



Solução de Consulta nº 277 - Cosit

Data 26/12/2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS

COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO DE IR, CSLL, COFINS E PIS/PASEP. RETENÇÃO. PAGAMENTO EM DUPLICIDADE.

O reconhecimento do direito de restituição do Imposto de Renda (IR), da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade (Cofins) e da Contribuição para o Pis/Pasep é de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Tratando-se de retenção devida, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, mas que resulte, para o prestador de serviços, em eventual pagamento de tributos em duplicidade, cabe àquele que sofre a retenção solicitar a restituição ou compensação. Aplica-se o disposto no art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, combinado com o disposto nos artigos 2º e 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 165, I, art. 166; Lei nº 9.430, de 1996, art. 64, §1º, §3º, §4º; Lei nº 11.457, de 2007, art. 1º; Decreto nº 9.003, de 2017, Anexo I, art. 25, I, III e VIII; Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, art. 2º, I, art. 7º, I, §1º, art. 18, art. 19; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 9º.

Relatório

A consulente, Autarquia Federal, vem a esta Coordenação-Geral de Tributação oferecer Consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal. Trata-se de requisição apresentada àquela autarquia por uma prestadora de serviços nos seguintes termos:

A empresa ora Requerente, no ano de 2015, foi optante do regime de lucro arbitrado. Assim, ao fim dos períodos de apuração tributária, a Requerente tinha obrigatoriamente de recolher os tributos correspondentes ao período.

Dessa forma, quando **a consulente** fazia o pagamento, a empresa Requerente já havia recolhido os tributos (...)

Conforme a legislação em vigor em 2015, o imposto de renda para os optantes do lucro arbitrado deviam ser recolhidos trimestralmente, como se vê dos arts. 220 e 530 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 1999).

Já o recolhimento de PIS e COFINS era mensal, como determinava o art. 12 da Lei nº 11.933/09, que deu nova redação ao art. 18 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Por essa razão, a Requerente recolheu os tributos (IR/PIS/COFINS/CSLL) ao fim das apurações, tal como lhe impunha o regime de lucro arbitrado. (...)

Ocorre que **a consulente reteve na fonte os mesmos tributos já pagos pela Requerente**, pois, a seu ver, a retenção ser-lhe-ia obrigatória, por força da Instrução Normativa RFB 1234, de 11 de janeiro de 2012, em seu art. 22, II.

Decorreu daí evidente recolhimento duplicado dos mesmos tributos.

(...)

... esta prestadora de serviços vem requerer que os tributos por ela diretamente pagos no ano de 2015 (provados com as notas fiscais anexas), e de novo retidos pela consulente nos pagamentos em atraso:

a) sejam compensados nas retenções futuras a serem realizadas pela consulente nos pagamentos devidos à Requerente, na forma do art. 64, §4º, da Lei nº 9.430, de 1996;

b) ou sejam devolvidos à Requerente por essa autarquia federal, a fim de que ele, por sua vez, possa recuperar esses recursos da Receita Federal, conforme art. 166 do CTN e art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, sem prejuízo para a consulente;

c) Em qualquer caso, os créditos equivalentes aos tributos a serem compensados ou devolvidos sejam devidamente corrigidos, na forma definida pela SRF, isto é, por meio da SELIC. (destaques do original)

2. A Coordenação de Finanças da consulente, bem como a Procuradoria que atua junto à autarquia, levantaram as seguintes ponderações:

“(...)

4. Ainda que a empresa alegue que a consulente não figure como substituto tributário, na qualidade de contratante/tomador, como já fora explicitado acima, com respaldo no princípio constitucional da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, à Autarquia **não é facultado promover a retenção na fonte** dos tributos sob análise, mas trata-se de uma obrigação imposta e definida no artigo 79 da IN SRF nº 1234/2012 (...)

6. Ainda que a contratada alegue que se viu obrigada a recolher o DARF em razão de ter optado pelo regime tributário de lucro arbitrado, pelo fato dos pagamentos a que fazia jus no ano de 2015 terem sido feitos com atraso, no que concerne à retenção tributária, a nenhum contratado/contribuinte são impostas penalidades de ordem administrativa, pecuniária ou tributária, uma vez que a própria Instrução Normativa SRF nº 1.234/2012, artigo 7º, inciso I, prevê que *"os valores retidos deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelos órgãos da administração pública federal direto, autarquias e fundações federais que efetuarem a retenção, até o 3º (terceiro) dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou*

prestadora do serviço." (...) Além disso, o tipo de regime de tributação eleito por um contribuinte corresponde a uma relação que envolve a Secretaria da Receita Federal do Brasil e não a consulente." (grifos do original)

“(…)

4. A consulente cumpriu com seu dever legal ao realizar a retenção na fonte e o respectivo recolhimento do valor relativo aos aludidos tributos. No entanto, a empresa Requerente também o fez, justificando no fato de que a autarquia realizou os pagamentos devidos com atraso.

5. A duplicidade de recolhimento do mesmo tributo com relação ao mesmo fato gerador configura pagamento indevido. Fato que respalda o prejudicado haver a restituição ou mesmo a compensação do quanto pago indevidamente.

6. Via de regra, se a obrigação de recolhimento é na fonte, a empresa não fica responsável pelo pagamento para que não ocorram situação como a exposta. Mas, ocorrendo a duplicidade de recolhimento, é lícita a compensação ou mesmo a restituição.”

3. Por fim, a Autarquia tece os seguintes questionamentos:

1) A consulente deverá efetuar restituição direta à empresa a título de retenção tributária pelas alegações feitas?

2) A empresa deverá encaminhar a demanda diretamente à Secretaria da Receita Federal?

Fundamentos

4. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fatos abstratos relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Por tal motivo, somente serão objeto de análise as questões relativas à descrição do fato narrado pelo requerente, suprimindo-se de qualquer análise de mérito os demais fatos relativos ao caso concreto que não tenham sido apresentados a este Órgão.

6. A matéria sob consulta tem como objeto a **retenção de tributos** realizada pela consulente diante de pagamentos efetuados à Empresa prestadora de serviços e a sua **restituição** por alegação de recolhimento duplicado referente a mesmo fato gerador.

7. A Autarquia informa que fez a retenção do Imposto de Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Cofins e da contribuição para o

Pis/Pasep como antecipação do crédito tributário devido pelo contribuinte, de que trata o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“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**.

(...)

§ 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.

(...)” (grifos não constam do original)

8. O ordenamento jurídico é inequívoco ao atribuir à Secretaria da Receita Federal do Brasil o papel de Administração Tributária no âmbito da União. Dentro dessa atribuição está compreendido o exercício das atividades de restituição, compensação e controle dos créditos tributários.

9. Nada impede, no entanto, que sejam atribuídas a certas pessoas obrigações no interesse da arrecadação e controle de tributos, observados os parâmetros legais. Dessa maneira, fundamenta-se o **dever de retenção** exposto no item 7.

10. As normas infralegais referentes à retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta e indireta a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços estão positivadas na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

“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:

I - os órgãos da administração pública federal direta;

II - **as autarquias**;

III - as fundações federais;

IV - as empresas públicas;

V - as sociedades de economia mista; e

VI - as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

(...)” (grifos do original)

11. A obrigação de retenção e recolhimento é indisponível e deve ser observada, sob pena de responsabilização; assim, caso a consulente a tenha feito de acordo com a legislação aplicável, ainda que referente a pagamentos em atraso, não poderá ser considerada indevida a retenção para fins do que dispõe a **seção IV** da Instrução Normativa da RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

11.1. Em reforço argumentativo, cumpre expor que a fonte pagadora possui a obrigação de reter e recolher o tributo sob pena de aplicação das sanções dispostas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002. Assim, caso operada a retenção de acordo com a legislação não há que se falar em retenção a maior ou indevida.

12. Pelo exposto, quanto ao **primeiro questionamento** objeto desta Solução de Consulta, não cabe à consulente efetuar restituição direta à empresa a título de retenção tributária se ausente a retenção indevida ou a maior. Tampouco, cabe à consulente deixar de reter e recolher valores em relação a períodos subsequentes.

13. Contudo, o fato de a consulente ter efetivado eventual retenção em acordo com o disposto na legislação tributária não impede que a empresa prestadora de serviços solicite e tenha reconhecido o seu direito de restituição de eventuais valores pagos a maior, em razão do recolhimento em duplicidade.

14. O direito à restituição tributária é previsto no Código Tributário Nacional (CTN), artigos 165 a 169:

“Art. 165. O sujeito passivo tem **direito**, independentemente de prévio protesto, **à restituição** total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou **pagamento espontâneo** de tributo indevido ou maior que o devido **em face** da legislação tributária aplicável, ou **da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido**;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.”

15. A regulamentação dos dispositivos do CTN acima, no âmbito da RFB, se dá por meio da IN RFB nº 1.717, de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso. Em especial, no caso objeto da consulta, relativa à retenção de que trata o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe observar, também o disposto no art. art 9º da IN RFB nº 1.234, de 2012 (abaixo transcrito):

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.

16. De acordo com a IN RFB nº 1.717, de 2017 a RFB poderá restituir as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a fazê-lo, por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I contido na Instrução Normativa.

“Art. 2º A RFB poderá restituir 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;

(...)

Art. 7º A restituição poderá ser efetuada:

I - a **requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada** a requerer a quantia; ou

(...)

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa.

(...)” (grifos não constam do original)

16.1. A Administração possui o dever de ser diligente no deferimento de direitos creditórios passíveis de restituição, e deve evitar o enriquecimento sem causa. Logo, está obrigada à devolução dos valores se constatada a existência de recolhimento em duplicidade do tributo devido. O pagamento da restituição depende sempre de pedido e de prévia análise da autoridade administrativa quanto à existência de crédito passível de restituição, observada a legislação aplicável à matéria.

17. Diante do exposto, quanto ao **segundo questionamento** objeto desta Solução de Consulta, partindo do pressuposto de que a retenção pela consulente foi realizada de acordo com a legislação aplicável, e, portanto, não foi indevida, a prestadora de serviços, que sofreu a retenção **deverá encaminhar a demanda diretamente à RFB**, nos termos da IN RFB nº 1.717, de 2017, uma vez que poderá ter reconhecido o seu direito de restituição e/ou compensação, observada a legislação aplicável, diante das circunstâncias materiais que o comprovem.

Conclusão

18. A obrigação de retenção e recolhimento é indisponível e deve ser observada, sob pena de responsabilização. Assim, caso a consultante a tenha feito de acordo com a legislação aplicável, não deve ser considerada indevida a retenção para fins do que dispõe a seção IV da Instrução Normativa da RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. No caso, não cabe à autarquia efetuar restituição direta à empresa prestadora de serviços a título de retenção tributária, tampouco deixar de efetuar a retenção e o recolhimento em relação a períodos subsequentes.

19. A empresa prestadora de serviços poderá solicitar eventual direito de restituição e/ou compensação em razão de pagamento a maior advindo do recolhimento, em duplicidade, de valores oriundos de retenção e de pagamento próprio espontâneo, caso as circunstâncias materiais o comprovem, observadas as restrições dispostas na legislação, em especial, no art. 9º da IN RFB nº 1.234, de 2012 e na IN RFB nº 1.717, de 2017.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. 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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit