



---

**Solução de Consulta nº 160 - Cosit**

**Data** 7 de dezembro de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**FATO GERADOR - RETENÇÃO DE IR E CONTRIBUIÇÕES - RETENÇÃO A MAIOR OU INDEVIDA - DEDUÇÃO - COMPENSAÇÃO**

O fato gerador da retenção de imposto de renda na fonte é o pagamento ou crédito e das contribuições o pagamento. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, obriga-se a fonte pagadora à retenção e recolhimento do tributo sob pena de, se não o fizer incorrer nas sanções previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

Cabe ao contribuinte que teve o tributo retido efetuar a dedução ou a compensação desses valores, observado no que se refere à dedução, o período de apuração do imposto de renda ou da contribuição. Entretanto, se os valores retidos forem superiores aos devidos ou na hipótese de o contribuinte deixar de efetuar a dedução, na forma dos incisos I e III, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, resta-lhe apenas a compensação, nos períodos de apuração subsequentes, observado o disposto no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Caberá a retificação da Dirf e da DCTF no caso em que as declarações contiverem informações que não espelhem a operação de pagamento e retenção ou tenha havido erro ou falha no preenchimento.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional (CTN) arts 43, 45, 114, 116, 121, 128 e 156; Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, art. 11; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 34; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 64, § 1º ao 4º; Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, art. 2º, I, art. 3º, I e § 1º e art. 41; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 2º, § 2º e art. 9º; IN RFB nº 1.587, de 15 de setembro de 2015, art. 24 e IN RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, art. 9º e § 1º.

**Relatório**

A consulente, acima identificada, alega haver firmado contrato de prestação de serviço por um período de cinco anos e seis meses, em julho de 2011, momento em que teria pagado uma importância que designa como “Valor X”, o qual teria motivado a retenção, na fonte, de tributos federais devidos pela prestadora dos serviços, sob o código de receita 6190, em observância ao disposto no artigo 1º, parágrafo 2º, da Instrução Normativa – IN – SRF nº 480/2004.

2. Relata, ainda, a consulente, que, ao início da prestação dos serviços, em dois de janeiro de dois mil e doze, teria pagado um novo valor contratual, que designa como “Valor Y”, o qual teria ensejado nova retenção de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, sob o mesmo código de receita 6190.

3. Conforme relata a consulente, a contratada lhe teria informado que apropriara um sessenta avos dos valores retidos, a partir de janeiro de dois mil e doze, ao tempo em que as parcelas da prestação de serviço eram oferecidas à tributação, conforme regime de competência.

4. Prossegue a consulente, narrando que, passados três anos e um mês, resiliaram, ela e a contratada, a relação contratual que havia dado ensejo à retenção tributária em tela, o que teria resultado em acordo de devolução dos valores pagos pela contratada à consulente.

5. Por fim, diz a consulente que a contratada lhe informara de que permaneceria registrando contabilmente o saldo de tributos retidos pela contratante, em virtude de, com a cessação do vínculo contratual, ter deixado de existir a respectiva receita tributável.

6. Circunstanciados os fatos, a consulente apresenta os seguintes três questionamentos à Receita Federal do Brasil, *ipsis litteris*:

1) O Consulente (CONTRATANTE) teria legitimidade para solicitar a restituição e/ou compensação do saldo remanescente, dada a rescisão contratual?

2) Sendo possível a restituição e/ou compensação pelo Consulente, a questão descrita no item I (acima) se enquadra em alguma das hipóteses previstas nos artigos 2º e 8º da IN RFB 1.300/2012?

3) O Consulente (CONTRATANTE), responsável por efetuar a retenção, deverá adotar algum procedimento referente à retificação das suas obrigações acessórias (Dirf e DCTF), caso seja possível efetuar a restituição e/ou compensação dos valores retidos relativos ao período contratual objeto da rescisão?

## Fundamentos

7. A consulente, sociedade de economia mista, está obrigada a efetuar as retenções, na fonte, do Imposto de Renda e das contribuições sociais por força do art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que assim estatui:

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

8. De sua vez, o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim estabelece:

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

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.

§ 3º 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 às mesmas contribuições.

§ 4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição. (grifo nosso)

9. O referido artigo foi regulamentado pela Instrução Normativa nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, cujos dispositivos ora se transcreve:

Art. 2º Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal:

(...)

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

10. Nesse ponto, valemo-nos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional (CTN)), que nos seus artigos 114 e 116 disciplinam o fato gerador da obrigação tributária, nos seguintes termos;

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

11. Tratando-se do imposto de renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo contribuinte o titular da referida disponibilidade conforme disposto nos arts. 43 e 45 do CTN. Dentre as modalidades da extinção da obrigação principal tem-se o pagamento do tributo, o pagamento antecipado e a homologação do respectivo lançamento, bem como as demais modalidades de extinção relacionados no art. 156 do CTN.

12. Note-se que no caso do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, a lei definiu como situação necessária e suficiente para a existência do fato gerador da obrigação tributária de retenção do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, o pagamento, situação esta reforçada pelo art. 2º da Instrução Normativa nº 1.234, de 2012, ao dispor que a retenção deve ser efetuada sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras.

12.1. Em decorrência do disposto acima, mesmo em pagamentos por antecipação de receitas futuras há a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de retenção do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.

13. Por seu turno, em relação a sujeição passiva tributária, o CTN define o sujeito passivo da obrigação tributária nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifo nosso)

14. Como se vê, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Dessa forma, nos rendimentos sujeitos ao imposto

de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.

15. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, com fulcro no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

16. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

17. Assim, no caso do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, a fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda e das contribuições, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o imposto de renda e as contribuições ali elencadas. Dessa forma, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo tributo. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

18. No regime de retenção por antecipação, que é a situação em análise, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda e das contribuições na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda e das contribuições seja efetuada pelo contribuinte, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração de cada tributo: trimestral, mensal estimado ou anual.

19. Depreende-se disso que, se não houver lei designando expressamente a fonte pagadora como contribuinte, responsável ou substituto tributário, o contribuinte é sempre o beneficiário do rendimento, quer a tributação seja definitiva ou por antecipação, ou seja, compete ao beneficiário e não à fonte pagadora incluir na declaração anual a antecipação e o respectivo rendimento, bem assim os rendimentos tributados exclusivamente na fonte.

20. Por fim, vale registrar que no caso de retenção do imposto sem o recolhimento aos cofres públicos, a fonte pagadora, responsável pelo imposto, enquadra-se no crime de apropriação indébita previsto no art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, e caracteriza-se como depositária infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, conforme art. 1º da Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994.

21. Em suma, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, obriga-se a fonte pagadora à retenção e recolhimento do tributo sob pena de, se não o fizer, incorrer nas sanções previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ou seja, somente na hipótese de retenção a maior ou indevida, caracterizada pela retenção efetuada em descumprimento da legislação de regência, compete à fonte pagadora solicitar restituição de quantias recolhidas a título de tributos cuja responsabilidade tributária lhe foi atribuída por Lei.

22. Relativamente a possibilidade de restituição, pela Receita Federal do Brasil – RFB, das quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, na hipótese de cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, assim dispõe:

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

23. No presente caso, ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e não se constatou a ocorrência de nenhuma das hipótese prevista no inciso I, portanto, não cabe à fonte pagadora pleitear a restituição dos valores retidos, conforme prevista no art. 3º da mesma Instrução Normativa, qual seja:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou (sublinhamos)

II - ...

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP). (sublinhamos)

24. Por outro lado, ao contribuinte, conforme disposto nos §§ 3º e 4º do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe-lhe a providência alvitada no § 4º, qual seja, a compensação dos valores retidos com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

25. Nesse sentido dispõe o art 9º da IN RFB nº 1.234, de 2012:

Art. 9º O valor do imposto e das contribuições sociais retidos será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições e poderá ser compensado ou deduzido pelo contribuinte que sofreu a retenção, observando-se as seguintes regras:

I - o valor retido relativo ao IR somente poderá ser deduzido do valor do imposto apurado no próprio mês da retenção;

II - na hipótese em que o valor do IR retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes;

III - os valores retidos na fonte a título de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins somente poderão ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie de contribuição e no mês de apuração a que se refere a retenção;

IV - os valores retidos na fonte a título de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que excederem ao valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB;

V - a restituição de que trata o inciso IV do caput poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente ao mês de apuração da contribuição retida.

Parágrafo único. O valor a ser deduzido, correspondente ao IR e a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

26. Depreende-se da norma acima que cabe ao contribuinte a dedução ou a compensação dos valores retidos, limitada ao período de apuração do imposto de renda ou da contribuição. Acrescenta ainda que os valores retidos dentro do mês ou trimestre só podem ser deduzidos dos valores apurados no mesmo período, cabendo ao contribuinte recolher a diferença, se houver, após deduzidas as retenções. Entretanto, se os valores retidos forem superiores aos devidos ou na hipótese de o contribuinte deixar de efetuar a dedução, na forma dos incisos I e III, acima transcritos, resta-lhe apenas a compensação, nos períodos de apuração subsequentes, observado o disposto no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, o qual dispõe:

Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras fundos.

27. Conclui-se que cabia ao contribuinte (prestador do serviço) que sofreu a retenção, efetuar a dedução dos valores retidos, de imposto de renda e das contribuições apurados no período (mensal estimado ou trimestral). Havendo excedente de imposto retido após a dedução no período, poderia o contribuinte compensar o excesso com o imposto de renda devido nos períodos posteriores. Já na hipótese de excesso de contribuições retidas em relação aos valores apurados no período, o contribuinte poderia pleitear a restituição ou compensação com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

28. Dessa forma, considerando o lapso de tempo entre o fato gerador da obrigação tributária, resta somente ao contribuinte (prestador do serviço), se ainda houver crédito a seu favor não utilizado, a prerrogativa disposta no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

29. Quanto ao terceiro questionamento da consulente, o art. 24 da IN RFB nº 1.587, de 15 de setembro de 2015, prevê a obrigatoriedade de apresentação de Dirf retificadora em caso de alteração da Dirf apresentada anteriormente, nos seguintes termos:

Art. 24. Para alterar a Dirf apresentada anteriormente, deverá ser apresentada Dirf retificadora, por meio do sítio da RFB na Internet, no endereço informado no caput do art. 5º.

§ 1º A Dirf retificadora deverá conter todas as informações anteriormente declaradas, alteradas ou não, exceto aquelas que se pretenda excluir, bem como as informações a serem adicionadas, se for o caso.

§ 2º (...)

§ 3º A Dirf retificadora substituirá integralmente as informações apresentadas na declaração anterior.

30. Assim, com relação a consulente, somente caberá retificação da Dirf no caso em que a declaração contiver informações que não espelhem a operação de pagamento e retenção ou tenha havido erro ou falha no preenchimento.

31. Do mesmo modo que a Dirf, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, somente deverá ser retificada, com vista a espelhar a correta situação, caso tenha havido uma das situações descritas no item 30, aliás conforme dispõe a IN RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015:

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

32. Finalmente, em relação ao acordo efetuado por ocasião da rescisão contratual entre o tomador dos serviços e o prestador, consoante o disposto no art. 123 do CTN, vale registrar que os acordos não devem ser opostos a Fazenda Nacional, ou seja, o valor retido pelo tomador dos serviços, independentemente de o contrato ter sido rescindido e ou parcelas devolvidas, o crédito tributário a ser utilizado pelo contribuinte (prestador do serviço) é o valor referente as retenções efetivamente efetuadas.

## Conclusão

33. Posto isto, respondendo objetivamente as questões formuladas pelo consulente conclui-se:

*1) O Consulente (CONTRATANTE) teria legitimidade para solicitar a restituição e/ou compensação do saldo remanescente, dada a rescisão contratual?*

A resposta é não. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, obriga-se a fonte pagadora à retenção e recolhimento do tributo sob pena de, se não o fizer incorrer nas sanções previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

*2) Sendo possível a restituição e/ou compensação pelo Consulente, a questão descrita no item I (acima) se enquadra em alguma das hipóteses previstas nos artigos 2º e 8º da IN RFB 1.300/2012?*

A resposta é não pelas mesmas razões da resposta 1.

3) O Consulente (CONTRATANTE), responsável por efetuar a retenção, deverá adotar algum procedimento referente à retificação das suas obrigações acessórias (Dirf e DCTF), caso seja possível efetuar a restituição e/ou compensação dos valores retidos relativos ao período contratual objeto da rescisão?

A resposta é não. A consulente somente deverá retificar a Dirf e a DCTF no caso em que a declaração contiver informações que não espelhem a operação de pagamento e retenção ou tenha havido erro ou falha no preenchimento.

34. Dessa forma, solucionando a consulta responde-se ao consulente que:

a) O fato gerador da retenção de Imposto de renda é o pagamento ou Crédito e das contribuições o pagamento. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, obriga-se a fonte pagadora à retenção e recolhimento do tributo sob pena de, se não o fizer incorrer nas sanções previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002;

b) Cabe ao contribuinte que teve o tributo retido efetuar a dedução ou a compensação desses valores, observado no que se refere a dedução, o período de apuração do imposto de renda ou da contribuição. Entretanto, se os valores retidos forem superiores aos devidos ou na hipótese de o contribuinte deixar de efetuar a dedução, na forma dos incisos I e III, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, resta-lhe apenas a compensação, nos períodos de apuração subsequentes, observado o disposto no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012; e

c) Caberá a retificação da Dirf e da DCTF somente no caso em que a declaração contiver informações que não espelhem a operação de pagamento e retenção ou tenha havido erro ou falha no preenchimento.

À consideração superior.

*Assinado digitalmente*

DANIEL ALVES RAMIRES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

*Assinado digitalmente*

FABIO CEMBRANEL

Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Dirpj

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo esta Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 22, de 06 de novembro de 2013, com fundamento no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit