



<b>Processo nº</b>	10166.005505/2007-14
<b>Recurso</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9101-005.480 – CSRF / 1ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	08 de junho de 2021
<b>Recorrente</b>	ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DE HOSPITAL PRIVADOS DO DF
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2007, 2008

COMPENSAÇÃO. RETENÇÕES INDEVIDAS. INEXISTÊNCIA DE DÉBITOS PRÓPRIOS PARA DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE INDÉBITO.

As retenções indevidamente sofridas pela Associação ao receber honorários que serão repassados a seus associados constituem indébito passível de compensação se inexistir débitos próprios dos quais as retenções devem ser inicialmente deduzidas.

Admitida a formação de indébito em tais circunstâncias, o recurso do sujeito passivo é parcialmente provido, com determinação de retorno à autoridade fiscal para as verificações necessárias em face do pedido que se afirmou possível.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos à unidade de origem para que profira despacho complementar, vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob (relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DE HOSPITAL PRIVADOS DO DF (e-fls. 169 e seguintes) em face do acórdão nº 1401-003.666 (e-fls. 143 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida teve a seguinte ementa:

**“Assunto: Normas de Administração Tributária**

Exercício: 2007

**TRIBUTOS RETIDOS NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO. COMPENSAÇÃO DIRETA COM OUTROS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não se tratando de retenção indevida, o tributo de renda retido por fontes pagadoras como antecipação do devido, isoladamente considerado, não se presta a eventual compensação tributária. Somente o eventual saldo negativo encontrado ao final do período de apuração do imposto é que pode ser objeto de compensação com outros tributos.

A legislação somente permite deduzir/compensar valores retidos na fonte na base de cálculo da CSLL, PIS e Cofins diretamente na escrituração contábil ou na Declaração de Isenta ou DACON da pessoa jurídica que prove haver assumido referido encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

**APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.**

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.”

O processo discute o teor do despacho decisório de e-fls. 43 e seguintes, que não homologou a declaração de compensação apresentada pela interessada, que pretendia compensar créditos oriundos de retenções na fonte, a título de CSLL, PIS e Cofins, sofridas em maio de 2007, no montante de R\$ 82.742,93, com débitos de retenções na fonte destas mesmas contribuições, feitas pela contribuinte na quinzena de maio de 2007, no código de receita 5952, em igual montante.

A DRF informa que na época do pedido a compensação deveria ter sido pleiteada por meio do programa PER/DCOMP, nos termos da IN 320, publicada em 14/05/2003. Por outro lado, informa que a IN 600, de 2005, admite a entrega de declaração em formulário, quando fosse impossível a utilização do programa (art. 26, § 1º). Considerando a IN 598/2005, a DRF disse que não havia como o contribuinte informar o crédito solicitado por meio de PER/DCOMP, de sorte que considerou válida a declaração de compensação por meio de formulário.

Os fundamentos do despacho decisório que não homologou a compensação foram assim apresentados pela DRF de origem:

“Primeiramente, cabe esclarecermos quais são as hipóteses previstas em lei de utilização de saldo credor de PIS e Cofins para compensação com tributos diversos. São três, a saber: a de apuração do crédito relativo às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência; aquele apurado na exportação de mercadorias,

prestação de serviços ou vendas para a empresa comercial exportadora, para este fim específico; e o decorrente da retenção na fonte de PIS e da Cofins quando não for possível a sua dedução dos valores a pagar nos respectivos meses de apuração. Isto está determinado respectivamente no art.16 da lei 11.116/2005, no art. 5º da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 5º da Medida Provisória n.º413/2008, abaixo transcritos:

[...]

O suposto crédito apresentado pela contribuinte é oriundo de retenção na fonte da CSLL, PIS e Cofins. A matéria encontra-se disciplinada na Lei n.º 10.833/2003, para o caso de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, e na lei 9.430/1996, quando os pagamentos são efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Desta legislação, destacaremos os artigos transcritos abaixo:

[...]

A contribuinte declara como pessoa jurídica isenta do IRPJ (fl.34) e, embora como tal esteja obrigada à entrega de DCTF, não está obrigada a apresentar a Dacon (à exceção das pessoas jurídicas isentas do IR cujo valor mensal das contribuições a serem informadas seja superior a R\$ 10.000,00). Logo, de acordo com o art. 5º da MP n.º 413/2008, para que possa aproveitar o crédito da retenção na fonte sofrida de PIS e Cofins, deve ocorrer a impossibilidade da dedução da retenção, que se materializa quando esta exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

Tomando-se a DCTF apresentada no 1º semestre de 2007, onde constam os débitos de PIS e Cofins para maio de 2007, que é o mesmo período de apuração do crédito indicado de retenção na fonte destas contribuições, observa-se que houve PIS e Cofins **pagos mediante Darf** nos valores de R\$ 219,51, R\$ 745,44 e R\$ 1.013,11 (fls.34 a 36). Como houve necessidade de **pagamento** destas contribuições, conclui-se que não foi atendido o disposto no art. 5º, caput e § 1º, da MP n.º413/2008.

No que diz respeito à CSLL, caso as retenções sejam em valor superior ao devido, a contribuinte pode optar por apresentar a declaração de isenta do IRPJ e preencher no programa gerador da declaração o campo que indica que ela é contribuinte da CSLL (fl.36), informando as retenções sofridas de CSLL a cada mês ou trimestralmente, conforme sua forma de apuração, para que estas possam ser somadas e gerar um saldo negativo ao final do período, que poderá ser utilizado na compensação com outros tributos e contribuições.”

A partir das premissas expostas, a DRF de origem concluiu pela não homologação da compensação pleiteada, nos seguintes termos:

“Dessa forma, chega-se a conclusão de que a contribuinte **não faz jus** ao crédito de retenções de PIS e Cofins em maio de 2007, posto que não observou o disposto no caput e § 1º do art.5º da MP n.º 413/2008, e de que é **incabível** a compensação diretamente da CSLL retida na fonte com o valor a recolher de retenções de CSLL, PIS e Cofins feitas sobre pagamentos a outras pessoas jurídicas ou órgãos públicos. A legislação permite deduzir da base de cálculo da CSLL, PIS e Cofins os valores retidos, sendo esta dedução feita diretamente na escrituração contábil da pessoa jurídica ou mediante Declaração de Isenta ou DACON.”

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual alegou, em síntese, que:

*- é associação que congrega os médicos que exercem sua profissão no Distrito Federal. No exercício de suas finalidades sociais, coloca diversas facilidades à disposição de seus associados, inclusive intermediando contratos de prestação*

*de serviços médicos que envolvem, de um lado, o exercício da medicina pelos associados e, de outro, o pagamento, pelos tomadores de serviços (planos de saúde), dos honorários correspondentes.*

*- nessa intermediação contratual, a Requerente figura como mera intermediária, já que celebra o contrato em nome dos associados e recebe, como mera depositária, os honorários médicos que são repassados aos mesmos, prestadores dos serviços.*

*- Ocorre que os diversos tomadores de serviços que celebram, por intermédio da Requerente, contratos de prestação de serviços médicos a serem prestados pelos associados, em razão do oneroso operacional para o pagamento direto aos associados da AMHP-DF, preferem fazer o depósito da remuneração devida aos associados para a AMHP-DF, registrando a retenção de tributos como se fora pagamento para a associação. Dessa maneira, no que diz respeito às Contribuições sobre o Lucro Líquido (CSLL), para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), muitas vezes a AMHP-DF sofre, nos pagamentos que recebe como mera intermediária de seus associados, retenções conjugadas desse tributo, pelo código de receita 5952, no montante de 4,65% (artigo 30 da Lei n.º 10.833/2003).*

*- Importa ressaltar que essas retenções eram feitas pelo simples fato de os tomadores de serviços julgarem que deveriam assim proceder, por ser a Requerente uma pessoa jurídica que perante eles representava os associados em contratos de prestação de serviços médicos. A peculiaridade do caso, correspondente à condição de intermediária da associação e ao fato de ser ela mera depositária dos valores que recebia (devidos, em realidade, aos associados), tornava o relacionamento com os planos confuso.*

*- Assim, com a finalidade de esclarecer essa situação, o Superior Tribunal de Justiça - um dos tomadores dos serviços médicos prestados pelos associados da AMHF, por seu intermédio - formulou consulta à Receita Federal, em que foi solicitada manifestação sobre a forma pela qual deveriam ser realizadas as retenções.*

*- Em virtude de tal consulta, foi proferida a Solução de Consulta COSIT n.º 05, de 30 de março de 2004, em que se esclareceu, em resumo, que, no caso concreto, as retenções deveriam ser realizadas de acordo com a natureza do prestador dos serviços - o associado, e não a Requerente, mera intermediária - e que as retenções de CSLL, PIS e COFINS só eram cabíveis se os serviços fossem prestados por pessoa jurídica.*

*- Entretanto, embora a AMHP-DF tenha divulgado amplamente a Solução de Consulta COSIT n.º 05/2004 entre os tomadores dos serviços de seus associados, a imensa maioria deles, em face das enormes dificuldades operacionais, continuou realizando as retenções como se a AMBP-DF fosse a própria prestadora dos serviços (incluindo-se, por sua natureza de pessoa jurídica, as retenções de PIS, COFINS e CSLL). Tal situação gerou um impasse, na medida em que os créditos das retenções deveriam ser apropriados pelos prestadores de serviços médicos (pessoas jurídicas ou físicas).*

*- Nessas circunstâncias, a AMHP-DF, diante de uma série de retenções indevidas de tributos que não incidem sobre boa parte das atividades que intermedeia (prestação de serviços por pessoas físicas) nem podem ser cobrados sobre suas próprias atividades - já que a AMBP-DF é entidade sem fins lucrativos, isenta das formas ordinárias de incidência do PIS, da COFINS*

*e da CSLL, nas formas, respectivamente, dos artigos 13, IV, da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, 14, da mesma Medida Provisória e 15, § 10, da Lei nº 9.532/1997 — passou a apurar créditos tributários e compensá-los com tributos que deveria reter, na fonte, de diversas pessoas jurídicas às quais faz repasses (clínicas prestadoras de serviços médicos com honorários recebidos por intermédio da associação). Isso porque essas últimas é que são as reais prestadoras de serviços, ou seja, contribuintes que realizam o fato gerador que motiva as retenções.*

*- Ora, foram essas compensações - realizadas para solucionar um problema decorrente do descumprimento, pelos tomadores de serviços, e não pela AMHP-DF, da Solução de Consulta COSIT nº 05/2004 - que o Despacho Decisório DRF/BSB/Diort deixou de homologar, sob o argumento de que não teriam sido observados dispositivos normativos específicos.*

*- Nesse sentido, além de inexistir qualquer descumprimento das normas aplicáveis, como se verá, é necessário destacar desde logo que as compensações foram um procedimento adotado pela associação para minimizar os transtornos decorrentes da inobservância, pelos tomadores de serviço, de uma Solução de Consulta COSIT sem que se reduzisse qualquer centavo dos tributos incidentes sobre as atividades de prestação de serviços médicos pelos associados, pessoas físicas ou jurídicas.*

*- De fato, a desqualificação da compensação, promovida pelo Despacho Decisório DRF/BSA/Diort, fundamentou-se em ilegal aplicação, ao caso, da Medida Provisória nº 413/2008, procedimento de todo inviável em face dos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional e do artigo 150, III, "a", da Constituição Federal. Além disso, a Diort, ao interpretar a compensação realizada, ignorou que os valores pagos a título de PIS e COFINS nos períodos em que apurados os créditos compensados eram referentes unicamente às aplicações financeiras da associação, tributos que se submetiam, por essa razão, a um regime jurídico diverso daquele a que se refere a Medida Provisória nº 413/2008.*

*- Por último, como se não bastassem essas, significativas inconsistências do Despacho Decisório, é digno de nota que, ainda que se aplicasse ao caso a medida provisória invocada, ficaria configurada, pelo menos em relação a uma parte dos débitos, a "impossibilidade da dedução" prevista no § 1º do artigo 5º de tal diploma, diante da flagrante desproporção entre os valores pagos a título de PIS e COFINS e os créditos apurados a partir das retenções indevidas sobre os pagamentos realizados à associação.*

*- A primeira inconsistência do Despacho DRF/BSB/Diort é de tal forma gritante que compromete definitivamente todo o Despacho Decisório atacado. Trata-se da invocação, como razão para a não homologação das compensações de PIS e COFINS, de dispositivo da Medida Provisória nº 413/2008.*

*- Ora, é fácil ver que, como destaca o próprio relatório do Despacho Decisório, a compensação em tela foi realizada e declarada muito antes do, dia 03 de janeiro de 2008, data em que foi publicada a Medida Provisória nº 413/2008. Não se entende, assim, como seria possível que uma norma constante dessa recentíssima Medida Provisória pudesse ser óbice à compensação realizada e declarada muito antes de sua promulgação.*

*- Por último, é importante ressaltar que, ainda que se aplicasse ao caso o artigo 5º da Medida Provisória nº 413/2008 - deixando de lado, assim, tanto a violação ao princípio da irretroatividade das leis quanto o fato de o dispositivo*

*referido não tratar especificamente de retenções tributárias indevidas nem de dedução de PIS e COFINS sobre aplicações financeiras - não se poderia chegar à conclusão alcançada pelo Despacho Decisório DRF/BSB/Diort, no sentido da não homologação das compensações. Isso simplesmente porque incide, no caso, o § 1º do mesmo artigo 5º que possibilita a compensação dos valores quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar.*

*- E que, como se explicará a seguir, a apuração de saldo negativo da CSLL não era possível, no caso em tela, pelo simples fato de a AMHP-DF, como associação civil sem fins lucrativos, ser entidade isenta do IRPJ e da CSLL. Da mesma forma, é inviável e inexigível o cumprimento da normatização indicada como aplicável porque, para que se realizasse a apuração de saldo negativo tal como sugerido pelo Despacho Decisório DRF/BSB/Diort, seria indispensável uma declaração inexata da associação, no sentido de que ela seria contribuinte da CSLL.*

*- De fato, o Despacho Decisório conclui, em relação à compensação da CSLL, que não seria cabível a compensação "direta" dos valores retidos, que teriam que ser antes lançados na escrituração contábil voltada ao levantamento do "saldo negativo" dessa contribuição.*

*- No entanto, é mais do que evidente que, se a AMHP-DF é entidade isenta da CSLL, não tem como apurar saldo negativo dessa mesma contribuição. E importante lembrar uma vez mais que se está diante de uma retenção indevida, e não de uma retenção regular que, justamente por isso, faz as vezes de uma antecipação do tributo apurado ao final do período. Foi retido um tributo que não é devido pela associação, sendo claramente descabido exigir que ela, não sendo contribuinte, "apure" os tributos incidentes no mês para que chegue à conclusão de que haveria "saldo negativo". Não há saldo negativo de CSLL, mas crédito desse tributo, oriundo de retenção tributária indevida.*

Em 28 de novembro de 2008, a DRJ Brasília indeferiu o pedido formulado na manifestação de inconformidade, com base nos seguintes fundamentos:

- O direito a compensação tem seus requisitos previstos em lei (art. 170, do CTN, e art. 74 da lei nº 9.430, de 1996) e que um deles é a liquidez e certeza do alegado crédito;
- A IN SRF nº 600, de 1995, admite a restituição de pagamentos indevidos e a maiores e também de saldo negativo do IRPJ e da CSLL;
- As regras mencionadas não permitem utilizar valores retidos na fonte para efetuar compensações, pois esses valores de PIS, Cofins, e CSLL são considerados antecipações e devem ser deduzidos da base de cálculo ou compensados com a contribuição correspondente, incidente sobre as receitas que deram origem às retenções.
- Para deduzir ou compensar os valores das contribuições retidas, a manifestante primeiramente deveria ter registrado na sua escrituração contábil ou informado na declaração de isenta ou DACON.
- A declaração de compensação não é o instrumento hábil para deduzir valores de contribuições retidos na fonte. Na verdade, o Per/Dcomp teve como objeto facilitar ao contribuinte, titular de créditos relativo a recolhimento indevido ou a maior que o devido, pleitear perante a SRF o encontro de contas entre débitos e créditos. Os valores retidos na fonte não são líquidos e certos.

- Informa que adota os fundamentos constantes da Solução de Consulta interposta pelo STJ (proc. N. 10168.002301/2003-70) e entende que os beneficiários dos pagamentos são as pessoas físicas e jurídicas associadas e que prestaram serviços, devendo a retenção ser feita nos termos determinados da consulta e que apenas estes beneficiários podem aproveitar os valores retidos.

- A associação é mera intermediária e não contribuinte dos valores retidos.

Com a ciência da decisão, a interessada apresentou recurso voluntário (e-fls. 131 e seguintes), contestando os fundamentos da decisão, acrescidos das seguintes informações:

- *Ocorre que, como demonstra o livro razão da AMHP-DF (juntada posterior de contas que demonstram a dedução contábil requerida, ao final) houve, ao contrário do que afirma o Fisco, o prévio registro, na escrituração contábil, da operação de dedução/compensação.*

- *Por meio do lançamento contábil, a Associação chegou ao cálculo da parcela de contribuições a reter que seria coberta pelas retenções indevidamente sofridas (sujeitas à operação controvérsia) e da parcela que excederia os créditos tributários (parcela que foi paga, por meio de DARF).*

- *Em outras palavras, houve uma dedução, a partir do registro contábil e da devida escrituração e, após, se procedeu - com base em dados do próprio registro - à Declaração de Compensação.*

- *Dito de modo ainda mais claro, a operação se iniciou com o lançamento contábil de um determinado valor de contribuições indevidamente retidas pelas fontes pagadoras (crédito tributário) e de uma determinada quantia a ser retida (débito tributário), chegando-se a um valor a ser pago por meio de DARF.*

- *Operou-se, portanto, antes da Declaração de Compensação, uma operação de dedução (espécie do gênero compensação), com o valor resultante sendo recolhido pela Associação. A seguir, com a apresentação da Declaração de Compensação e o registro discriminado, na Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), de todas as fases da operação, ultimou-se a compensação, que englobou e foi além da simples dedução.*

- *Deixar de homologar uma compensação porque a dedução já seria suficiente é verdadeiramente apenas um contribuinte por "excesso de diligência" em relação aos órgãos arrecadadores. No caso em tela, mantido o entendimento do Acórdão recorrido, a Associação, se tivesse sido menos diligente, dando-se por satisfeita com os registros contábeis que realizou (dedução) e deixando de apresentar a Declaração de Compensação e de discriminar a operação detalhadamente na DCTF, estaria certamente em situação mais confortável.*

Em 14/08/2019, a 1ª Turma da 4ª Câmara negou provimento ao recurso do contribuinte, por entender que os valores retidos na fonte somente podem ser aproveitados pela pessoa jurídica *"que prove haver assumido referido encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la"*, e que, no caso, considerando-se que a recorrente *"não é a real contribuinte dos valores retidos na fonte"*, mas mera intermediária, *"o fato de as fontes pagadoras terem retido na fonte valores de contribuições em nome da reclamante quando o correto seria em nome dos reais prestadores do serviços, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação, pois, um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro"*. Ratificou, assim, inteiramente, a decisão de piso.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso especial (e-fls. 169 e seguintes), em que indicou dois paradigmas em que, ao contrário do que restou decidido no

recorrido, foi reconhecido o fato de que a associação é ao mesmo tempo credora e devedora da União em relação aos valores das contribuições, ainda que indevidamente retidos pelos tomadores de serviços (Acórdão nº 1102-00.577), e que, não sendo não a associação contribuinte dos tributos objeto de retenção pelas fontes pagadoras, efetivamente realizada e repassada aos cofres públicos, legítima é a sua compensação com os tributos por ela devidos (Acórdão nº 1402-00.574).

Na sequência, a interessada reitera os argumentos formulados nas defensas anteriores, firme na premissa de que seu procedimento encontra guarida no artigo 74 da Lei n. 9.430/96, e de que *“a compensação nos moldes realizados não levou à redução de nenhuma parcela da arrecadação tributária”*.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 511 e seguintes, que lhe deu seguimento.

A Fazenda Nacional, com a ciência acerca do seguimento da matéria, apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte (fls. 515 e seguintes) defendendo, em síntese, a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, alguns dos quais reproduziu na própria peça.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e a divergência alegada foi demonstrada, consoante análise da admissibilidade feita pelo despacho de fls. 511 e seguintes, cujos fundamentos subscrevo, registrando que, ademais, não foi feita qualquer oposição, em sede de contrarrazões, ao conhecimento do recurso.

Dele, portanto, conheço.

Quanto ao mérito, cabe-nos, neste voto, analisar a possibilidade de compensação de contribuições por entidade que atua como intermediadora na prestação de serviços, quando houve retenção indevida pelos tomadores desses serviços.

O argumento da Recorrente, com base nos paradigmas indicados, parte da premissa de que a Associação é credora do Fisco em razão das retenções indevidas efetuadas pelos tomadores de serviços sobre os valores a ela pagos.

Embora se reconheça que a entidade não é a real prestadora do serviço médico sobre o qual incidem as contribuições a título de CSLL, PIS e COFINS, aliada ao fato de que os serviços de intermediação por ela prestados não estão sequer sujeitos às referidas retenções, entendeu-se, nos paradigmas, que estas foram indevidas e passíveis, portanto, de restituição.

Diante desse cenário, os paradigmas decidiram que a Associação é também devedora do Fisco, por força das retenções e do recolhimento das contribuições incidentes sobre o repasse feito aos associados, donde se construiu a tese de que a entidade é, ao mesmo tempo, devedora e credora da União, nos termos dos artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei n. 9.430/96.

Em sentido diverso, o acórdão recorrido entendeu que não há previsão legal que permita à pessoa jurídica compensar diretamente valores de tributos ou contribuições sociais retidos na fonte com débitos dessas contribuições, pois, em regra, esses valores retidos na fonte são considerados *antecipações* e o valor correspondente a cada contribuição somente poderá ser deduzido ou compensado *com a contribuição devida da mesma espécie*, incidente sobre as receitas que deram origem às retenções.

Neste diapasão, para deduzir ou compensar os valores das contribuições retidas, a recorrente deveria ter primeiramente registrado tais fatos na sua escrituração contábil, bem como informado na sua declaração de isenta (no caso da CSLL), ou em DACON (no caso de PIS e COFINS), não sendo legítimo valer-se da Declaração de Compensação como instrumento hábil para deduzir valores de contribuições retidos na fonte.

Além disto, o fato de as fontes pagadoras terem retido na fonte valores de contribuições em nome da recorrente *quando o correto seria em nome dos reais prestadores do serviços*, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação da própria recorrente, pois, *um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro*.

Conforme solução de consulta feita pelo STJ (um dos tomadores dos serviços médicos prestados pelos associados da AMHP-DF, por seu intermédio, ou seja, uma das fontes pagadoras), a recorrente *foi orientada a emitir notas fiscais em nome dos associados reais prestadores de serviços médicos e apresentar as fontes pagadoras informando o CNPJ (pessoa jurídica), o CPF (pessoa física) e os valores a serem pagos*, facultando as pessoas prestadoras dos serviços compensarem os valores dos tributos e contribuições retidos comprovados mediante comprovante anual de retenção fornecido pelas fontes pagadoras.

Assim, conclui o acórdão recorrido que a Associação não tem qualquer direito sobre os valores erroneamente recolhidos pelos tomadores de serviços médicos em seu nome, o que a impede de efetuar compensação com créditos que não lhe pertencem. Com a apresentação de declaração de compensação apresentada em seu nome, reivindicando direito que não lhe pertence, a recorrente pretende, por vias transversas, que as controvérsias entre a reclamante ela e as tomadoras dos serviços sejam solucionados pelo Fisco, quando a solução, de fato, deveria ser obtida na seara privada, cumprindo-se o procedimento acerca do qual foi orientada a tomar.

É curioso notar que os acórdãos indicados como paradigma partem da premissa de que se deve afastar o “exagerado formalismo” na interpretação dos fatos, em prol do que efetivamente se discute nos autos.

Ocorre que, com a devida vênia, o “formalismo” pode ser relevado em questões processuais ou de convicção do julgador, nas quais prevaleça, por exemplo, a constatação inequívoca de um fato ainda que não comprovado pelos documentos acostados ao processo.

Isso em nada se confunde com a interpretação de **dispositivos legais**, em que o julgador administrativo tem por dever aplicar a norma da maneira como posta.

Com efeito, o que as decisões proferidas nos paradigmas fizeram foi afastar a aplicação da norma legal em prol de “um reconhecimento fático e financeiro”, consubstanciado nas retenções indevidas dos tomadores de serviço e nos valores a serem repassados aos associados da Recorrente.

A leitura dos dispositivos legais invocados para justificar a compensação efetuada pela Recorrente evidencia que admitir tal conduta violaria **requisito essencial** ao instituto, qual seja, a condição de **sujeito passivo** do interessado.

Vejamos:

**CTN, Art. 170.** A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda pública.**

O Código Tributário Nacional expressamente consagra a possibilidade de a lei autorizar a compensação de indébitos tributários do sujeito passivo, com créditos também devidos por ele.

Ora, é evidente que no caso dos autos a Recorrente **não é o sujeito passivo** das retenções, que deveriam ter sido efetuadas em nome de seus associados, que são os efetivos prestadores dos serviços.

Note-se que aqui não se trata de responsabilidade tributária nem tampouco de terceiro que assumiu o ônus da obrigação, mas simplesmente de **erro na retenção**, como expressamente reconhecem a própria Recorrente e os acórdãos indicados como paradigma.

A tese que se defende, nessa visão, seria: “já que o tributo foi retido, por erro, em nome de alguém que não pertence à relação-jurídico tributária (e que, portanto, **não é sujeito passivo**), deve ser reconhecido seu direito de compensar tais indébitos, ainda que não sejam seus”.

No mesmo sentido, o artigo 74 da Lei n. 9.430/96 não deixa margem para dúvidas, no sentido de que a compensação só pode envolver o **sujeito passivo** que seja, ao mesmo tempo, credor e devedor da União:

**Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

A **premissa essencial** da discussão é: quem não é sujeito passivo de um tributo não pode pleitear a compensação de eventual indébito, por mais “razoável” que isso possa parecer à luz dos fatos concretos.

Ademais, a própria Recorrente expressamente reconhece que há orientação em **sentido contrário** à conduta dos tomadores de serviço, consubstanciada no **Parecer COSIT nº 5/2004**:

Sobre as retenções previstas na Instrução Normativa SRF n. 306, de 2003, a questão a ser solucionada cinge-se ao **correto enquadramento dos serviços prestados pela associação, já que, como alega a consulente, os profissionais médicos realizam os procedimentos, em nome próprio, figurando a associação como mera intermediária**.

O art. 20, da IN SRF 306, de 2003, prevê, como regra geral, a retenção na fonte sobre os pagamentos às associações profissionais ou assemelhadas. Cabendo aos órgãos, autarquias e fundações da Administração Pública Federal, quando contratarem diretamente com tais entidades, realizar as retenções prevista no art. 22, quais sejam:

(...)

Esse tratamento, **contudo, não deve ser aplicado à AMHP-DF**, eis que os pagamentos efetuados pelo STJ tem natureza distinta dos pagamentos realizados a outras associações que prestem serviço em nome próprio.

**A AMHP-DF atua como intermediária**, em que pese o contrato firmado entre ela e o STJ estabelecer como objeto "a intermediação permanente de serviços médicos e paramédicos", e a sua Cláusula Nona determina que os serviços devidos aos associados da Credenciada serão pagos, mediante apresentação pela Credenciada das respectivas faturas.

Ocorre que **todos os procedimentos médicos e terapêuticos consagrados, incluindo materiais e medicamentos, são prestados diretamente por pessoas físicas ou jurídicas** associados da Contratada por conta e risco próprio sem qualquer responsabilidade da AMHP-DF. Os pagamentos são efetuados à Associação, como intermediária, **mas referem-se a pagamentos efetuados à conta de serviços prestado diretamente por pessoas físicas ou jurídicas, mediante a identificação do beneficiário do serviço** (servidor do STJ).

Assim, os pagamentos são, na verdade, direcionados às pessoas prestadoras de serviço via associação que faz **jus apenas a remuneração pelo serviço de intermediação**. A **retenção deve ocorrer, portanto, sobre os reais prestadores dos serviços, como se o órgão tivesse contratado, diretamente com os profissionais pessoas físicas e jurídicas**.

A própria Recorrente afirma que concorda com a posição do Parecer e que repassou o entendimento fixado a todos os tomadores de serviços, mas estes *sistematicamente deixaram de atendê-lo*, continuando a efetuar a retenção em seu nome.

Desse estranho fundamento surgiria, pois, o direito de compensar, visto que o erro na identificação da pessoa que deve sofrer a retenção "justificaria" o procedimento, ainda que em total descompasso com as previsões legais já mencionadas.

Dante desse cenário, não merece reparos a decisão recorrida, que consignou (destacaremos):

"Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transrito integralmente o voto da decisão recorrida:

(início da transcrição da decisão da DRJ)

[...]

**Para deduzir ou compensar os valores das contribuições retidas, a manifestante primeiramente deveria ter registrado na sua escrituração contábil ou informado na declaração de isenta ou DACON. A declaração de compensação não é o instrumento hábil para deduzir valores de contribuições retidos na fonte.** Na verdade, o Per/Dcomp teve como objeto facilitar ao contribuinte titular de créditos relativo a recolhimento indevido ou a maior que o devido, pleitear perante a SRF o encontro de contas entre débitos e créditos. Os valores retidos na fonte não são líquidos e certos.

**Ademais, a Coordenação Geral de Tributação, órgão máximo no âmbito da RFB, com competência para interpretar à legislação tributária, enfrentou a matéria, quando da solução de consulta interposta pelo STJ** (proc. n. 10168.002301/2003-70), cujos fundamentos legais e conclusões que com as devidas homenagens, adoto como razão de aqui decidir:

[...]

**Como se observa na conclusão acima**, nos pagamentos de prestação de serviços médicos efetuados para pessoas jurídicas ou físicas associadas, por intermédio das associações de médicos de hospitais a que elas estão filiadas, sujeitam-

se às retenções do 1RPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, e **valor do imposto e das contribuições retidos somente poderão ser compensados pelas pessoas prestadoras do serviço, devendo a fonte pagadora fornecer o comprovante anual de retenção a cada uma das pessoas beneficiárias, informando o CNPJ ou CPF e os valores pagos e de retenção na fonte.**

No caso concreto, consoante a solução de consulta, **a manifestante, na condição de intermediária, não é contribuinte dos valores retidos na fonte, pois a retenção deveria ocorrer sobre os reais prestadores dos serviços, como se o órgão tivesse contratado diretamente com os profissionais pessoas físicas e jurídicas.**

Nos termos do 7º da IN SRF nº 600, de 2005, a restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrados pela SRF que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido referido encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

De outro lado, consoante o artigo 8º da citada Instrução Normativa somente a pessoa jurídica que promoveu retenção indevida de tributo ou contribuição no pagamento ou crédito a pessoa física poderá efetuar a compensação desse valor, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa física, a título de retenção, em período subsequente de apuração, desde que a quantia retida indevida tenha sido recolhida.

**O fato de as fontes pagadoras terem retido na fonte valores de contribuições em nome da reclamante quando o correto seria em nome dos reais prestadores do serviços, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação, pois, um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro. Ademais, as controvérsias havidas entre a reclamante e as tomadoras dos serviços não podem ser solucionados pelo Fisco, devendo a solução ser obtida na seara privada.**

**Na solução de consulta, a empresa manifestante, na condição de intermediária, foi orientada a emitir notas fiscais em nome dos associados reais prestadores de serviços médicos e apresentar as fontes pagadoras informando o CNPJ (pessoa jurídica), o CPF (pessoa física) e os valores a serem pagos, facultando as pessoas prestadoras dos serviços compensarem os valores dos tributos e contribuições retidos comprovados mediante comprovante anual de retenção fornecido pelas fontes pagadoras** (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55, matriz legal do artigo 943 do R1R/1999, e IN SRF nº 306, de 2003, art. 28).

Não se olvide que a situação das retenções na fonte tratada nestes autos foi objeto de solução de consulta formulada pelo STJ, tendo como beneficiária à reclamante. Assim, decorrido, mais de 2 (dois) anos do resultado da solução de consulta, não há como se alegar o desconhecimento do procedimento que deveria ser adotado, uma vez que as notas fiscais deveriam ser emitidas em nome dos associados reais prestadores de serviços.

Para provar o crédito compensado, a manifestante junta apenas ao presente processo demonstrativos de contribuições retidas na fonte (fls. 20 a 31). Contudo, esses documentos não servem de provas, pois o documento hábil para provar os valores retidos na fonte, é o comprovante de rendimentos e de retenção fornecido pela fonte pagadora.

No tocante à alegada isenção a que a reclamante fazia jus, não é relevante para o caso hora em deslinde, posto que o fato de não ser ela devedora do imposto de renda não lhe desobriga de efetuar a escrituração fiscal e apurar a base de cálculo da CSLL e

as demais contribuições, haja vista que a imunidade do imposto não alcança essas contribuições.

Com relação à MP nº 413, de 2008, não houve qualquer prejuízo a manifestante, uma vez que a autoridade fiscal apenas informou que a partir da entrada em vigor dessa medida provisória poderia ser compensado o saldo dos valores retidos na fonte a título da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, apurados em períodos anteriores ou ser também restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Receita Federal Brasil.

Quanto aos demais argumentos são inapropriados para o deslinde da questão em análise, principalmente de que não poderia apresentar declaração falsa. A autoridade fiscal em momento algum fez qualquer referência à declaração falsa, apenas argumentou que os valores retidos na fonte somente poderiam ser deduzidos/compensados diretamente na escrituração contábil ou na declaração de isenta ou DACON.

[...] (término da transcrição da decisão da DRJ).

De toda a sorte, a questão afeta a compensações de retenções de fonte com outros tributos já foi objeto de análise pelo CARF (vide processo nº 10166.904912/200889), onde restou assente o entendimento de que, em **não se tratando de retenção indevida**, isto é, retenção feita em desacordo com a lei, o **imposto de renda retido pelas fontes pagadoras como antecipação do IRPJ devido, por si só, não se afigura passível de restituição, logo, não se presta tampouco a eventual compensação tributária**.

[...]

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 expressamente determina que, para fins da compensação nele prevista, devam ser observadas as restrições impostas pelas leis específicas de cada tributo ou contribuição.

No caso das retenções decorrentes da remuneração de serviços prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, por exemplo, desde a criação por lei da referida retenção, pelo Decreto-Lei nº 2.462, de 1988, já estava ali prevista a observância ao comando do Decreto-Lei nº 2.462, de 1988, bem como da Lei nº 2.030, de 1983, art. 2º, § 1º.

E, no caso das retenções feitas por órgãos públicos, que é especificamente o caso concreto, o art. 64 da Lei nº 9.430/96 também contém determinação no mesmo sentido, ou seja, de que o valor retido seja compensado apenas com o devido relativo a cada respectivo imposto ou contribuição. O referido dispositivo encontra-se reproduzido no art. 653 do RIR/99.

**Portanto, não há dúvidas quanto à obrigatoriedade de que as retenções do imposto de renda e demais tributos incidentes sobre as receitas auferidas sejam contrapostas ao imposto ou respectivas contribuições devidas no final do período de apuração.**

Apenas no caso de apuração de saldo a seu favor seja por antecipar mais ou por não haver incidência dos tributos (caso alegado pela Recorrente), é que se pode pleitear a sua restituição, nos exatos termos do que dispõe o art. 6º da mesma Lei nº 9.430/96. E, uma vez sendo *passível de restituição*, é este saldo que, nos exatos termos do disposto no *caput* do art. 74 da mesma Lei nº 9.430/96, passa a poder ser objeto de compensação com outros tributos.

Fora das hipóteses mencionadas, não há possibilidade de aproveitamento dos tributos retido na fonte, sobre as receitas auferidas, para compensação com outros tributos.

**Assim, não tendo sido demonstrado que as retenções em questão seriam indevidas, necessário seria primeiro confrontá-las com o valor do imposto devido ao final do período de apuração, para verificar a existência ou não de eventual saldo negativo, ou seja, de imposto recolhido a maior, o que não foi feito no caso.**

Ademais, no caso concreto outras questões também prejudicam o pleito da Recorrente.

Como bem analisado pela DRJ, a *solução de consulta interposta pelo STJ* (proc. n. 10168.002301/2003-70) aplicável exatamente ao caso do Recorrente, além de determinar a retenção na fonte, orienta a emissão das notas fiscais em nome dos reais prestadores de serviço.

Isto porque, o fundamento do alegada isenção aos referidos tributos, é exatamente o fato que não se trata de receita da associação, mas sim, do associado. E dessa maneira, como pretende a Recorrente pleitear, em nome próprio, a utilização de créditos decorrentes de recolhimento supostamente indevidos sobre receitas que não são suas?

