



Solução de Consulta nº 7 - Cosit

Data 6 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECLARAÇÃO PARCIAL DE INEFICÁCIA.

O processo de consulta não se presta ao fornecimento de orientações procedimentais, cuja competência para apreciação e aplicação das disposições legais e regulamentares específicas, no contexto operacional, é da autoridade administrativa que jurisdiciona o domicílio tributário do contribuinte.

INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O que o instituto da denúncia espontânea não se aplica para fins de afastar a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pois ela é devida na falta de retenção e ainda que o tributo tenha sido recolhido após o prazo fixado para seu recolhimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional (CTN) arts. 138 e 156; 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 1.717, de 2017, art. 2º e art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 2º, § 2º, art. 7º e art. 9º.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa aos procedimentos a serem adotados no caso de retenção e recolhimento de tributos a menor em razão de erro na utilização de alíquota.

2. A consulente expõe que:

2.1. Ostentando natureza jurídica de Sociedade de Economia Mista, efetua 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, conforme determina o art. 2º da IN RFB nº 1234, de 2012;

2.2. No caso do objeto sob consulta, realizou a retenção e recolhimento de tributos relativos ao pagamento efetuado a fornecedor utilizando a alíquota de 5,85% (código de receita 6147) quando o correto deveria ser utilizar a alíquota de 9,45% (código de receita 6190);

2.3. Como o recolhimento da retenção relativa a diversos fornecedores é feito utilizando-se um único DARF, para todos os pagamentos realizados no mesmo período de apuração, não é possível a utilização do instituto do REDARF para que possam recolher a diferença, já que é vedado, pelo artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 672 de 2006, o desmembramento de DARF em dois ou mais documentos;

2.4. Diante da impossibilidade de utilização do REDARF, providenciou o recolhimento do valor integral atualizado, com o código de receita 6190 (9,45%), e retificou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF; além disso, considerou o recolhimento realizado pelo código de receita 6147 (5,85%) como pagamento indevido ou a maior, para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, em conformidade com o disposto no artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.300 de 2012.

3. Ao final da exposição, a consulente apresenta os seguintes questionamentos:

a) Ainda não tendo ocorrido o encerramento do ano-calendário, como se trata de mera antecipação de tributo a ser pago pelo beneficiário do rendimento, é possível recolher apenas o valor relativo à diferença de retenção a menor (3,60%) entre os códigos de receita 6190 (9,45%) e 6147 (5,85%) através do código de receita correto (6190)?

b) Em caso positivo, seria admitido retificar a DCTF para registrar o débito correto pelo código 6190 (9,45%) e na vinculação dos pagamentos lançar tanto o DARF recolhido inicialmente no código 6147 quanto o DARF com a diferença recolhida no código 6190 totalizando o valor do débito declarado, tendo em vista que o programa da DCTF não impede tal vinculação?

c) Caso advenha o encerramento do ano-calendário antes de solucionada esta consulta, a consulente poderá protocolar denúncia espontânea para não recolhimento da multa, e recolher somente o valor referente aos juros de mora sobre o tributo retido a menor, tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, com base no item 16 do Parecer Normativo CST nº 1 de 2002?

Fundamentos

4. 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. (grifou-se)

5. Por sua vez, a Lei nº 10.833, de 2003, em seus arts. 34 a 36, assim estabelece:

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:

.....

II - sociedades de economia mista; e

.....

Parágrafo único. A retenção a que se refere o caput deste artigo não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I – petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – álcool, biodiesel e demais biocombustíveis. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 35. Os valores retidos no mês, na forma dos arts. 30, 33 e 34 desta Lei, deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente àquele mês em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições. (grifou-se)

6. Como se verifica, o art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, obriga às sociedades de economia mista da administração pública federal a também realizarem a retenção na fonte das Contribuições Sociais referidas — além do imposto de renda —, quando efetuarem

pagamentos referidos no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o qual, por sua vez, obriga ao mesmo procedimento aos órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Os pagamentos aludidos são os relativos a fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral.

7. De igual modo, o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, dispõe:

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:

...

V - as sociedades de economia mista; e

(...)(grifou-se)

8. Diante da legislação colacionada, nota-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 de antecipar o IR/CSLL/PIS/PASEP/Cofins, em favor de terceiro, o pagamento do serviço prestado, situação que está reforçada no 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.

9. 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 pela satisfação do crédito tributário.

10. No regime de retenção por antecipação, que é a situação em análise, 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.

11. 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. Por outro lado, a fonte pagadora – no caso, a consultante – ao fazer o pagamento ao prestador do serviço e beneficiário, é obrigada a reter na fonte e a recolher o tributo a título de antecipação e a declarar na DCTF e na DIRF essa retenção. Na DCTF, a fonte pagadora informará o valor total de retenções por código de receita (art. 6º, §5º, da IN RFB nº 1.599, de 2015) e na DIRF a fonte pagadora informará a retenção na fonte por beneficiário, código de receita e valor do rendimento pago (art. 4º; art. 12, I, §2º, art.15, da IN RFB nº 1.671, de 2016).

12. E mais, 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.

13. Conforme por ela informado, a consulente:

a) reteve e recolheu indevidamente tributo no código 6147 (5.85%) – o valor correspondente a esse recolhimento é passível de restituição ou compensação;

b) recolheu o valor correto, corrigido, no código 6190 (9,45%) – entretanto, esse valor é maior do que aquele que efetivamente foi retido do beneficiário. – o valor da diferença entre o recolhido e o retido é passível de restituição ou compensação.

14. Tendo em vista o recolhimento de valor distinto do retido, há que se observar que a consulente é obrigada a informar o valor realmente retido tanto na DIRF como no Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção na Fonte, no código correto 6190, sob pena de declaração falsa.

IN SRF nº 119, de 28 de dezembro de 2000

Art. 2º A fonte pagadora deverá fornecer, à pessoa jurídica beneficiária, comprovante de retenção do imposto de renda que indique:

I - o nome empresarial e o número de inscrição completo (com 14 dígitos) no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) da fonte pagadora e do beneficiário;

II - o mês da ocorrência do fato gerador e os valores em reais, inclusive centavos, do rendimento bruto e do imposto de renda retido;

III - o código utilizado no DARF (com 4 dígitos) e a descrição do rendimento.

....

Art. 3º As informações prestadas no Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Jurídica deverão ser discriminadas na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF.

Art. 4º O Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Jurídica será utilizado para comprovar o imposto de renda retido na fonte a ser deduzido ou compensado pela beneficiária dos rendimentos ou a ela restituído.

.....

Art. 9º À fonte pagadora que prestar informação falsa sobre rendimentos pagos, deduções ou imposto retido na fonte, será aplicada multa de trezentos por cento sobre o valor que for indevidamente utilizável, como redução do imposto a pagar ou aumento do imposto a restituir ou a compensar, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. Na mesma penalidade incorrerá aquele que se beneficiar da informação, sabendo ou devendo saber ser falsa.

IN RFB nº 1.671, de 22 de novembro de 2016

Art. 4º Sem prejuízo do disposto na alínea “b” do inciso II do caput do art. 2º, deverão ser prestadas informações relativas à retenção do IRRF e das contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, nos termos do art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas Dirf 2017 apresentadas por:

....

IV - sociedades de economia mista; e

....

Art. 12. As pessoas obrigadas a apresentar a Dirf 2017, conforme o disposto nos arts. 2º a 4º, deverão informar todos os beneficiários de rendimentos:

I - que tenham sofrido retenção do imposto sobre a renda ou de contribuições, ainda que em um único mês do ano-calendário;

...

Art. 15. A Dirf 2017 deverá conter as seguintes informações relativas aos beneficiários pessoas jurídicas domiciliadas no País:

I - o nome empresarial;

II - o número de inscrição no CNPJ;

III - os valores dos rendimentos tributáveis pagos ou creditados no ano-calendário, discriminados por mês de pagamento ou crédito e por código de receita, que:

a) tenham sofrido retenção do imposto sobre a renda ou de contribuições, na fonte, ainda que o correspondente recolhimento não tenha sido efetuado, inclusive por decisão judicial; e

b) não tenham sofrido retenção do imposto sobre a renda ou de contribuições, na fonte, em virtude de decisão judicial; e

*IV - o respectivo valor do imposto sobre a renda ou de contribuições **retidos na fonte.** (grifou-se)*

15. De toda a forma, obriga-se a fonte pagadora à retenção e recolhimento do tributo nos termos do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de, se não o fizer, incorrer nas sanções previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1o, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.(grifou-se)

16. Como se verifica, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não prevê hipótese de dispensa da multa à fonte pagadora que retém à menor o tributo devido ainda que recolha a diferença depois do prazo fixado.

17. 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 de retenção lhe foi atribuída por Lei.

18. Quanto aos questionamentos da consulente formulados nos itens 3.a e 3.b, além de não haver indicação precisa dos dispositivos da legislação tributária que subsidiariam as indagações apresentadas, resta evidente o caráter procedimental que os conformam, afetos a operacionalização de documentos de arrecadação e de declaração de obrigações tributárias.

18.1. Neste aspecto, não se presta a solução de consulta para fornecimento de orientações procedimentais, já que o instituto da consulta não se presta a validar procedimentos, tendo como finalidade tão somente a interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio. Ressalta-se que a competência para apreciação e aplicação das disposições legais e regulamentares específicas, no contexto operacional, é da autoridade administrativa que jurisdiciona o domicílio tributário do contribuinte.

18.2. Dentre os requisitos da consulta, impende destacar os prescritos no inciso II, do art. 18 da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, fundamentais para o deslinde da consulta sob análise:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

18.3. Dos dispositivos acima expendidos, deflui-se que não cabe solução de consulta para fatos em tese e/ou se não há a indicação precisa dos dispositivos normativos sob os quais se pretende a análise interpretativa.

18.4. Assim, quanto aos questionamentos constantes nos itens 3.a e 3.b, declara-se a ineficácia parcial da consulta.

19. No item 3.c a consulente questiona se poderá protocolar denúncia espontânea para não recolhimento da multa (sem, contudo, especificar a que multa se refere), e recolher somente o valor referente aos juros de mora sobre o tributo retido a menor, tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado.

19.1. Depreende-se pelo contexto da consulta, que se refere ao Parecer Normativo nº 1, de 2002, em seu item 16, e que a multa a que se refere a consulente é aquela prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, conforme citada no item 15. Passa-se a responder, então, ao seguinte questionamento: “Caso advenha o encerramento do ano-calendário antes de solucionada esta consulta, a consulente poderá protocolar denúncia espontânea para não recolhimento da multa, e recolher somente o valor referente aos juros de mora sobre o tributo retido a menor, tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, com base no item 16 do Parecer Normativo CST nº 1 de 2002” (grifou-se)?

20. Após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do contribuinte.

21. A multa disposta no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não é afastada pelo instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN (abaixo transcrito). Isso porque a denúncia espontânea pressupõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

22. Com relação ao tributo não retido e recolhido em atraso, a despeito da possibilidade de a fonte pagadora informar à Administração Tributária a ausência da retenção, essa possibilidade não se faz mais aplicável para fins de adoção do instituto da denúncia espontânea após ocorrida a apuração do tributo devido pelo contribuinte. Sobre o instituto da denúncia espontânea impende esclarecer que se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para incentivar a autorregularização dos contribuintes no interesse da regular arrecadação de tributos. Ainda sobre o tema, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011, com base no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, declara:

ATO DECLARATÓRIO Nº 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho

publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki.

23. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em razão da vinculação automática aos atos do Ministro da Fazenda, manifestou-se sobre o assunto, através **Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012**, em que esclareceu diversos questionamentos acerca da matéria. A seguir transcreve-se o entendimento exarado na conclusão da Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012:

Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012:

6. Em conseqüência, conclui-se:

.....

b) que **se considera ocorrida a denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item "b" acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

24. Conforme se vê, a denúncia espontânea exige o pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Contudo, no caso sob análise, após o encerramento do período de apuração

do tributo devido, não há mais crédito tributário devido por aquele a quem a lei atribuiu o dever de retenção, mas mora e descumprimento em relação ao dever de promover a retenção na data prevista, conforme disposto pela legislação tributária.

25. Dessa forma, a denúncia espontânea não se aplica ao terceiro que tem o dever de promover a retenção no caso dos tributos. Após o encerramento do período de apuração do tributo a obrigação de pagamento do crédito tributário passa a ser do contribuinte e não mais do responsável pela retenção. Não há valor de crédito tributário a recolher, a atrair os benefícios da denúncia espontânea.

25.1. Interpretação diversa resultaria em estímulo ao não recolhimento das retenções a título de antecipação no prazo previsto na legislação. Posteriormente, ao final do período de apuração do tributo, já transferida a obrigação por seu pagamento ao contribuinte, aquele a quem a lei atribui a obrigação de retenção dos benefícios da denúncia espontânea valer-se-ia do instituto da denúncia espontânea, sem realizar, para tal, nenhum pagamento aos cofres da União. Seria um desrespeito ao regular cumprimento das obrigações tributárias e ao pagamento das antecipações nas datas previstas, em prejuízo ao fluxo de caixa da União.

26. Desta feita, considerando-se que a denúncia espontânea opera-se sob a ótica, também, do benefício para a Administração Tributária, não se aplica a denúncia espontânea à multa disposta no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002. A título de reforço argumentativo cabe citar que não há vantagem econômica para a União na hipótese em que o responsável pela retenção informa o descumprimento do dever de antecipação de tributo já apurado e pago pelo terceiro contribuinte, pois perfectibilizada a apuração do tributo devido pelo contribuinte, passando a ser deste a obrigação tributária, e não mais daquele responsável pela retenção. Nesse sentido colaciona-se julgado do STJ:

“[...] a denúncia espontânea se opera sob a ótica de relação custo-benefício da Administração Tributária, tendo em vista que o mecanismo do lançamento por homologação – que consiste na antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte sem o prévio exame da autoridade – somado à obrigação tributária acessória de entregar documento onde é feita a declaração e confissão de créditos e débitos constituindo, dessa forma, o crédito tributário em substituição ao lançamento que deveria ser realizado pela autoridade administrativa, consubstancia política tributária que diminui o custo administrativo (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte aumentando seu custo total.” (EREsp 1131090/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2015, DJe 10/02/2016)

27. Por fim, não há previsão legal de que, depois de efetuado o pagamento com a retenção a menor ao beneficiário do tributo, a fonte pagadora possa recolher aos cofres públicos o valor correspondente a diferença do devido e o efetivamente retido, ainda que com os juros de mora e ser dispensado da multa de que trata o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, isso porque o caput c/c seu parágrafo único estabelece que ela é devida na falta de retenção (no caso, esta foi a menor) e ainda que o tributo tenha sido recolhido após o prazo fixado (não importando aqui se antes ou depois de apurado e pago o tributo pelo beneficiário), o que exclui a possibilidade da espontaneidade do art. 138.

Conclusão

28. Diante do exposto, conclui-se:

a) pela declaração parcial de ineficácia da consulta em relação aos questionamentos 3.a e 3.b, uma vez que o processo de consulta não se presta ao fornecimento de orientações procedimentais, cuja competência para apreciação e aplicação das disposições legais e regulamentares específicas, no contexto operacional, é da autoridade administrativa que jurisdiciona o domicílio tributário do contribuinte;

b) que o instituto da denúncia espontânea não se aplica para fins de afastar a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pois ela é devida na falta de retenção e ainda que o tributo tenha sido recolhido após o prazo fixado para seu recolhimento.

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

<p><i>Assinado digitalmente</i> MIRZA MENDES REIS Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenadora da Copen</p>	<p><i>Assinado digitalmente</i> CLAUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenadora da Cotir</p>
--	--

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação