultrapassar o limite máximo de faturamento que possibilita a opção pelo regime simplificado, acrescido de 20%, que em 2023, segundo a Lei Complementar nº 123, de 2006, é de R\$ 5.760.000,00 (R\$ 4.800.000,00 + 20%). A partir desse montante, a empresa se desenquadra automaticamente do Simples Nacional para fins tributários, e a UG deverá efetuar, obrigatoriamente, a retenção na fonte e o recolhimento dos tributos.

4.6 Prazo de Recolhimento

Os valores retidos deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional, mediante DARF, até o dia 20 (vinte) do mês subsequente àquele em que tiver sido efetuado o pagamento à pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço, ou até o dia útil imediatamente anterior ao dia 20 (vinte).

4.7 Operações com Cartão de Crédito ou de Débito

Nos pagamentos correspondentes ao fornecimento de bens ou pela prestação de serviços efetuados por meio de Cartão de Pagamento do Governo Federal (CPGF), pelas UG, a retenção será efetuada sobre o total a ser pago ao fornecedor do bem ou prestador do serviço, devendo o pagamento com o cartão ser realizado pelo valor líquido, depois de deduzidos os valores dos tributos retidos, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento destes à UG. Neste caso, quando a aquisição for realizada por meio de suprimento de fundos não haverá retenção, conforme destaca o Parágrafo único, do art. 10 da INRFB nº 1.234, de 2012.

4.8 Retenção no caso de Suprimento de Fundos

No caso dos tributos de que trata a INRFB nº 1.234, de 2012 (IRPJ, PIS/PASEP, COFINS e CSLL), **não haverá retenção** para as despesas efetuadas com suprimentos de fundos, bem como em relação aos adiantamentos efetuados a empregados para despesas miúdas de pronto pagamento.

4.9 Cobrança com Código de Barra exceto Cartão de Crédito

Nas notas fiscais, nas faturas, nos boletos bancários ou em quaisquer outros documentos de cobrança dos bens ou dos serviços que contenham código de barras, deverão ser informados o valor bruto do preço do bem fornecido ou do serviço prestado e os valores do IR e das contribuições a serem retidas na operação, devendo o seu pagamento ser efetuado pelo valor líquido deduzido das respectivas retenções, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento destas à UG adquirente

do bem ou tomador dos serviços.

4.10 Cobrança em Situações Específicas

Não cabe nos objetivos desta orientação a descrição da extensa relação de situações específicas. Nesse sentido, serão somente citados os casos excepcionais previstos nos arts. 12 a 36 da INRFB1.234, de 2012, os quais podem ser consultados.

As situações em que o agente da administração responsável pela retenção tributária na fonte deve ter atenção especial são: Das Agências de Viagens e Turismo; Dos Seguros; Do Telefone; Da Propaganda e Da Publicidade; Do Consórcio; Da Refeição-Convênio, do Vale-Transporte e do Vale-Combustível; Dos Combustíveis, dos demais Derivados de Petróleo, do Álcool Hidratado e do Biodiesel; Dos Produtos Farmacêuticos, de Perfumaria, de Toucador e de Higiene Pessoal; Dos Bens Imóveis; Das Cooperativas e das Associações de Profissionais ou Assemelhadas; Dos Serviços Hospitalares e Outros Serviços de Saúde; Dos Planos Privados de Assistência à Saúde e Odontológica; Do Aluguel de Imóveis; Da PJ Sediada ou Domiciliada no Exterior; e Da PJ Amparada por Medida Judicial.

4.11 Comprovante de Retenção Anual

A UG que efetuar a retenção na fonte deverá disponibilizar ao fornecedor, fisicamente ou de forma eletrônica, o comprovante anual de retenção, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, podendo ser o modelo disponibilizado pela INRFB1.234, de 2012, ou a simples cópia do DARF emitido.

4.12 Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

A UG deverá apresentar à RFB, anualmente, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), conforme orientações da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), emitidas oportunamente. Nesta deverá ser discriminado, o somatório dos valores pagos e o total retido, por contribuinte e por código de recolhimento. Também deverão ser informados na DIRF, os fatos ocorridos a partir do ano-calendário de 2017, os valores pagos às entidades imunes ou isentas de que tratam os incisos III e IV do art. 4º da INRFB1.234, de 2012, discriminando, mensalmente, os valores pagos a cada entidade.

EXEMPLO PRÁTICO

Uma UG compra mercadorias e recebe uma nota fiscal com o valor bruto de R\$ 10.000,00.

Escolha das Alíquotas: Mercadoria e Bens em Geral (Código 6147 da tabela).

Cálculo dos tributos: Total da Nota Fiscal: 10.000,00 (Esta é a Base de Cálculo).

IR: $10.000 \times 1,2\% = 120,00$

CSLL: $10.000 \times 1\% = 100,00$

COFINS: $10.000 \times 3\% = 300,00$

PIS/PASEP: $10.000 \times 0,65\% = 65,00$

Total a reter na fonte: 585,00 (Código da Tabela 6147 - DARF)

Total a pagar ao fornecedor: 9.415,00 (10.000 - 120 - 100 - 300 - 65)

5. Retenção na Fonte do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)

A retenção do IRPF está prevista no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

Quando houver a necessidade de contratar uma PF, a UG deve se preocupar com uma série de obrigações tributárias, pelas quais responde tanto como contribuinte e como responsável, além da obrigatoriedade de o contratado estar regularizado junto ao INSS.

É importante destacar neste momento que a contratação de PF, geralmente, faz nascer a necessidade de reter tributos a seguir, os quais serão tratados nesta orientação oportunamente:

- retenção na fonte para a Previdência Social de até 11% do valor a ser pago de contribuição ao INSS, adicionado do Encargo Patronal de 20% sobre o valor pago, a cargo da UG contratante;
- retenção do ISS/ISSQN, se for o caso, dependendo da legislação Municipal; e
- retenção do IRPF.

5.1 Fato Gerador do IRPF

É fato gerador da retenção na fonte do IRPF o pagamento pela UG à PF pela prestação de quaisquer serviços, independentemente do vínculo empregatício.

“Incide sobre a renda e os proventos de quaisquer natureza de contribuintes residentes no País ou residentes no exterior que recebam rendimentos de fontes no Brasil”. (RFB, 2018).

5.2 Contribuinte

Pessoa física prestadora de serviços.

5.3 Alíquota e Base de Cálculo

Como regra geral, impõe-se a retenção na fonte a todos os rendimentos auferidos por pessoas físicas contratadas por órgão público (UG), com ou sem vínculo empregatício, por meio da aplicação da Tabela Progressiva Mensal do IRPF (inciso IX do art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007), que pode ser encontrada no link: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>

Tabela II: IRRF a partir de 01 JAN 2015

Base de Cálculo Mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98*	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: RIR/2018.

* para o ano de 2024 será de R\$ 2.640,00

5.4 Deduções da Base de Cálculo

Para efeito de determinação da base de cálculo do IRPF sujeita à incidência do imposto na fonte, poderão ser deduzidas do rendimento bruto:

- as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial;
- a quantia de **R\$ 189,59 a partir de 2015**, por dependente; e
- as contribuições para a Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Observação:

- no caso de pagamento a beneficiário não identificado (sem CPF), a tributação será exclusiva na fonte, mediante a aplicação de 35% (trinta e cinco por cento) sobre o rendimento reajustado, utilizando, para efeito de recolhimento, o código 2063 ou 5217, conforme o caso.

Atenção

As UG devem, sempre que possível, evitar contratar PF sem cadastro de pessoa física (CPF).

5.5 Prazo de Recolhimento

A UG deve realizar o recolhimento até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

5.6 Responsabilidade pelo Recolhimento

Compete à fonte pagadora (UG), utilizando o código de receita de pessoa física (0588 - IRRF, referente a trabalho sem vínculo empregatício, como no caso do PSA). A UG deverá utilizar o número do CPF do credor no campo recolhedor do DARF.

EXEMPLO PRÁTICO DE CÁLCULO DO IRRF

Uma UG contrata serviços de assessoria de um profissional autônomo, comprometendo-se a pagar honorários de R\$ 10.500,00 (ISSQN5% já incluído). Ele declara possuir 02 dependentes (apresentando a documentação devida).

RPA nº 0002

Serviços de Assessoria..... 10.500,00

ISS: R\$ 500,00

Cálculo dos tributos: Total do “RPA” R\$ 10.500,00.

Contribuição ao INSS a ser retido na fonte: 10.500,00 x 11% = 1.155,00; nesse caso a UG descontará o limite máximo de retenção permitido pela legislação do INSS, que no corrente ano (2021) é de R\$ 708,79 (11% x 6.443,57- conforme a Portaria MPS nº 15, de 2018, que será estudada mais adiante).

INSS da Contratante: 10.500 x 20% = 2.100,00 (INSS Patronal a cargo da UG, será estudado mais adiante).

Levantamento da Base de Cálculo do IRPF (a partir de 2015): 10.500,00 -(189,59 x 2 dependentes = 379,18) -708,79 (INSS) = R\$ 9.412,03 (este valor está acima do limite mínimo que seria isento, pois na tabela do IRPF a partir de 2015 é de R\$ 1.903,98, dessa forma, é tributável e se enquadra na alíquota de 27,5%).

Cálculo do IR a ser Retido na Fonte (ver tabela): 9.412,03 x 27,5% - 869,36 = R\$ 1.718,95(arredondado de R\$ 1.718,94825).

Valor a pagar ao contratado: 10.500,00 - 1.718,95 (IRPF)-708,79 (INSS) = 8.072,26

Observações:

- se o interessado (Prestador de Serviço Autônomo /Contribuinte Individual - PSA) não apresentar a documentação comprobatória necessária para efetivação das deduções autorizadas em lei, a UG deverá aplicar a alíquota prevista na tabela progressiva do IRPF sobre o montante bruto pago; e

- a UG deverá verificar na legislação municipal se é o caso reter na fonte o ISS/ISSQN

6. RETENÇÃO NA FONTE DA CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS)

A UG contratante de **serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada**, inclusive em regime de trabalho temporário deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada.

O instrumento legal da contribuição previdenciária é a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que foi regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento do INSS) e detalhada pela Instrução Normativa RFB nº 2110, de 17 de outubro de 2022 (IN RFB 2110, de 2022).

6.1 Os Elementos Tributários

A legislação da contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é extremamente complexa, extensa e detalhada, desmembrando os mínimos detalhes das diversas hipóteses de incidência tributária, das obrigações fiscais e da solidariedade dos agentes. Nesse sentido, avocam-se, mais uma vez, os objetivos desta orientação para manter o foco nos assuntos de interesse das UG.

6.2 Responsável

São responsáveis as UG que contratarem PJ prestadora de serviço com cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, ou contratarem PF prestadora de serviços especializados ou não.

6.3 Presunção da Retenção

A retenção sempre se presumirá feita pelo contratante (UG), não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pelas importâncias que deixar de reter ou tiver retido em desacordo com a legislação.

Ainda que a atividade principal da contratada não seja, especificamente, de execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a sua contratação nessa forma estará sujeita à retenção.

6.4 Destaque da Retenção

A empresa contratada deverá emitir nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços específica para os serviços prestados e destacar o valor da retenção com o título de "RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL".

O destaque do valor retido deverá ser identificado logo após a descrição dos serviços prestados, apenas para produzir efeito como parcela dedutível no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, sem alteração do valor bruto da nota, fatura ou recibo de prestação de serviços.

A falta do destaque do valor da retenção constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

6.5 Fato Gerador da Retenção

A obrigação de reter na fonte (fato gerador) surge para a UG no momento da liquidação do empenho realizado para contratação dos serviços a serem prestados por pessoa física ou jurídica, nas condições previstas na INRFB2110, de 2022, data esta que marcará o mês de competência do tributo. A retenção propriamente dita será realizada no dia do pagamento das consequentes notas fiscais e faturas referentes aos serviços.

6.6 Conceituação

6.6.1 Cessão de Mão de Obra

É a colocação à disposição da UG, em suas dependências ou nas de terceiros (por determinação da UG), de trabalhadores que realizem serviços contínuos relacionados ou não com a atividade-fim da unidade, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário.

São serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra: limpeza, conservação e zeladoria; vigilância e segurança; construção civil; serviços rurais; digitação e preparação de dados para processamento; acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos; cobrança; coleta e reciclagem de lixo e resíduos; copa e hotelaria; corte e ligação de serviços públicos; distribuição; treinamento e ensino; entrega de contas e documentos; ligação e leitura de medidores; manutenção de instalações, de máquinas e equipamentos; montagem; operação de máquinas, equipamentos e veículos; operação de pedágios e terminais de transporte; operação de transporte de passageiros; portaria, recepção e ascensorista; recepção, triagem e movimentação de materiais; promoção de vendas e eventos; secretaria e expediente; saúde; e telefonia, inclusive telemarketing. (art. 111 a 113 da IN RFB 2110, de 2022).

6.6.2 Empreitada

É a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser

utilizados, realizada nas dependências da unidade contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Enquadram-se: limpeza, conservação e zeladoria; vigilância e segurança; construção civil; serviços rurais; e digitação e preparação de dados para processamento.

6.6.3 Empresa de Trabalho Temporário

É a PJ urbana cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, em suas dependências ou nas de terceiros, temporariamente, trabalhadores devidamente qualificados, por ela remunerados e assistidos, na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

6.6.4 Dependências de Terceiros

São aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

6.6.5 Serviços Contínuos

São aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

6.6.6 Colocação à Disposição da Empresa Contratante

Deve ser entendido como a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

6.7 Prazo de Recolhimento da Contribuição Previdenciária

A UG deverá recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, informando, no campo identificador do documento de arrecadação, o CNPJ do estabelecimento da empresa contratada ou a matrícula do CEI da obra de construção civil, conforme o caso e, no campo nome ou denominação social, a denominação social desta, seguida da denominação social da contratante. (Lei nº 11.933, de 2009).

Quando, por um mesmo estabelecimento da contratada, forem emitidas mais de uma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços para um mesmo estabelecimento da contratante,

na mesma competência, sobre as quais houve retenção, a contratante deverá efetuar o recolhimento dos valores retidos, em nome da contratada, num único documento de arrecadação.

É importante, mais uma vez, ressaltar que a falta de recolhimento, no prazo legal, das importâncias retidas configura, em tese, crime contra a Previdência Social previsto no art. 168-A do Código Penal, ensejando a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP). (§4º do art. 123 da IN RFB 2110, de 2022).

6.8 Tributo a ser retido na Fonte

A contribuição para a Seguridade Social (INSS) do contratado e, no caso de contratação de pessoa física, a contribuição patronal (a cargo da UG contratante).

6.9 A Responsabilidade Solidária das UG

O art. 135 da IN RFB 2110, de 2022, determina que todos os envolvidos e interessados na negociação que gere a obrigação previdenciária são solidários no cumprimento das obrigações fiscais como contribuinte e responsável.

No entanto, há casos em que não se aplica a solidariedade, dentre os quais se destacam:

- quando as UG realizaram a retenção tributária na fonte, conforme o previsto no art. 110 da referida Instrução;

- na contratação de obra de construção civil por empreitada total;

- nas licitações de obra de construção civil com contrato assinado com empresa construtora especializada, efetuado pelo regime de empreitada por preço unitário, ou seja, aquela em que o preço é ajustado por unidade, seja de parte distinta da obra ou por medida (metro, quilômetro, dentre outros), pois, nesse caso, também será considerado como contratação por empreitada total pela legislação do INSS; e

- nas licitações de obra de construção civil com contrato assinado com empresa construtora especializada, efetuado por tarefa, ou seja, a contratação para a execução de pequenas obras ou de parte de uma obra maior, com ou sem fornecimento de material ou locação de equipamento, podendo o preço ser ajustado de forma global ou unitária, pois, nesse caso, também será considerado como contratação por empreitada total pela legislação do INSS.

É muito importante destacar que as UG devem exigir da contratada as documentações citadas no art. 143 da IN RFB 2110, de 2022, para assegurarem a dispensa e elisão da solidariedade nas contratações. Nesse caso, as unidades ficam obrigadas a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de 10 (dez) anos os respectivos documentos comprobatórios.

Acrescenta-se que a UG deve manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem

cronológica, à disposição da RFB, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e cópia das Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

No entanto, devido à complexidade da legislação previdenciária, quando pairarem dúvidas quanto à obrigatoriedade de reter ou não o tributo, a UG deverá fazer a retenção, pois, nesse caso, exime-se da responsabilidade solidária prevista no art. 135 da IN RFB 2110, de 2022.

O fato de reter o tributo na fonte não causará prejuízo à contratada, já que de acordo com o § 1º do art. 31 da Lei 8.212, de 1991, a empresa poderá compensá-lo por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus empregados.

6.10 Dispensa de Retenção na Contratação de PJ

O art. 115 da IN RFB 2110, de 2022, dispensa a contratante efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, desde que esteja devidamente comprovado por declaração assinada pelo representante legal da empresa contratada, quando:

a. o valor correspondente a 11% (onze por cento) a ser retido dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo for inferior ao limite mínimo permitido para recolhimento em documento de arrecadação, que **em 2023 é de R\$ 10,00 (dez reais)**;

b. o valor do serviço contido no documento fiscal for inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, que em **2023 é R\$ 15.014,98 (2 x 7.507,49)** e, **cumulativamente** (comprovado por declaração assinada por representante legal):

- o serviço tiver sido prestado pessoalmente pelo titular ou sócio da empresa contratada;
- o faturamento da contratada no mês imediatamente anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, que em **2023 é de R\$ 15.014,98**; e

- a contratada não tiver empregado.

c. quando na contratação dos serviços caracterizados como cessão de mão-de-obra envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, devendo esse fato ser comprovado por declaração assinada por representante legal); e

d. destaca-se que são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal (§3º do Inc. III do art. 115 da IN RFB 2110, de 2022), dentre outros: os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos,

arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilistas, economistas domésticos, economistas, enfermeiros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

6.11 Não se Aplica o Instituto da Retenção

O art. 114 da IN RFB 2110, de 2022, determina que não deve ser aplicada a retenção nos seguintes casos:

“Art. 114. Não se aplica a retenção de que trata o art. 110 à contratação de serviços:
I - prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de Ogmo;
II - mediante contrato de empreitada total, conforme definição estabelecida no inciso III do caput e no § 1º do art. 7º da [Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021](#);
III - de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;
IV - prestados por contribuinte individual, ainda que equiparado a empresa;
V - de transporte de cargas;
VI - por meio de empreitada realizada nas dependências da contratada;
VII - por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público, quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total, observado o disposto no inciso II do § 2º do art. 135.
§ 1º Na hipótese de contratação mediante empreitada total prevista no inciso II do caput, será aplicada a solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III do Capítulo IX deste Título, observado o disposto no inciso II do § 2º do art. 135 e no art. 145.
§ 2º Não se aplica o disposto no inciso VII do caput aos serviços de construção civil contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada parcial por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público, hipótese em que se obrigam a efetuar a retenção prevista no art. 110. ([Regulamento da Previdência Social, de 1999](#), art. 221-A, parágrafo único)”

6.12 Apuração da Base de Cálculo da Retenção

Em regra, a base de cálculo da retenção é o valor bruto da nota fiscal (NF), da fatura ou do recibo de prestação de serviço emitido pela empresa contratada. Todavia, quando a empresa prestadora de serviços fornecer materiais e/ou equipamentos para a execução do serviço, esta base de cálculo poderá ser reduzida, conforme os itens a seguir:

6.12.1 Valores de Materiais ou de Equipamentos Discriminados no Contrato e em NF

Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

6.12.2 Valores de Materiais ou de Equipamentos Previstos em Contrato e com Discriminação em Nota Fiscal

Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

- a. 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;
- b. 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;
- c. 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

6.12.3 Utilização de Equipamento Inerente à Execução dos Sv com Discriminação em NF

Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e, além disso, não haja discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

No caso da prestação de serviços na área da construção civil, a base de cálculo da retenção corresponderá aos percentuais abaixo relacionados:

- a. 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
- b. 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- c. 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);

d. 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e

e. 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

6.12.4 Utilização de Material ou Equipamento Não Inerente à Execução do Serviço

Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso I do caput do art. 117 desta IN.

Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

6.12.5 Gastos Gerais da Contratada

Poderão ser deduzidos da base de cálculo da retenção, desde que estejam discriminados no documento fiscal de prestação de serviços, os seguintes gastos:

- com alimentação “in natura” fornecida pela contratada;
- com auxílio alimentação, desde que este não seja pago em dinheiro; e
- com o fornecimento de vale-transporte, ainda que pago em dinheiro, limitado ao valor equivalente ao necessário para o custeio do deslocamento em transporte coletivo de passageiros.

Destaca-se que não pode ser descontado, mesmo que discriminado na nota fiscal, o valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento.

6.13 Base de Cálculo e Alíquotas

A legislação do INSS criou obrigações fiscais diferenciadas, a serem cumpridas pelo agente contratante (UG), distinguindo a contratação de serviços de PJ dos serviços contratados de PF. Nesse contexto, com o intuito de facilitar o entendimento, os casos previstos serão estudados separadamente.

6.13.1 Na Contratação de Pessoa Jurídica (PJ):

A UG ao contratar serviços executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada.

A UG deverá exigir que a empresa contratada emita documento fiscal para os serviços prestados, na qual deverá destacar o tributo a reter na fonte pelo contratante. Destaca-se que o valor retido poderá ser compensado com as contribuições devidas à Previdência Social ou ser objeto de pedido de restituição por qualquer estabelecimento da empresa contratada.

No caso da construção civil, a UG deverá fazer a retenção quando a prestação de serviços for realizada mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição estabelecida no inciso IV do caput e no § 2º do art. 7º da [Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 2021](#), ou de subempreitada, conforme definição estabelecida no inciso V do caput do art. 7º da [Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 2021](#), nas reformas de pequeno valor, conforme definição estabelecida no inciso XVI do caput do art. 7º da [Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 2021](#), e nos serviços semelhantes aos discriminados no Anexo VI da IN RFB 2110, de 2022.

A retenção na fonte e recolhimento pela tomadora do serviço da contribuição previdenciária está regulamentada no art. 31 da Lei 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social e determina:

*“art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.
§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.
[...]
§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que*

realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior (cessão de mão-de-obra), além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria; II - vigilância e segurança; III - empreitada de mão-de-obra; contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

[...]

§ 5º, art. 33. O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.”

Cabe observar que foram acrescentados pelo o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, os seguintes serviços:

“§ 2º, art. 219. Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria; II - vigilância e segurança; III - construção civil; IV - serviços rurais; V - digitação e preparação de dados para processamento; VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos; VII - cobrança; VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos; IX - copa e hotelaria; X - corte e ligação de serviços públicos; XI - distribuição; XII - treinamento e ensino; XIII - entrega de contas e documentos; XIV - ligação e leitura de medidores; XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos; XVI - montagem; XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos; XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte; XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; XX - portaria, recepção e ascensorista; XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais; XXII - promoção de vendas e eventos; XXIII - secretaria e expediente; XXIV - saúde; e XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

§ 4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.”

6.13.1.1 A Empresa Optante pelo Simples Nacional (LC 123, de 2006)

Segundo o art. 167 da IN RFB 2110, de 2022, as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional que prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada não estão sujeitas à retenção na fonte.

No entanto, o mesmo artigo permite exceções à regra, destacando algumas atividades sobre as quais devem ser realizadas as retenções de 11% na fonte (art. 31 da Lei 8.212, de 1991) pelo contratante no momento do pagamento do serviço tomado, mesmo sendo empresa optante do Simples Nacional.

É importante destacar que estarão sujeitas à exclusão do Simples Nacional as ME e EPP que prestarem os serviços a seguir mediante cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, Inc. XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006):

*“1) de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores (§ 5º-C, do art. 18, da LC 123, de 2006 - Anexo IV);
2) de vigilância, limpeza ou conservação (§ 5º-C, do art. 18, da LC 123, de 2006); e
3) os serviços de administração e locação de imóveis de terceiros (cumulativamente); academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; e serviços de prótese em geral (§ 5º-D, do art. 18, da LC 123, de 2006 - Anexo V).”*

Neste íterim, é muito importante destacar que, em se tratando de empresa enquadrada no SIMPLES NACIONAL, a UG deve estar atenta para os valores anuais do contrato assinado, pois o montante anual não pode ultrapassar o limite máximo de faturamento que possibilita a opção pelo regime simplificado, acrescido de 20%, que a partir de 2015, segundo a LC 123, de 2006, é de R\$ 5.760.000,00 (R\$ 4.800.000,00 + 20%). A partir desse montante, a empresa se desenquadra automaticamente do Simples Nacional para fins tributários, e a UG deverá efetuar, obrigatoriamente, a retenção na fonte e o recolhimento dos tributos, para quaisquer serviços prestados com cessão de mão de obra.

6.13.1.2 O Microempreendedor Individual (MEI)

Não se aplica o instituto da retenção na fonte nas contratações de MEI, no entanto, a UG que contratar serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria, carpintaria e de manutenção ou reparo de veículos, a serem executados por MEI, deverá recolher como contribuinte, ao INSS, o percentual de 20% (vinte por cento) sobre o total pago ao contratado como contribuição patronal (INRFB 2110, de 2022 e Resolução CGSN nº 140, de 2018).

Atenção

O MEI não poderá realizar cessão ou locação de mão de obra, sob pena de exclusão do Simples Nacional (Resolução CGSN nº 140, de 2018). O limite máximo anual que o MEI pode faturar, a partir de 2015, é de R\$ 81.000,00, caso a contratação supere esse valor, ele será automaticamente desqualificado do Simples Nacional para fins tributários e a UG deverá efetuar o desconto na fonte nos mesmos moldes da contratação de um profissional autônomo (PF).

6.13.1.3 Retenção da Contribuição Previdenciária de PJ no caso de Suprimento de Fundos

É muito pouco provável que ocorra na vida administrativa das UG Cmdo Ex, a contratação uma PJ para prestar serviços com cessão de mão de obra, cuja previsão de pagamento seja por

meio de suprimento de fundos, já que não seria fácil justificar plenamente esse tipo de procedimento.

Ocorrendo esta excepcionalidade, o agente suprido paga ao contratado o valor líquido e o tributo retido na fonte fica sob a responsabilidade da UG, que emite a DARF para o recolhimento da contribuição previdenciária, seguindo os mesmos prazos e procedimentos definidos no regulamento da previdência social e destacados nesta orientação. (Macrofunção SIAFI 02.11.21).

6.13.1.4 Documentação a ser Exigida na Contratação de PJ

A contratação de serviços de PJ deve estar sempre amparada por contrato e, além das exigências da legislação de licitação e contratos, recomenda-se exigir para fins fiscais que a PJ prestadora do serviço emita uma Nota Fiscal, onde deverão conter:

- 1 - Dados do emitente e do tomador do serviço;
- 2 - Data da emissão da Nota Fiscal que deve estar dentro do prazo de validade, para os municípios e estados que estabelecem esse prazo (a NF-e não tem prazo de validade). Importante enfatizar que não cabe carta de correção para esses dados. Vide Ajuste SINIEF s/n de 1970;
- 3 - Descrição dos serviços prestados (com clareza, identificando inclusive o local onde o serviço foi realizado);
- 4 - Valor dos serviços prestados;
- 5 - Retenção do IR/PIS/COFINS/CSLL/ISS, se for o caso;
- 6 - Retenção do INSS à alíquota de 11%, se for o caso;
- 7 - Comprovantes de recolhimentos e Certidões Negativas e/ou SICAF; e
- 8 - Carimbo de recebimento ou comprovante de depósito bancário (ordem bancária).

Exemplo de Cálculo na Contratação de PJ

Uma UG contrata serviços de pintura de uma empresa especializada, não enquadrada no SIMPLES NACIONAL, com materiais inclusos, comprometendo-se a pagar o valor de R\$ 3.000,00 (ISSQN5% já incluído).

Nota Fiscal nº 0001	
Serviços de Pintura.....	3.000,00
ISS: R\$ 150,00	

Cálculo do INSS: Total da Nota Fiscal: 3.000,00 (Base de Cálculo)

Contribuição ao INSS a reter na fonte: 3.000 x 11% = 330,00

Cálculo do IR/CSLL/PIS/COFINS: Total da Nota Fiscal: 3.000,00 (Base de Cálculo).

Escolha das Alíquotas: Serviços prestados com emprego de materiais - Código 6147 (Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012).

IR: $3.000 \times 1,2\% = 36,00$

CSLL: $3.000 \times 1\% = 30,00$

COFINS: $3.000 \times 3\% = 90,00$

PIS/PASEP: $3.000 \times 0,65\% = 19,50$

Total a reter na fonte: 175,50 (Código da Tabela 6147 - DARF)

Valor a pagar ao contratado: $3.000,00 - 330,00 - 175,50 = 2.494,50$

Observação: verificar na legislação municipal se é o caso também da retenção na fonte do ISS/ISSQN.

6.13.2 Na Contratação de Pessoa Física (PF):

Ao contratar PF para lhe prestar serviço a UG arcará com dupla obrigação fiscal, fazendo papel simultaneamente de contribuinte (pela contribuição patronal) e responsável tributário (pela retenção na fonte do INSS e o devido recolhimento).

6.13.2.1 Alíquota e Cálculo do Tributo da PF tendo a UG como Responsável

A UG é obrigada a reter na fonte a contribuição previdenciária da PF que lhe prestar serviço (autônomo), mediante a aplicação da alíquota de retenção de **11% (onze por cento) sobre o total pago**, no decorrer do mês, ao contratado.

Deve-se observar que o valor da retenção é **limitado a no máximo, em 2023, a R\$ 751,99 877,24 (oitocentos e setenta e sete reais e vinte e quatro centavos)**, conforme demonstram as Tabelas III e IV abaixo. O código 2402 será utilizado para recolhimento da Contribuição Patronal de 20% e retenção da Contribuição Previdenciária do PSA.

Tabela III: Contribuição INSS dos Segurados Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso, vigente em 2023

Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota Progressiva
até 1.302,00	7,5%
de 1.302,01 até 2.571,29	9%
de 2.571,30 até 3.856,94	12%
de 3.856,95 até 7.507,49	14%

Fonte: Anexo II da [Portaria Interministerial MPS/MF Nº 26 DE 10/01/2023](#).

A título de exemplo de cálculo, para quem ganha o teto de cada faixa salarial, até o limite máximo do INSS, em **2023, de R\$ 7.507,49**, ou mais.

Tabela IV: Cálculo do Limite máximo de contribuição ao INSS em 2023

Salário de Contribuição	Salário de Contribuição ajustado (salário teto da faixa menos salário teto da faixa anterior)	Alíquota Progressiva	Cálculo do INSS, caso ganhe o teto da faixa	Valor a Reter na Fonte e Recolher ao INSS, na faixa salarial.
até 1.302,00	R\$ 1.302,00	7,50%	R\$ 97,65	R\$ 97,65
De 1.302,01 até 2.571,29	R\$ 1.269,28	9%	R\$ 114,24	R\$ 211,89
de 2.571,30 até 3.856,94	R\$ 1.285,64	12%	R\$ 154,28	R\$ 366,17
de 3.856,95 até 7.507,49	R\$ 3.650,53	14%	R\$ 511,08	R\$,24

Fonte: SEF

Logo, o valor limite de contribuição (teto do INSS) é, **em 2023, de R\$,24**, ou seja, caso o montante a ser retido na fonte do PSA ultrapasse este valor, a UG reterá na fonte e recolherá somente de contribuição ao INSS a importância de **R\$ 877,24**.

6.13.2.2 Alíquota e Cálculo da Contribuição Patronal tendo a UG como Contribuinte

No caso da contratação de PF a UG é contribuinte da previdência, a título de contribuição previdenciária patronal, devendo aplicar a alíquota de **20% (vinte por cento) sobre o total pago ao contratado**, durante o mês, e recolher ao INSS.

6.13.2.3 Documentação a ser Exigida na Contratação de PF

Quando se trata da contribuição previdenciária, a contratação de PF é bem mais complexa, pois as UG deverão cumprir com uma série de obrigações acessórias inerentes a esse e outros tributos, além de fazer papel de contribuinte e responsável tributário, simultaneamente.

Nesse sentido é extremamente importante antes de assinar o contrato, que é imprescindível neste caso, verificar se o contratado é contribuinte individual autônomo do INSS e se possui toda documentação pessoal em dia.

Segundo o art. 216-A, do Decreto nº 3.048, de 6 MAI 1999, Regulamento da Previdência Social (RPS), a UG deve estar atenta à inscrição do contratado no INSS e às contribuições já realizadas pelo mesmo, pois a retenção é complementar até o limite estabelecido.

Caso o contratado comprove por meio do carnê, ou documento equivalente, que está em dia com a contribuição previdenciária e que já contribui com a cota máxima mensal (**R\$ 877,24, em 2023**), não se deve reter na fonte o referido tributo. Nesse caso, a UG deve manter uma cópia da referida documentação para arquivo.

Antes de se contratar uma pessoa física, é necessário exigir do prestador do serviço os seguintes documentos:

- Cópia do CPF e RG;
- Cópia da Inscrição no INSS/PIS-PASEP;
- Cópia de Inscrição no ISSQN (opcional) ou ainda Nota Fiscal Avulsa. Quando da apresentação desses documentos, em regra, não há retenção do ISS;
- Cópia do Comprovante de Residência ou Estabelecimento Comercial;
- Declaração de Dependentes com cópia de certidão de nascimento ou casamento dos mesmos;
- Emitir RPA no valor correspondente e calcular os tributos discriminados abaixo;
- Emitir GPS no valor do INSS (20%) Encargo Social e (11%) Retenção até o limite máximo;
- Emitir Guia Municipal no valor do ISSQN (variável); e
- Emitir DARF ou guia Estadual ou Municipal no valor do IRRF, conforme tabela progressiva.

É muito importante destacar que a unidade que contratar serviços de PF sujeitos à contribuição ao INSS deverá informar os valores retidos a título de contribuição previdenciária, mensalmente, por meio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Ao término do contrato, no mês seguinte ao último pagamento, deverá ser elaborada a GFIP com o Código 906, informando a ausência de movimento no referido mês, encerrando a necessidade de novas emissões.

6.13.2.4 Retenção da Contribuição Previdenciária de PF no caso de Suprimento de Fundos

No caso de contratação de um serviço a ser executado por pessoa física, com previsão de pagamento por meio de suprimento de fundos, a contribuição ao INSS do prestador deve ser retida pelo agente suprido e recolhida por meio de DARF pela UG contratante, juntamente com a contribuição patronal, seguindo os mesmos prazos e procedimentos definidos no regulamento da previdência social e destacados nesta orientação.

As informações do prestador de serviço devem ser discriminadas na GFIP, observando o mesmo prazo de recolhimento legal.

Deve-se, ainda, observar a legislação municipal quanto à necessidade de retenção na fonte do ISS/ISSQN e recolhimento por meio de documento eletrônico próprio. Os municípios conveniados com a STN, para uso do SIAFI, o recolhimento é feito por meio de Documento de Arrecadação (DAR), os não conveniados, por meio da rede bancária em documento estabelecido pelo município competente. (Macrofunção SIAFI 02.11.21).

1º Exemplo Prático de Cálculo na Contratação de PF

Uma UG contrata serviços de marcenaria de uma PF, assinando contrato comprometendo-se a pagar o valor de R\$ 8.000,00. O contratado apresenta documentação comprovando que já contribuiu com o INSS na cota mínima, que corresponde ao valor de **R\$ 97,65 (em 2023 - Tabela III: 7,5% de R\$ 1.302,00 = 97,65)**.

Base de Cálculo do INSS (RPA): 8.000,00

Cálculo da retenção de INSS: 11% x 8.000 = R\$ 880,00.

Limite máximo de retenção permitido pelo INSS (PF): R\$ 877,24 (2023).

Valor a ser retido pela UG: R\$ 877,24 - R\$ 97,65 (cota mínima paga, informada pelo contratado) = R\$ 779,59

A UG deverá pagar como contribuinte do INSS, a título de contribuição patronal, o valor de: $8.000 \times 20\% = \text{R\$ } 1.600,00$.

O DARF será de R\$ 779,59 de retenção e de R\$ 1.600,00 de contribuição patronal ao INSS.

Cálculo da retenção do IRPF (RPA): 8.000,00.

Levantamento da Base de Cálculo do IRPF (a partir de 2015): 8.000,00 - 779,59 (INSS) = R\$ 7.220,41 (este valor está acima do limite mínimo que seria isento, pois na tabela do IRPF a partir de 2015 é de R\$ 1.903,98, dessa forma, é tributável e se enquadra na alíquota de 27,5%).

Cálculo do IRRF (ver tabela): 7.220,41 x 27,5% - 869,36 = R\$ 1.116,25

Valor a pagar ao contratado: 8.000,00 - 779,59 - 1.116,25 = 6.104,16

Observação: Verificar na legislação municipal se é o caso também da retenção na fonte do ISS/ISSQN.

2º Exemplo Prático de Cálculo na Contratação de PF

Uma UG contrata serviços de marcenaria de uma PF, assinando contrato comprometendo-se a pagar o valor de R\$ 1.100,00. O contratado não apresenta documentação comprovando que já contribuiu com o INSS.

Base de Cálculo do INSS (RPA): R\$ 1.100,00.

Cálculo da retenção de INSS: 11% x 1.100,00 = R\$ 121,00.

Limite máximo de retenção permitido pelo INSS (PF): R\$ R\$ 877,24 (2023).

Valor a ser retido pela UG: R\$ 121,00.

A UG deverá pagar como contribuinte do INSS, a título de contribuição patronal, o valor de: **1.100 x 20% = R\$ 220,00.**

O DARF será de **R\$ 121,00** de retenção e de **R\$ 200,00** de contribuição patronal ao INSS.

Cálculo da retenção do IRPF (RPA): 1.100,00.

Levantamento da Base de Cálculo do IRPF (a partir de 2015): 1.100,00 -121,00 (INSS) = R\$ 979,00 (este valor está abaixo do limite mínimo que de isenção, já que tabela do IRPF **a partir de 2015 o limite é de R\$ 1.903,98**, dessa forma, **não é tributável**).

Valor a pagar ao contratado: 1.100,00 -121,00 = 979,00.

Observação: Verificar na legislação municipal se é o caso também da retenção na fonte do ISS/ISSQN.

6.14 Prazo de Recolhimento

6.14.1 Na Contratação de Pessoa Jurídica (PJ)

A UG deverá recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Lei nº 11.933, de 2009, art. 6º).

6.14.2 Na Contratação de Pessoa Física (PF)

Fica a UG obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço (pessoas físicas não incluídas na folha mensal de salários), descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado (11% do contratado) juntamente com a contribuição a seu cargo (20% do contratante) **até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência**, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Lei nº 11.933, de 2009, art 7º).

7. RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS/ISSQN)

A retenção do ISS/ISSQN está prevista na Lei Complementar (LC) nº 116, 2003, que regula esse imposto em âmbito Nacional, e na lei interna do município sede da UG, que normalmente, é

chamada de “Regulamento do ISS/ISSQN”.

7.1 Definição

O ISS/ISSQN é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, sendo que sua última regulamentação ocorreu com a edição da LC 116, de 2003, tendo como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à referida LC, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, bem como serviços provenientes do exterior ao País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

7.2 Contribuinte

Segundo o art. 5º da LC 116, de 2003, o **contribuinte é o prestador do serviço**, no entanto, segundo o art. 6º da LC 116, de 2003, o Município pode **atribuir de modo expresso (mediante Lei)** a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (substituto ou responsável tributário) **vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (que no caso deste Caderno é a UG contratante)**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

7.3 Responsabilidade Tributária

Caso esteja previsto na legislação municipal a obrigação de reter na fonte (substituição tributária), a **UG tomadora do serviço** será a responsável pelo crédito tributário, **estando obrigada ao recolhimento integral do imposto devido**, multa e acréscimos legais, **independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte**, quando houver contratação dos seguintes serviços (art. 6º, da LC 116, de 2003):

“3.05 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.04 - Demolição.

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.09 - Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.12 - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 - Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.19 - Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

17.05 - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.10 - Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.”

Observações:

- em qualquer situação competirá à UG verificar a legislação tributária municipal quanto à obrigatoriedade de reter o imposto sobre serviços;

- a UG deve verificar se a prefeitura municipal assinou o acordo de cooperação celebrado entre a STN e o Banco do Brasil, que possibilita a retenção do ISS/ISSQN via SIAFI; por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais/Municipais (DAR);

- para consultar o Código de Arrecadação do ISS/ISSQN da prefeitura, acessar a transação “>COMMUN”. Neste caso, a retenção é feita no CPR por meio da dedução “DDR001”, cujo documento de realização é o “DAR”; e

- no caso do município que não aderiu ao Acordo de Cooperação (não encontrado por meio da consulta “>COMMUN”), mas a legislação municipal prevê a “Substituição Tributária (Retenção na Fonte)” para os órgãos da União, a retenção será feita no CPR por meio da dedução “DOB001”, cujo documento de realização é uma Ordem Bancária (OB) que credita a conta da respectiva prefeitura.

7.4 Base de Cálculo

A base de cálculo para retenção do ISS/ISSQN é o preço do serviço, não sendo incluído nesse valor o custo dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à LC 116, de 2003, já citados acima.

“7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).”

7.5 Retenção do ISS/ISSQN sobre outros Serviços não Inscritos na LC 116, de 2003

Segundo a CF/1988, é da competência de cada Prefeitura Municipal ou do Distrito Federal, na regulamentação da LC 116, de 2003, atribuir ao tomador do serviço a responsabilidade pela

retenção e recolhimento do ISS/ISSQN também na prestação de outros serviços não previstos na lei.

Nesse sentido, **cabe à UG conhecer os detalhes da legislação de seu município**, com o intuito de exigir das empresas, nos editais de chamamento e nos contratos, o cumprimento da referida legislação e, dessa forma, assegurar-se de que está quite quanto as suas obrigações de responsável pela retenção do tributo na fonte, da exigência de documento fiscal hábil e ainda, se previsto, outras obrigações acessórias.

É muito importante observar que **se não houver previsão de retenção na fonte nem na LC 116, de 2003 e nem na legislação municipal**, para determinado tipo de serviço contratado pela unidade, **não é devida a retenção**.

A UG deve, também, observar se a prefeitura é conveniada ao SIAFI, sendo, nesse caso, a retenção feita internamente no momento do pagamento no sistema:

- Recolhidos via DAR: alguns municípios têm convênio com a STN, o que possibilita o recolhimento (o evento de retenção para recolhimento por DAR é o 52.1.291).

- Recolhidos por OB: quando não há convênio, o recolhimento se dá por OB e o evento de retenção de ISSQN normalmente utilizado é o 52.1.327; os valores de ISSQN variam em função da legislação de cada município, e a alíquota varia entre 2% e 5%.

Observação:

A Ação Cível Originária nº 811, de 2005 determina a **proibição de retenção na fonte do ISS/ISSQN por serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)**. Por determinação do STF, os municípios e DF não podem exigir das empresas que transacionam com a ECT a retenção na fonte do ISS/ISSQN.

7.6 Local da Prestação do Serviço

Em conformidade com incisos de I ao XXV, do artigo 3º da LC 116, de 2003, **a retenção na fonte do ISS/ISSQN** será realizada e o imposto será devido ao município do local onde é realizada a prestação do serviço, conforme os locais a seguir:

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, nos serviços provenientes do exterior;

II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas;

III - da execução da obra;

IV - da demolição;

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos;

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio,

silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;
XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres;
XIV - da limpeza e dragagem;
XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado;
XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitorados;
XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem;
XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres;
XIX - do Município onde está sendo executado o transporte;
XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado;
XXI - da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração;
XXII - do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário;
XXIII - do domicílio do tomador dos serviços para: planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres; outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário; e planos de atendimento e assistência médico-veterinária;
XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito; e administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres; e
XXV - do domicílio do tomador dos serviços: arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)."

Observações:

- quando a prestadora destaca seu pessoal para executar os serviços em local diferente (outro município) do estabelecimento prestador (sede, filial, escritório), o ISS/ISSQN deve ser recolhido no local da prestação do serviço, independentemente da localização do domicílio do prestador.

- quando a prestadora não necessita destacar pessoal para executar os serviços em local diferente de seu estabelecimento (consultoria, assessoria, etc.) e o serviço não esteja previsto no nº 5.5 acima, o ISS/ISSQN será devido ao município sede da prestadora.

- A princípio, considera-se estabelecimento prestador, município onde o imposto é devido, o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

7.7 Retenção da Empresa Optante pelo Simples Nacional

A retenção na fonte de ISS/ISSQN das microempresas ou das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional somente será permitida se observado, cumulativamente, o disposto no art. 3º da LC 116, de 2003 (refere-se ao local de prestação do serviço a ser considerado para fins de incidência tributária - Inciso I a XXV) e as regras a seguir (Inciso XIV, do art. 13 e o § 4º, do art. 21 da LC 123, de 2006; e art. 27 da Resolução CGSN nº 140, de 2018):

“Resolução CGSN nº 140, de 2018:

art. 27. A retenção na fonte de ISSQN da ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, somente será permitida nas hipóteses previstas no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 2003, observado cumulativamente o seguinte: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 4º)

I - a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual efetivo de ISSQN decorrente da aplicação das tabelas dos Anexos III, IV ou V da Resolução CGSN nº 140, de 2018 para a faixa de receita bruta a que a ME ou EPP estiver sujeita no mês anterior ao da prestação, assim considerada:

a) a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses que antecederem o mês anterior ao da prestação; ou

b) a média aritmética da receita bruta total dos meses que antecederem o mês anterior ao da prestação, multiplicada por 12 (doze), na hipótese de a empresa ter iniciado suas atividades há menos de 13 (treze) meses da prestação;

II - na hipótese de o serviço sujeito à retenção ser prestado no mês de início de atividade da ME ou EPP, a alíquota aplicável será de 2% (dois por cento);

[...]

IV - na hipótese de a ME ou a EPP estar sujeita à tributação do ISSQN pelo Simples Nacional por valores fixos mensais, não caberá a retenção a que se refere o caput, salvo quando o ISSQN for devido a outro Município;

V - na hipótese de a ME ou EPP não informar no documento fiscal a alíquota de que tratam os incisos I e II, aplicar-se-á a alíquota de 5% (cinco por cento);

VI - não será eximida a responsabilidade do prestador de serviços quando a alíquota do ISSQN informada no documento fiscal for inferior à devida, hipótese em que o recolhimento da diferença será realizado em guia própria do Município; e

VII - o valor retido, devidamente recolhido, será definitivo, não sendo objeto de partilha com os municípios, e sobre a receita de prestação de serviços que sofreu a retenção não haverá incidência de ISSQN a ser recolhido pelo Simples Nacional.

[...]”

7.8 Retenção de PF e MEI

A princípio, não haverá a retenção na fonte do ISS/ISSQN de PF e MEI, pois, normalmente, estes não são contribuintes deste imposto. No entanto, considerando a autonomia municipal para legislar sobre o tributo (competência tributária), é importante a UG sempre consultar a legislação do município.

Exemplo de Cálculo na Contratação de PJ

Uma UG contrata serviços de contenção de encostas (7.17, do Item 7.3 acima) de uma empresa especializada, não enquadrada como ME/EPP (Simples Nacional), com cessão de mão de obra, comprometendo-se a pagar o valor de R\$ 20.000,00 (ISSQN 5% já incluso).

Nota Fiscal/Fatura nº 0001

Serviços de Contenção de Encostas..... 20.000,00

ISSQN (5%): R\$ 1.000,00

Identificação: Código DAR - Documento de Arrecadação Municipal (consultar a legislação do município sede da UG).

Alíquota: Pode ser de 2% a 5%, depende do tipo de serviço prestado (consultar a legislação do município sede da UG).

Cálculo do ISS/ISSQN: Total da Nota Fiscal/Fatura: 20.000,00 (Base de Cálculo).

Contribuição ao ISSQN a ser Retido na Fonte: 20.000,00 x 5% = **R\$ 1.000,00.**

Cálculo do INSS: Total da Nota Fiscal: 20.000,00 (Base de Cálculo)

Contribuição ao INSS a reter na fonte: 20.000 x 11% = **R\$ 2.200,00**

Cálculo do IR/CSLL/PIS/COFINS: Total da Nota Fiscal: 20.000,00 (Base de Cálculo).

Escolha das Alíquotas: Serviços prestados com emprego de materiais - Código 6147 (Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012).

IR: 20.000 x 1,2% = 240,00 **CSLL**: 20.000 x 1% = 200,00

COFINS: 20.000 x 3% = 600,00 **PIS/PASEP**: 20.000 x 0,65% = 130,00

Total a reter na fonte: **R\$ 1.170,00** (Código da Tabela 6147 - DARF)

Valor a pagar ao contratado: 20.000,00 - 1.000,00 - 2.200,00 - 1.170,00 = **15.630,00**

Exemplo de Cálculo na Contratação de PJ (Simples Nacional)

Uma UG contrata Serviços de Limpeza de uma empresa especializada, enquadrada como ME/EPP (Simples Nacional), com cessão de mão de obra, contrato anual renovável, comprometendo-se a pagar o valor de R\$ 15.000,00 por mês (ISSQN já incluso). A empresa declarou que a faixa de receita bruta nos últimos doze meses anteriores ao da prestação é de: R\$ 400.000,00.

Nota Fiscal/Fatura nº 0001	
Serviços de Limpeza.....	15.000,00
ISSQN(2,838%): R\$	425,70

Atenção:

I - o valor do contratado do prestador, anualizado, é de R\$ 180.000,00 (15.000 x 12), ou seja, não ultrapassa o limite máximo para enquadramento no SIMPLES NACIONAL, que é de R\$ 4.800.000,00 (ver tabelas anexas à LC 116, de 2003). Nesse sentido a UG pode continuar os cálculos para a ME/EPP.

II - Base Legal: nº 7.10, do art. 6º da LC 116, de 2003 (Item 7.3 desta OTN), combinado com o art. 25, § 1º, inciso IV, da Resolução CGSN nº 140, de 2018 (prestação de serviços tributados na forma do Anexo IV).

III - a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal.

IV - Cálculo da Alíquota ISS/ISSQN aplicável (para simples conferência pela UG):

Receita Bruta do mês: 15.000,00

RBT 12 Meses anteriores: 400.000,00

O cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional, no Anexo IV da Resolução CGSN nº 140, de 2018, na 3ª faixa de 400.000,00, será realizado conforme a seguir:

$$\frac{(400.000,00 \times 10,20\%) - 12.420,00 \times 100}{400.000,00}$$

Alíquota Efetiva: 7,095%

Percentual de ISS/ISSQN nesta faixa: 40% (ver percentual de repartição dos tributos na mesma tabela).

Cálculo da alíquota de ISS/ISSQN: 40% de 7,095% = 2,838%.

Atenção!

A alíquota máxima do ISS/ISSQN é 5% e a mínima é 2%. Nesse sentido, caso o cálculo anterior ultrapasse ou não alcance esses percentuais, a alíquota a ser declarada no documento fiscal será de 5% ou 2%, respectivamente.

Cálculo do ISS/ISSQN a ser Retido na Fonte:

Total da Nota Fiscal/Fatura: R\$ 15.000,00 (Base de Cálculo).

ISS/ISSQN: $15.000 \times 2,838\% = R\$ 425,70$.

Observação: Simples Nacional com cessão de mão-de-obra incide INSS (art. 191 INRFB971, de 2009).

Cálculo do INSS: Total da Nota Fiscal: 15.000,00 (Base de Cálculo)

Contribuição ao INSS a reter na fonte: $15.000 \times 11\% = R\$ 1.650,00$

Valor a pagar ao contratado: $15.000,00 - 425,70 - 1.650,00 = 12.924,30$

8. DIRF / GFIP / FGTS/ SPED/eSocial/EFDF-REINF/DCTFweb/DARF numerado

A obrigação de reter na fonte os tributos federais demanda como obrigação acessória o preenchimento de declarações com informações sobre retenções tributárias realizadas pelas UG, as quais são enviadas aos órgãos competentes por meio de programas que devem ser, obrigatoriamente, utilizados.

8.1 Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

A DIRF é a declaração feita pela UG, com o objetivo de informar à RFB os rendimentos pagos a pessoas físicas e o valor do imposto sobre a renda e/ou contribuições retidos na fonte de pessoas físicas e jurídicas. Todas as informações, normas e orientações sobre o processamento da DIRF devem ser obtidas na página da RFB.

A RFB anualmente aprova por meio de instrução normativa o Programa Gerador da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (PGD/DIRF), para ser utilizado com o intuito de gerar e enviar do arquivo da DIRF.

Para geração e envio do arquivo da DIRF, a UG deve efetuar a transação ">ATUARQDIRF" no SIAFI do ano anterior, conferir os dados e se for o caso ajustando-os por meio de lançamento manual e, no dia seguinte, no link <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>, baixar o PGD/DIRF para importação dos dados e envio. Antes de transmitir o arquivo para a RFB, ato que deve ser realizado até o fim de fevereiro, a UG deve conferir novamente os lançamentos efetuados, pois por problemas do PGD/DIRF, poderá haver erros no arquivo de bloco de notas importado.

Destaca-se que a RFB determina que a transmissão da DIRF deve ocorrer por meio do programa "Receitanet", sendo que é obrigatória a assinatura digital efetivada mediante utilização de certificado digital válido.

A SEF recomenda que os dados relativos ao pagamento de diárias e ajuda de custo estejam individualizados por servidor civil ou militar e que o comprovante de rendimentos pagos (CRP) referente às diárias e ajuda de custo pagas pela UG seja enviado ao servidor interessado (eletronicamente ou fisicamente).

A responsabilidade pelo envio das informações à RFB é do OD, dessa forma, considerando o momento peculiar de transmissão de dados que pode coincidir com a passagem de cargos, ou com a cassação da autonomia administrativa da UG, recomenda-se a manutenção do registro do antigo OD junto à RFB, bem como a existência de um certificado digital válido até a data final de transmissão da DIRF, a fim permitir a execução dos procedimentos acima orientados.

8.2 Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social

A GFIP compreende o conjunto de informações que as UG devem prestar, destinadas ao FGTS e à Previdência Social, quanto às pessoas físicas por ela contratadas.

A GFIP e as informações à Previdência devem ser geradas por intermédio do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), disponível nos sites da CAIXA, <www.caixa.gov.br>, da Receita Federal do Brasil <www.receita.fazenda.gov.br>, da Previdência, <www.previdencia.gov.br>, e do Ministério do Trabalho e Emprego, <www.mte.gov.br>.

Só utilizam a GFIP as UG que contratam trabalhadores autônomos, prestador de serviço autônomo (PSA) e mão-de-obra temporária, sendo, essa última, com base na Lei nº 8.745, de 1993 e nas IG 10-70 (Portaria Ministerial nº 877, de 1997).

Ao surgir fato gerador de recolhimento ao INSS e ao FGTS, todas as UG devem efetuar o pagamento por meio da GFIP respectiva.

É importante destacar que no mês seguinte, mesmo que não haja movimento, ou seja, quando não houver recolhimento ao INSS e ao FGTS, as UG são obrigadas a confeccionar novamente a GFIP, com o código 906, bem como entregá-la à Caixa Econômica Federal (CEF), a fim de certificar o sistema da não ocorrência do fato gerador do recolhimento desses tributos. A partir do mês subsequente, caso não haja mais nenhum lançamento, não haverá mais necessidade de emissão da GFIP.

8.3 Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

No caso das UG que realizam contratação temporária de pessoal, nos termos da Lei nº 8.745, de 1993, combinada com a Lei nº 8.036, de 1990 (art. 15), deverão proceder, mediante GFIP, no SIAFI, o recolhimento de 8% do valor do pagamento referente ao FGTS. Esse recolhimento deverá ser efetuado tão logo seja realizado o pagamento da despesa e não será descontado do

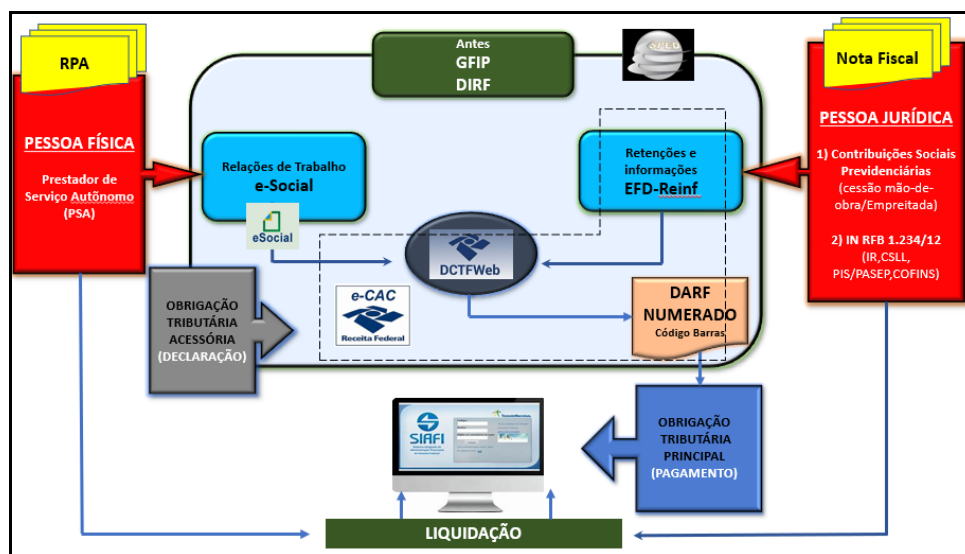
contratado.

8.4 Sistema Público de Escrituração Digital - SPED

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 Jan 07, sendo um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

O SPED substituirá a emissão da DIRF e GFIP pela escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas sendo composto pelo(a):

- a) Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (**e-social**), instituído pelo Decreto nº 8.373/2014;
- b) Sistema de Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (**EFD-Reinf**), instituído pela IN RFB nº 2.043/2021 e alterações; e
- c) Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (**DCTFweb**), instituída pela IN RFB nº 2.005/2021 e alterações.



O eSocial estabelece a forma com que passam a ser prestadas as informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais relativas à contratação e utilização de mão de obra onerosa, com ou sem vínculo empregatício.

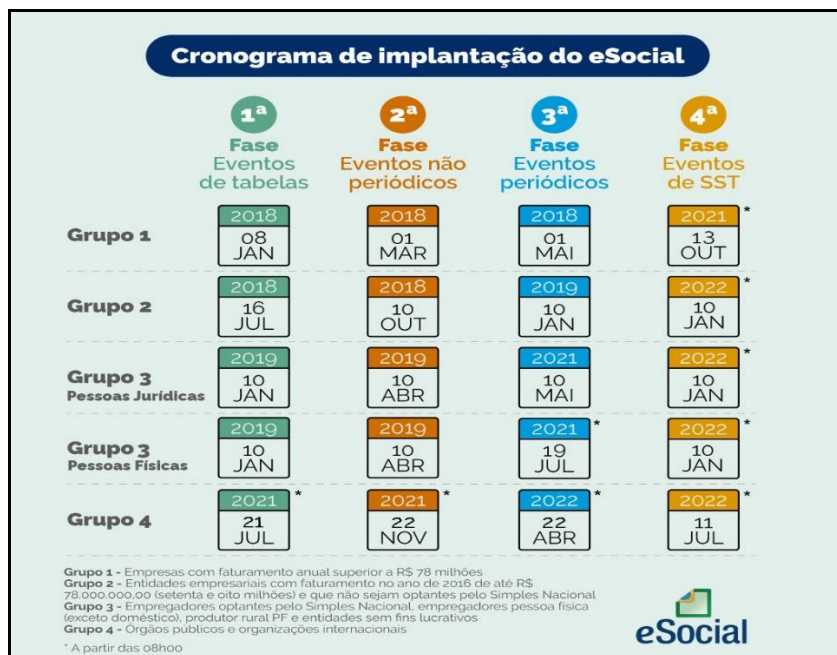
O e-Social foi concebido para facilitar a prestação de informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais relativas à contratação e utilização de mão de obra onerosa, com ou sem vínculo empregatício, e substituirá, de forma gradativa e faseada, a necessidade de emissão das diversas declarações, formulários, termos e documentos relativos às relações de trabalho.

Considerando que as UG estão enquadradas no Grupo 4 (órgãos públicos) do cronograma de implantação do e-social, conforme Portaria Conjunta SEPRT/RFB/ME nº 71/2021, alterada pela Portaria Conjunta SEPRT/RFB/ME nº 2/2022, o prazo de envio das informações (eventos da 3ª fase – não periódicos) foi a partir de 1º Ago 22. As informações enviadas pelo e-social abrangem as pessoas físicas e relativas as seguintes situações:

a) cadastro de trabalhadores estatutários e celetistas com vínculos e sem vínculos, folha de pagamento mensal (CPEx);

b) Pagamento a Prestadores de Serviços Autônomos (PSA) pelas Unidades Gestoras (UG); e

c) contribuições previdenciárias, retenções e encargos patronais, FGTS, IRRF, e contribuições para terceiros (Sistema “S”).



Ressalta-se que o acesso ao eSocial e o registro dos atos serão realizados individualmente por cada UGE contratante, com a utilização obrigatória de certificação digital válida emitido por autoridade certificadora credenciada pela ICP-Brasil.

Por fim, os agentes responsáveis pela execução do pagamento de PSA das UG devem estar atentos aos procedimentos a serem tomados, cujas instruções e orientações estão disponíveis para acesso no Portal do eSocial, por meio do link <<https://www.gov.br/esocial/pt-br>>, onde se encontram todas as informações necessárias ao seu uso, tais como perguntas e respostas, videoaulas, ambiente de testes, entre outras.

Informações prestadas através da EFD-Reinf:

a. serviços tomados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, referente a retenção da contribuição social previdenciária, **Lei nº 9.711/98 e IN RFB 2110/22**, a contar de 1º Out 22;

b. o adquirente de produto rural, nos termos dos incisos III e IV do caput do art. 30 da [Lei nº 8.212/91](#), e do art. 11 da [Lei nº 11.718/08](#), a contar de 1º Out 22; e

c. as Retenções na fonte (IR, CSLL, COFINS, PIA/PASEP), conforme a IN RFB nº 1.234/2012, incidentes sobre pagamentos diversos efetuados a pessoas físicas e jurídicas, para os fatos geradores a partir do mês de MAIO/23, de acordo com o art. 19-A da IN RFB nº 2.094/2022 **(Prorrogado para SETEMBRO/23, conforme o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 23, de 10 Mar 23)**.

A EFD-Reinf deverá ser transmitida ao Sped mensalmente até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao mês a que se refere a escrituração. Caso não seja dia útil, a transmissão da EFD-Reinf deverá ser antecipada para o dia útil imediatamente anterior, e será considerada válida após a confirmação de recebimento e validação do seu conteúdo, conforme o §2º a caput do art. 6º da IN RFB nº 2043/21.

É importante ressaltar as seguintes penalidades a que estão sujeitas as UG por descumprimento de prazos e incorreção ou omissão de informações prestadas, conforme os incisos I e II, do art. 7º da IN RFB nº 2043/21:

a. de 2% (dois por cento) ao mês calendário ou fração, incidentes sobre o montante dos tributos informados na EFD-Reinf, ainda que integralmente pagos, no caso de falta de entrega da escrituração ou de entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado que a multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), se o sujeito passivo deixar de apresentar a escrituração no prazo fixado ou apresentá-la com incorreções ou omissões; e

b. de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

As informações serão inclusas na EFD-Reinf com o preenchimento de grupos de eventos e leiautes no sistema, tais como:

a. eventos de tabela:

- R-1000 – Informações do contribuinte: é o primeiro evento a ser transmitido à EFD-Reinf, uma vez que identifica o sujeito passivo, contendo os dados básicos de sua classificação fiscal.

b. eventos periódicos:

1) R-2010 – Retenção de contribuição previdenciária – serviços tomados: serviços tomados pelas UG (prestação de serviços com cessão de mão-de-obra e empreitada, que tiveram a retenção de contribuição social previdenciária, de acordo com a Lei nº 9.711/98 e IN RFB nº 2110/22;

2) R-2098 – Reabertura dos eventos periódicos: caso seja necessário o envio de retificações ou de novos eventos, referentes a um movimento já encerrado; e

3) R-2099 – Fechamento dos eventos periódicos: cuja finalidade é viabilizar a apuração dos tributos e posterior integração com a DCTFWeb, sendo necessário fechar o movimento do período de apuração desejado.

Os eventos da série R-4000 têm por finalidade o envio de informações referentes a pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa efetuado por fonte pagadora pessoa física ou

jurídica a beneficiário pessoa jurídica, mesmo sem retenção de imposto de renda, nos casos previstos na legislação. Tem duplo objetivo: alimentar a DCTFWeb com informações dos valores de tributos a serem recolhidos e alimentar os sistemas de malha fiscal da pessoa jurídica na Receita Federal do Brasil. (Manual de orientação do usuário, Versão 2.1.1.1 - Anexo aos leiautes da EFD-Reinf versão 2.1.1 aprovados pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 60/2022 de 06 de julho de 2022, disponível no link: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/6084>)

1) R-4010 – Pagamentos/créditos a beneficiário pessoa física:

- quem está obrigado: As pessoas físicas e jurídicas conceituadas como fonte pagadora de rendimentos a pessoas físicas nos termos da legislação vigente, com exceção dos rendimentos decorrentes de relação de trabalho, quando liquidados diretamente pelo empregador, os quais devem ser informados no eSocial.

Exemplo: pagamento de aluguéis, diárias (sem vínculo empregatício), indenizações cíveis etc.

2) R-4020 – Pagamentos/créditos a beneficiário pessoa jurídica:

- quem está obrigado: As pessoas físicas e jurídicas conceituadas como fonte pagadora de rendimentos a pessoas jurídicas nos termos da legislação vigente.

Exemplo: informações relativas a retenções na fonte de imposto sobre a renda e proventos renda, CSLL, Pis/Pasep e Cofins.

A EFD-REINF é transmitida pelo portal E-CAC da Receita Federal com a utilização de token e procurações específicas (<https://cav.receita.fazenda.gov/autenticacao/login>).

A DCTFWeb será apresentada na forma estabelecida na IN RFB nº 2005/21, e alterações, e constituem confissão de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos créditos tributários nelas consignados.

As unidades gestoras de orçamento devem apresentar a DCTFWeb de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz, **ressalvadas as unidades gestoras dos órgãos públicos da administração direta de quaisquer dos poderes da União inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como filiais.**

Considera-se unidade gestora de orçamento a que tenha autorização para executar parcela do orçamento do respectivo ente federativo.

A DCTFWeb deverá ser elaborada com base nas informações prestadas na escrituração do eSocial ou na EFD-Reinf, módulos integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Para a apresentação da DCTFWeb é obrigatória a assinatura digital da declaração mediante utilização de certificado digital válido.

A DCTFWeb deverá ser apresentada mensalmente, até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores, quando o prazo recair em dia não útil, a entrega da DCTFWeb

deverá ser antecipada para o dia útil imediatamente anterior.

Conforme a IN RFB nº 2005/21:

“Art. 13 Deverão ser prestadas, por meio da DCTFWeb, informações sobre os seguintes tributos, observado o disposto no § 3º:

I - contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" e "c" do parágrafo único do art. 11 da [Lei nº 8.212, de 1991](#);

II - contribuições previdenciárias instituídas em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, inclusive a CPRB de que trata a [Lei nº 12.546, de 2011](#);

III - contribuições sociais destinadas, por lei, a terceiros;

IV - IRPJ;

V - IRRF;

VI - CSLL;

VII - Contribuição para o PIS/Pasep; e

VIII - Cofins.

[...]

§ 2º Os valores retidos pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra na forma prevista no art. 31 da [Lei nº 8.212, de 1991](#), integrarão as informações prestadas por meio da DCTFWeb pela empresa tomadora de serviços.

[...]

Art. 19. A DCTFWeb substitui a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) como instrumento de confissão de dívida e de constituição do crédito previdenciário.”

Segundo o Art. 8º da IN RFB nº 2043/21, a partir do período de apuração em que a entrega da DCTFWeb se tornar obrigatória nos termos do disposto na [IN RFB nº 2.005, de 2021](#), as contribuições sociais previdenciárias deverão ser recolhidas por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) emitido pelo sistema da DCTFWeb.

DARF Numerado é o documento de origem do tipo DARF, emitido pelos sistemas da RFB, que possui número único de identificação do documento e pode centralizar, em uma única guia, o recolhimento de diversos códigos de arrecadação. Este documento sempre contém código de barras, o qual deve ser utilizado para pagamento pela UG.

O Manual SIAFI 020351 DARF NUMERADO traz disposições sobre o recolhimento por meio do SIAFI de DARF Numerado, de acordo com disposições normativas supracitadas.

9. NOTA FISCAL ELETRÔNICA

A nota fiscal eletrônica (NF-E) consiste em documento existente apenas digitalmente, emitido e armazenado eletronicamente, tendo sido instituída nacionalmente com a aprovação do ajuste SINIEF (Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais) nº 07, de 30 de setembro de 2005:

“Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição:

[...]”

A NF-E possui as seguintes características:

- a. tem validade em todos os estados e DF;
- b. é garantida por assinatura digital e baseada no sistema público de escrituração digital (SPED);
- c. substitui apenas a nota fiscal - NF modelo 1/1A (não substitui nota fiscal a consumidor, cupom fiscal, etc.). A NF modelo 1/1A documenta normalmente as transações comerciais entre pessoas jurídicas, inclusive nas vendas a órgãos públicos e empresas públicas, sendo emitida por contribuintes do IPI ou ICMS;
- d. contempla a impressão, em papel, do documento auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE);
- e. o DANFE acompanha o trânsito de mercadorias e facilita a consulta de respectiva NF-E na internet;
- f. as UG do Comando do Exército podem ser destinatárias de NF-E, desde que a NF seja modelo 1/1A, devendo receber o DANFE juntamente com a mercadoria, e proceder à verificação da validade da assinatura digital do arquivo digital da NF-E, e da concessão da autorização de uso da NF-E;
- g. para verificar a validade da assinatura e autenticidade do arquivo digital, a UG tem à disposição o aplicativo “visualizador”, desenvolvido pela RFB, disponível na opção “download” do portal nacional da NF-E (www.nfe.fazenda.gov.br);
- h. o fato de uma empresa estar enquadrada no Simples Nacional não a exclui da obrigatoriedade de emitir a NF-E, se ela praticar uma das atividades que tornem compulsória a adoção deste tipo de documento fiscal. Da mesma forma, as empresas enquadradas no Simples Nacional que não estiverem obrigadas poderão, voluntariamente, aderir à emissão de NF-E; e
- i. atualmente, a regularidade fiscal exigida para o contribuinte tornar-se emissor da NF-E, diz respeito tão-somente a estar regularmente inscrito na secretaria da fazenda da sua unidade federada de origem, não havendo impedimentos decorrentes de outros débitos com o fisco para a empresa tornar-se emissora da NF-E.

Por fim destaca-se que outras orientações poderão ser obtidas no Portal da nota fiscal eletrônica na Internet (www.nfe.fazenda.gov.br).

10. RETENÇÃO DE TRIBUTOS NO ÂMBITO DA OPERAÇÃO CARRO-PIPA

A Operação Carro-Pipa (OCP) é uma atividade de grande vulto sob a responsabilidade do Cmdo Ex, movimenta grande número de recursos materiais, humanos e financeiros. Para isso, conta com 29 (vinte e nove) Organizações Militares Executoras (OME) e os seguintes escritórios regionais e avançados:

- ER Op C Pipa/6ª RM (Salvador-BA);
- ER Op C Pipa/7ª RM (Recife-PE);
- ER Op C Pipa/10ª RM (Fortaleza-CE);
- ER Op C Pipa/1º Gpt E (João Pessoa-PB);
- ER Op C Pipa/7ª Bda Inf Mtz (Natal-RN);
- E Avçd 7ª RM (Petrolina-PE); e
- E Avçd 10ª RM (Teresina-PI).

Dentre as diversas despesas efetuadas destacam-se:

- o pagamento e contratação de aproximadamente 7.000 (sete mil) pipeiros, utilizando o credenciamento por inexigibilidade de licitação, além dos encargos patronais;
- o pagamento de mais de 6.500 (seis mil e quinhentas) diárias aos militares que realizam a fiscalização da operação;
- aquisição de combustíveis; locações de veículos;
- aquisição de cloro e lacres de segurança; e
- empenho das chamadas despesas indiretas com recursos da OCP, descentralizados pela DGO.

A grandiosidade da missão e os gastos realizados impõem atos e fatos administrativos que, em virtude da especificidade, requerem orientações específicas quanto aos tributos a serem retidos na fonte, principalmente quanto ao pagamento do Transportador Autônomo de Carga (TAC), fato que justifica a necessidade de abertura deste item específico para a OCP neste Caderno de Orientação.

Destaca-se que o intuito deste item é elucidar melhor o assunto, sem esgotá-lo. Dessa forma, serão destacados a seguir os principais instrumentos legais que devem nortear o trabalho da UG para cumprimento de suas obrigações referentes a cada tributo na OCP.

10.1 Recibo de Pagamento a Autônomo

A contratação do profissional autônomo que realiza o transporte de carga (água), no âmbito da OCP, traz para a UG contratante responsabilidades tributárias previstas nas legislações inerentes à contribuição ao INSS, ao Imposto de Renda e ao ISS/ISSQN ou ICMS.

Sendo o contratado pessoa física, o documento hábil para justificar o pagamento será o Recibo de Pagamento a Autônomo (RPA), o qual deve ser emitido pela UG e assinado pelo TAC.

No RPA devem estar discriminados os tributos retidos na fonte e todos os dados cadastrais da UG e do autônomo, tais como:

- a. da UG: o nome ou razão social, o nº do CNPJ e o endereço completo; e
- b. do autônomo: o nome completo, o nº CPF, o nº do RG, o nº da inscrição do autônomo junto à prefeitura e o nº do PIS ou inscrição do mesmo no INSS como autônomo.

10.2 Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

As UG ao contratarem o TAC, em termos da regulamentação do INSS, são equiparadas a empresas, conforme determina o art. 2º da IN nº 2110 -RFB, de 2022 (*in verbis*):

“art. 2º Empresa, o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.”

Sendo equiparada a empresa, a UG, em relação aos contribuintes individuais que lhe prestem serviços, é responsável pelo recolhimento da contribuição patronal (20%), pela retenção na fonte e recolhimento da contribuição ao INSS e, ainda, das contribuições ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), conforme preveem, respectivamente, os incisos I, III e IV, do art. 49 da IN nº 2110 -RFB, de 2022 (*in verbis*):

“Art. 49. A empresa e o equiparado são responsáveis:

I - pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 43;

Art. 43. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado [...]; [...]

III - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços [...];

IV - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição e pelo recolhimento da contribuição ao Sest e ao Senat, devida pelo segurado contribuinte individual ços, prevista no § 5º do art. 37:

§ 5º O condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive o taxista e o motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, o auxiliar de condutor autônomo, o transportador autônomo de cargas, o transportador autônomo de cargas auxiliar e o cooperado filiado à cooperativa de transportadores autônomos estão sujeitos ao pagamento da contribuição para o Serviço Social do Transporte (Sest) e para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat), conforme disposto no art. 103.”

É importante destacar, em complemento, que segundo o art. 20, da IN nº 2110 -RFB, de 2022, a UG deve exigir o registro como contribuinte individual na RFB (*in verbis*):

“Art. 20 Os órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, bem como as demais entidades integrantes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), que contratarem pessoa física para prestação de serviços eventuais, sem vínculo empregatício, inclusive como integrante de grupo-tarefa, deverão obter dela a respectiva inscrição no NIT ou, caso o trabalhador não seja inscrito, providenciar a sua inscrição como contribuinte individual.”

Dentre as muitas obrigações acessórias em que a UG contratante é responsável, destacam-se os seguintes incisos do art. 27, da IN nº 2110 -RFB, de 2022 (*in verbis*):

“Art. 27. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

V - fornecer ao contribuinte individual que lhes presta serviços, comprovante do pagamento de remuneração, consignando a identificação completa da empresa, inclusive com o seu número no CNPJ ou CAEPF, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada segundo o disposto no art. 25 e a contribuição correspondente será recolhida;

[...]

VIII - informar mensalmente à RFB, pelos meios dispostos no art. 25, por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais previdenciárias e outras informações de interesse da RFB, do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; ([Lei nº 8.212, de 1991, art. 32](#), caput, inciso IV; e [Regulamento da Previdência Social, de 1999](#), art. 225, caput, inciso IV)"

O § 1º do art. 31, da IN nº 2110 -RFB, de 2022, determina que a base de cálculo para aplicar a alíquota de retenção na fonte da contribuição ao INSS, devida ao condutor autônomo, é encontrada mediante a aplicação do percentual de 20% sobre o valor bruto do frete realizado, sem quaisquer deduções (*in verbis*):

“§ 1º O salário de contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive o taxista e o motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, do auxiliar de condutor autônomo, do transportador autônomo de cargas, do transportador autônomo de cargas auxiliar, do operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, sem vínculo empregatício, e do cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte, observado o limite máximo a que se refere o § 2º do art. 30, vedada a dedução de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, ainda que discriminados no documento correspondente. ([Lei nº 8.212, de 1991](#), art. 28, § 11; e [Regulamento da Previdência Social, de 1999](#), art. 201, § 4º)”

De acordo com o inciso II do art. 37 da IN nº 2110 -RFB, de 2022, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo acima citada, para cálculo da retenção na fonte de contribuição ao INSS, no caso dos contribuintes individuais que prestam serviços às UG, é de 11%, observando o limite máximo de contribuição mensal, conforme a tabela do INSS, que **em 2023 é de R\$ 877,24**.

Além da retenção na fonte da contribuição ao INSS, a UG deve reter também, conforme o art. 103, da IN nº 2110 -RFB, de 2022, as contribuições ao Sest e Senat, que tem base de cálculo idêntica à da contribuição ao INSS, calculada pela aplicação da alíquota de 20% sobre o valor total pago ao condutor autônomo, sem quaisquer deduções (*in verbis*):

“Art. 103. A empresa tomadora de serviços de condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive o taxista e o motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, auxiliar de condutor autônomo, transportador autônomo de cargas e transportador autônomo de cargas auxiliar deverá reter e recolher a contribuição devida ao Sest e ao Senat, instituída pela [Lei nº 8.706, de 1993](#), observadas as seguintes regras:
I - a base de cálculo da contribuição corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto do frete, carreto ou transporte, vedada qualquer dedução, ainda que figure discriminadamente na nota fiscal, na fatura ou no recibo; ([Lei nº 8.212, de 1991](#), art. 22, § 15; e [Regulamento da Previdência Social, de 1999](#), art. 201, § 4º)
II - o cálculo da contribuição é feito mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo III,

de acordo com o código FPAS 620 e o código de terceiros 3072;

III - não se aplica à base de cálculo o limite máximo do salário de contribuição a que se refere o § 2º do art. 30;

[...]"

A alíquota de contribuição para o SEST e SENAT, segundo o art. 7º, da Lei nº 8.706, de 1993, são 1,5% e 1,0%, respectivamente, do salário de contribuição previdenciária (*in verbis*):

"Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:

I - pelas atuais contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;

II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;

[...]"

Ressalta-se que a UG deverá recolher, também, a contribuição patronal a seu cargo, de 20% sobre o **total de remuneração paga ou creditada ao condutor autônomo**, conforme determina o inciso III do art. 43 da IN nº 2110 -RFB, de 2022 (*in verbis*):

"Art. 43. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

[...]

III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

[...]"

Considera-se **remuneração paga ou creditada** ao condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao seu auxiliar, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, **20% do rendimento bruto** (art. 1º da Portaria nº 1.135 - MPAS, de 2001). Nesse sentido, **o valor a ser considerado como remuneração do transportador equivalerá a 20% do valor total do frete, e sobre este valor (remuneração) serão calculados os 20% de contribuição patronal pela UG.**

Segundo o o parágrafo único e caput do art. 52 da IN nº 2110 -RFB, de 2022, as contribuições a cargo da UG e as retidas na fonte devem ser recolhidas ao INSS até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência, sendo antecipado para o dia útil imediatamente anterior, caso não haja expediente bancário na data definida para pagamento.

A seguir alguns exemplos ilustrativos considerando somente o INSS:

1º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	7.500,00
Base de Cálculo (20% de 7.500,00)	1.500,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (11% de 1.500,00)	165,00*
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG (20% de 1.500,00)	300,00
Sest (1,5% de 1.500,00)	22,50
Senat (1,0% de 1.500,00)	15,00
*Observação: como o limite máximo de contribuição mensal ao INSS (2023) é de R\$ 877,24, a contribuição calculada neste pagamento (R\$ 165,00) será retida e recolhida integralmente.	

2º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
Base de Cálculo (20% de 20.000,00)	4.000,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (11% de 4.000,00)	440,00*
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG (20% de 4.000,00)	800,00
Sest (1,5% de 4.000,00)	60,00
Senat (1,0% de 4.000,00)	40,00
*Observação: o total de Contribuição ao INSS nos dois recolhimentos no mês é: 165,00 + 440,00 = 605,00, portanto, abaixo do limite máximo de contribuição mensal ao INSS (2023) que é de R\$ 877,24. A contribuição calculada neste pagamento (R\$ 440,00) será retida e recolhida integralmente.	

3º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
Base de Cálculo (20% de 20.000,00)	4.000,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (11% de 4.000,00)	440,00*
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG (20% de 4.000,00)	800,00
Sest (1,5% de 4.000,00)	60,00
Senat (1,0% de 4.000,00)	40,00
*Observações:	
1) o total de Contribuição ao INSS nos três recolhimentos é: 165,00 + 440,00 + 440,00 = 1.045,00, portanto, acima do limite máximo de contribuição mensal ao INSS (2023) que é de R\$ 877,24, nesse sentido, a contribuição a ser retida e recolhida neste pagamento é somente a diferença que faltava para completar o limite máximo considerando o recolhido até o momento R\$ 272,24 (R\$ 877,24 - R\$ 605,00) .	
2) Caso o valor a recolher fosse abaixo do mínimo para arrecadação de Contribuições Previdenciárias junto aos agentes arrecadadores (que é de R\$ 10,00 por GPS), esse montante deveria ser acumulado com os próximos recolhimentos até que a soma atinja este mínimo (R\$ 10,00), para então se proceder ao recolhimento, utilizando a última competência como base de informação no campo 4 da GPS (IN nº 1.238 -RFB, de 11JAN12).	

4º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
Base de Cálculo (20% de 20.000,00)	4.000,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (11% de 4.000,00)	Isento*
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG (20% de 4.000,00)	800,00
Sest (1,5% de 4.000,00)	60,00
Senat (1,0% de 4.000,00)	40,00

***Observação:** neste pagamento não será retida e recolhida a contribuição ao INSS devida ao TAC, pois o limite máximo já foi atingido no pagamento anterior. Somente será paga a contribuição patronal (CPP) de 20% sobre a base de cálculo do INSS, a cargo da UG.

Ressalta-se, ainda, que caso o TAC apresente comprovantes de recolhimento da contribuição ao INSS, na mesma competência dos pagamentos efetuados, esses comprovantes devem ser considerados para o cálculo do limite máximo de contribuição mensal ao INSS. Cópias dos comprovantes devem ser anexadas ao processo de despesa realizada e guardadas no suporte documental.

A competência tributária da contribuição ao INSS, para o caso em estudo, é mensal, ou seja, o processo reinicia no próximo mês. Nesse sentido, a UG deverá pagar o TAC, preferencialmente, a cada transporte realizado e, obrigatoriamente, a cada mês de competência.

10.3 Imposto de Renda

De acordo com o art. 39 do Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018), combinado com o art. 9º da Lei nº 7.713, de 1988, alterada pela Lei nº 12.794, de 2013, em se tratando de serviços de transporte de carga, de trator e assemelhados, caso os rendimentos sejam pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas (TAC), pela prestação desses serviços em veículo próprio, locado ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, a contratante deverá reter e recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), que será calculado com base na tabela progressiva vigente por ocasião do pagamento.

A base de cálculo, para aplicação da alíquota de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) prevista na tabela progressiva, será encontrada por meio da aplicação do percentual de 10% sobre o rendimento bruto pago ao contratado, sem quaisquer exclusões. Segundo o art. 67 do Decreto nº 9.580, de 2018, desse resultado encontrado como base de cálculo do IRRF deverá ser deduzida a Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

Segundo o § 1º do art. 7º, da Lei nº 7.713, de 1988, se a UG tiver realizado **mais de um pagamento no mês** ao TAC, haverá a necessidade de se somar o valor pago anteriormente ao valor a ser pago no presente momento, a fim de se apurar a base de cálculo de 10% e, com base na tabela progressiva de IRPF, calcular o IRRF.

Do imposto calculado deverá ser deduzido o IRRF pago anteriormente no mês (inciso VII, do art. 80 do Decreto nº 9.580, de 2018).

Segundo o inciso V, do art. 930 do Decreto nº 9.580, de 2018, o recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado pela UG, até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

A competência tributária do Imposto de Renda, para o caso em estudo, é mensal, ou seja, o processo reinicia no próximo mês. Nesse sentido, a UG deverá pagar o TAC, **preferencialmente, a cada transporte realizado e, obrigatoriamente, a cada mês de competência.**

Neste caso, é importante, ainda, destacar que a UG deve fornecer ao TAC o documento autenticado comprobatório da retenção na fonte efetuada (Parágrafo único do art. 987, do Decreto nº 9.580, de 2018).

Tabela de incidência mensal do IRPF, a partir do mês de abril de 2015

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98*	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Sítio eletrônico da RFB.

* para o ano de 2024 será de R\$ 2.640,00.

Exemplos ilustrativos:

1º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	7.500,00
Base de Cálculo antes do INSS (10% de 7.500,00)	750,00
(-) INSS (ver exemplo anterior)	(165,00)
(=) Rendimento Tributável (Base de Cálculo do IRRF)	585,00
585,00 < 1.903,98 (tabela progressiva)	Isento

2º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
(+) Valor de RPA anterior	7.500,00
(=) Valor Total	27.500,00
Base de Cálculo antes do INSS (10% de 27.500,00)	2.750,00
(-) INSS (ver exemplo anterior)	(440,00)
(=) Rendimento Tributável (Base de Cálculo do IRRF)	2.310,00
(x) Alíquota: 7,5% (Faixa 2 da tabela mensal de IRRF)	(x) 7,5%
(=) Imposto antes da parcela a deduzir	173,25
(-) Parcela a deduzir	(142,80)
(=) Imposto a ser Retido na Fonte	30,45
(-) IRRF em pagamento anterior	Isento
(=) IRRF líquido a ser Retido neste Pagamento	30,45

3º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
(+) Valor de RPA anterior	7.500,00
(+) Valor de RPA anterior	20.000,00
(=) Valor Total	47.500,00
Base de Cálculo antes do INSS (10% de 47.500,00)	4.750,00
(-) INSS (ver exemplo anterior)	(272,24)

(=) Rendimento Tributável (Base de Cálculo do IRRF)	4.477,76
(x) Alíquota: 27,5% (Faixa 5 da tabela mensal de IRRF)	(x) 27,5%
(=) Imposto antes da parcela a deduzir	1.231,38
(-) Parcela a deduzir	(869,36)
(=) Imposto a ser Retido na Fonte	362,02
(-) IRRF em pagamento anterior	(30,45)
(=) IRRF líquido a ser Retido neste Pagamento	331,57

4º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
(+) Valor de RPA anterior	7.500,00
(+) Valor de RPA anterior	20.000,00
(+) Valor de RPA anterior	20.000,00
(=) Valor Total	67.500,00
Base de Cálculo antes do INSS (10% de 67.500,00)	6.750,00
(-) INSS (ver exemplo anterior)	Isento
(=) Rendimento Tributável (Base de Cálculo do IRRF)	6.750,00
(x) Alíquota: 27,5% (Faixa 5 da tabela mensal de IRRF)	(x) 27,5%
(=) Imposto antes da parcela a deduzir	1.856,25
(-) Parcela a deduzir	(869,36)
(=) Imposto a ser Retido na Fonte	986,89
(-) IRRF em pagamento anterior	(331,57)
(=) IRRF líquido a ser Retido neste Pagamento	655,32

10.4 Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISSQN ou ISS)

O ISSQN está regulamentado pela Lei Complementar nº 116, de 2003, que institui parâmetros iniciais, os quais serão detalhados em regulamentação específica dos municípios e Distrito Federal.

O ISSQN incide (há o fato gerador tributário) quando o serviço de transporte iniciar e terminar no mesmo município, independente do município de residência do transportador ou do tomador de serviço.

O contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço; no entanto, cada município pode determinar mediante Lei, que seja realizada a retenção na fonte e recolhimento deste tributo pelo tomador do serviço (art. 5º, c/c o art. 6º da LC 116, de 2003). Neste caso, a UG deve estar atenta à legislação municipal onde será realizado o transporte para fazer as devidas retenções e recolhimentos quando estiver expressamente previsto em Lei.

A alíquota do ISSQN deve ser definida pelo município e obrigatoriamente varia entre 2% e 5%, que deve ser aplicada sobre a base de cálculo definida na legislação municipal (art. 8º da LC 116, de 2003). O prazo de recolhimento também deve estar definido na legislação municipal.

Exemplos ilustrativos, com alíquota de ISSQN de 5%:

1º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	7.500,00
ISSQN Retido na fonte a recolher (5% sobre R\$ 7.500,00)	375,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC	165,00
Sest	22,50
Senat	15,00
IRRF	Isento
VALOR LÍQUIDO A RECEBER PELO TAC	6.922,50
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG	300,00

2º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
ISSQN Retido na fonte a recolher (5% sobre R\$ 20.000,00)	1.000,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (ver exemplo anterior)	440,00
Sest (ver exemplo anterior)	60,00
Senat (ver exemplo anterior)	40,00
IRRF (ver exemplo anterior)	30,45
VALOR LÍQUIDO A RECEBER PELO TAC	18.429,55
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG	800,00

3º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
ISSQN Retido na fonte a recolher (5% sobre R\$ 20.000,00)	1.000,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (ver exemplo anterior)	272,24
Sest (ver exemplo anterior)	60,00
Senat (ver exemplo anterior)	40,00
IRRF (ver exemplo anterior)	331,57
VALOR LÍQUIDO A RECEBER PELO TAC	18.296,19
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG	800,00

4º Pagamento no mesmo mês:

Descrição	Valor (R\$)
Valor de RPA	20.000,00
ISSQN Retido na fonte a recolher (5% sobre R\$ 20.000,00)	1.000,00
Contribuição ao INSS devida ao TAC (ver exemplo anterior)	Isento
Sest (ver exemplo anterior)	60,00
Senat (ver exemplo anterior)	40,00
IRRF (ver exemplo anterior)	584,86
VALOR LÍQUIDO A RECEBER PELO TAC	18.315,14
Contribuição ao INSS Patronal (CPP) devida à UG	800,00

Observação: ressalta-se que os cálculos dos tributos devem ser realizados no momento do efetivo pagamento ao autônomo e consequente emissão do RPA, que deve ocorrer, preferencialmente, a cada serviço prestado, ou, obrigatoriamente, a cada mês de competência, tributos estes que serão recolhidos no mês seguinte pela UG

10.5 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS está regulamentado pela Lei Complementar nº 87, de 1996, onde consta que o ICMS deve ser instituído pelos estados e DF. Nesse sentido, as UG devem recorrer à legislação estadual para maior detalhamento de suas regras.

O fato gerado do ICMS ocorre quando o serviço de transporte se realizar entre municípios ou estados diferentes, por qualquer via (Inciso II, do art. 2º da LC nº 87, de 1996). **Atenção! Neste caso, não haverá incidência do ISS/ISSQN.**

Os contribuintes deste imposto são quaisquer pessoas físicas ou jurídicas que realizem, com habitualidade, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (art. 4º, da LC nº 87, de 1996).

A UG deve estar atenta ao fato que a legislação estadual poderá atribuir a contribuinte do ICMS ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (art. 6º da Lei nº 87, de 1996). Dessa forma, a UG deverá recorrer ao regulamento do ICMS do estado, para verificar se há previsão expressa de sua obrigação de reter na fonte e recolher o tributo e, sendo o caso, identificar a base de cálculo e a alíquota interna a ser aplicada.

Destaca-se que segundo a letra a, do inciso II, do art. 11 da Lei nº 87, de 1966, nas prestações de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do início da prestação do referido serviço. Neste caso, há duas situações a serem destacadas:

a. se o transporte for realizado dentro do mesmo estado e entre municípios diferentes (ICMS intra-estadual), a legislação do estado deverá indicar a base de cálculo e a alíquota interna de ICMS a ser aplicada sobre o valor a ser pago ao TAC, e o responsável pela retenção e recolhimento;

b. se o transporte for realizado entre estados diferentes (ICMS interestadual), deve-se recorrer ao previsto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/1988 (*in verbis*):

*“VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*
 - b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;*
- (...)”*

No caso da letra “b” anterior, a Resolução do Senado nº 22, de 1989, determinou que a alíquota de ICMS Interestadual a ser destacada no documento fiscal é 12%. Indicou, ainda, que nas operações iniciadas nos estados do Sul e Sudeste, para os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo, a alíquota será de 7%.

A título ilustrativo, ainda referente ao citado no parágrafo anterior, supondo um transporte de carga iniciado no Estado da Bahia com destino ao Estado do Ceará, deve-se observar a alíquota do Ceará para saber qual a sua alíquota interna para esse tipo de serviço, por exemplo, 18% (ICMS). A alíquota que caberá à Bahia seria a interestadual (12%) e, para o Ceará seria a diferença entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna, que neste exemplo ilustrativo, seria de 6% (18% - 12% = 6%). Cabe aqui observar que seria retido do TAC o total de 18% de ICMS, sendo que o recolhimento dos tributos para cada estado (12% para Bahia e 6% para Ceará) poderia ser de responsabilidade do TAC, ou da UG, conforme previsão na legislação do estado.

LEGISLAÇÃO DE REFERÊNCIA

- a. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 05 de outubro de 1988;
- b. Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social (PIS) e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 08 de setembro de 1970;
- c. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 31 de dezembro de 1991;
- d. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1993. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Diário Oficial da União de 16 de setembro de 1996;
- e. Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Institui Contribuições Sociais, Autoriza Créditos de Complementos de Atualização Monetária em contas Vinculadas ao FGTS e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 30 de junho de 2001;
- f. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 01 de agosto de 2003;
- g. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional). Brasília, DF: Diário Oficial da União de 31 de janeiro de 2009;
- h. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966;
- i. Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. Dispõe sobre o Trabalho Temporário nas Empresas Urbanas, e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 4 de janeiro de 1974;
- j. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 16 de dezembro de 1988;
- k. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 1988;
- l. Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 15 de maio de 1990;
- m. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a Organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 25 de julho de 1991;
- n. Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993. Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte -

SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 15 de setembro de 1993;

o. Lei nº 8.745, de 9 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do inciso IX do art. 37 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 10 de dezembro de 1993;

p. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 23 de janeiro de 1995;

q. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas de Direito Tributário à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 31 de outubro de 1996;

r. Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as Contribuições para a Seguridade Social, o Processo Administrativo de Consulta e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 30 de dezembro de 1996;

s. Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Altera Dispositivos das Leis 8.212 e 8.213 e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 11 de dezembro de 1997;

t. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação sobre o PIS/PASEP e a COFINS. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 28 de novembro de 1998;

u. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 2002;

v. Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003. Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 9 de maio de 2003;

w. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 31 de maio de 2003;

x. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras Providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 30 de dezembro de 2003;

y. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 31 de maio de 2007;

z. Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009. Altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009; revoga dispositivos das Leis nos 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, e 8.850, de 28 de janeiro de 1994, para alterar o prazo de pagamento dos impostos e contribuições federais que especifica,

reduzir a base de cálculo da contribuição do produtor rural na venda dos produtos que especifica e efetuar ajustes na tributação do cigarro; e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 29 de abril de 2009;

aa. Lei nº 12.794, de 2 de abril de 2013. Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços; permite depreciação de bens de capital para apuração do Imposto de Renda; institui o Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes; altera a Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, quanto à abrangência do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na comercialização da laranja; reduz o Imposto de Renda devido pelo prestador autônomo de transporte de carga; altera as Leis nºs 12.715, de 17 de setembro de 2012, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 10.925, de 23 de julho de 2004, e 9.718, de 27 de novembro de 1998; e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 3 de abril de 2013;

bb. Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 7 de maio de 1999;

cc. Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 12 de dezembro de 2014;

dd. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018). Brasília, DF: Diário Oficial da União de 23 de novembro de 2018;

ee. Decreto nº 10.995, de 14 de março de 2022. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança;

ff. Resolução do Senado nº 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 22 de maio de 1989;

gg. Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Brasília, DF: Diário Oficial da União de 24 de maio de 2018;

hh. Portaria nº 1.135 de 5 de abril de 2001, do MPAS - Ministério da Previdência e Assistência Social. Dispõe sobre a remuneração paga ou creditada ao condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 9 de abril de 2001;

- ii. Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 12 de janeiro de 2012;
- jj. Instrução Normativa RFB nº 2005, de 29 de janeiro de 2021 (Publicado(a) no DOU de 01/02/2021, seção 1, página 43) Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb);
- kk. Instrução Normativa RFB nº 2.021, 16 de abril de 2021. Dispõe sobre as contribuições previdenciárias e as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre o valor da remuneração da mão de obra utilizada na execução de obras de construção civil. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 20 de abril de 2021;
- ll. Instrução Normativa RFB nº 2043, de 12 de agosto de 2021 (Publicado(a) no DOU de 13/08/2021, seção 1A, página 1) Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf);
- mm. Instrução Normativa RFB nº 2110, de 17 de outubro de 2022 (Publicado no DOU de 19 de outubro de 2022, seção 1, página 46) Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB);
- nn. Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022 (Publicado no DOU de 20 de dezembro de 2022, seção 1, página 46), consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação;
- oo. Portaria Interministerial nº 15, de 10 de janeiro de 2013. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e dos demais valores constantes do Regulamento da Previdência Social (RPS). Brasília, DF: Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 2013;
- pp. Portaria nº 509, de 28 de junho de 2010. Aprova as Instruções Gerais para a Contratação de Pessoal Civil, por Tempo Determinado, no Âmbito do Comando do Exército (IG 10-70) e dá outras providências;
- qq. Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2020 (MAFON 2020). Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de agosto de 2021;
- rr. Manual SIAFI, Macrofunção SIAFI 02.11.21. Suprimento de Fundos;
- ss. FABRETTI, Lúdio Camargo. Código Tributário Nacional: comentado. São Paulo: Atlas, 2008; e

tt. OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. Contabilidade Tributária: inclui o “Supersimples”. São Paulo: Saraiva, 2008.