Ainda, mesmo que fosse possível a pretendida compensação, a documentação trazida pela Recorrente não é sequer hábil para comprovar o crédito. [...]"

Em síntese, a Recorrente **não é sujeito passivo das retenções que erroneamente foram efetuadas em seu nome**, e assim, na condição de mera intermediária entre os tomadores e os prestadores de serviços, **não lhe é facultado pleitear direito creditório que não lhe pertence, e tampouco lhe é facultado utilizar-se de um instrumento disponibilizado pela lei fiscal e normatização correlata (a Declaração de Compensação) em total descompasso com as hipóteses que autorizam o seu uso**, como forma de solucionar eventuais “*dificuldades operacionais*” que devam ser resolvidas tão somente na esfera privada.

Assim, não assiste razão à Recorrente, visto que não é facultado ao julgador deixar de observar a hipótese legal de compensação, carente de requisito essencial que lhe justifique, ante o argumento de que determinado erro possa ser corrigido por outro, para fins de uma suposta “neutralidade econômica”, conforme pretendido pela interessada em seu pedido de compensação, corretamente negado pela autoridade de origem e posteriormente confirmado pelas decisões precedentes.

Cumpre-me ressaltar que já tive oportunidade de decidir tal questão, quando da prolação do acórdão 9101-00.4576/2019, em que restei vencida, em composição parcialmente diversa. [Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos à Unidade de Origem, para apreciar a compensação pleiteada, vencida a conselheira Andrea Duek Simantob (relatora), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa - Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício)].

Inexiste, na hipótese dos autos, o crédito pleiteado, de sorte que não há como acolher a pretensão deduzida pela interessada.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)  
Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora em litígio semelhante, objeto do Acórdão nº 9101-004.576<sup>1</sup>, lá apresentando o seguinte voto vencedor:

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao provimento do recurso especial da Contribuinte porque a maioria do Colegiado compartilhou do posicionamento expresso por esta Conselheira no voto vencido declarado no acórdão recorrido:

Observo que o litígio sob apreciação não apresenta os contornos normais dos processos de compensação, nos quais o cerne da questão é a existência, ou não, do direito creditório utilizado pelo sujeito passivo. Isto porque as decisões até aqui proferidas frisaram a impossibilidade de compensação do crédito apontado pela contribuinte também em razão da natureza do débito informado na DCOMP, dado que crédito e débito decorrem de tributos que incidiram sobre valores recebidos pela Associação e repassados a seus associados.

Tanto a DRF, como a DRJ, vislumbraram no procedimento adotado pela recorrente uma imprópria pretensão de utilizar retenções sofridas pela Associação em recebimentos de pessoas jurídicas para reduzir valores a recolher em razão de retenções promovidas pela Associação ao repassar aqueles recebimentos a seus associados.

A própria recorrente também reconhece que teve este objetivo, pois, como dito pelo relator, o crédito alegado não era seu, mas sim de seus associados. No mesmo sentido, a resposta à consulta formulada pelo STJ reafirmou que as retenções deveriam ser feitas de acordo com a natureza do beneficiário.

Contudo, não acho possível, apenas com estas informações, afirmar que o débito compensado não existe. Primeiro porque reputo necessário prova de que as retenções incidiram exclusivamente sobre repasses a associados, e segundo porque, mesmo no suposto de que a Associação assim tenha procedido, se tais retenções se deram a título de tributos que deveriam ser repassados à Secretaria da Receita Federal, ainda que retidos indevidamente, há um crédito tributário a ser recolhido pela fonte pagadora, sob pena de apropriação indébita.

Relevante analisar, também as disposições da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 que tratam da retenção indevida de tributos pela fonte pagadora, e foram mencionadas pela autoridade julgadora de 1ª instância:

*Art. 7º A restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrados pela SRF que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*Art. 8º A pessoa jurídica que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo ou contribuição administrados pela SRF no pagamento ou crédito a pessoa física poderá efetuar a compensação desse valor, independentemente de apresentação à SRF da Declaração de Compensação, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa*

<sup>1</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob, (Presidente em exercício), que restou vencida no mérito da matéria.

*física, a título de retenção, em período subsequente de apuração, desde que:*

*I – a quantia retida indevidamente tenha sido recolhida; e*

*II – na hipótese de retenção indevida ou a maior de imposto de renda com fundamento em dispositivo da legislação tributária que disciplina a tributação de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a compensação seja efetuada até o término do ano-calendário da retenção.*

*§ 1º Para fins do disposto no **caput**, consideram-se tributos diferentes o imposto de renda incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual e o imposto de renda incidente sobre rendimentos sujeitos à tributação exclusiva.*

*§ 2º A pessoa jurídica que retiver indevidamente ou a maior imposto de renda no pagamento ou crédito a pessoa física e que adotar o procedimento previsto no **caput** deverá, ao preencher a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), informar:*

*I – no mês da referida retenção, o valor retido;*

*II – nos meses da compensação, o valor do imposto de renda na fonte devido diminuído do valor compensado.*

*Art. 9º Não ocorrendo a compensação prevista no art. 8º, a restituição do indébito de imposto de renda retido com fundamento em dispositivo da legislação tributária que disciplina a tributação de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, bem como a restituição do indébito de imposto de renda pago a título de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), será requerida pela pessoa física à SRF exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF.*

*§ 1º Na hipótese de rendimento isento ou não-tributável declarado na DIRPF como rendimento sujeito à incidência de imposto de renda e ao ajuste anual, a restituição do indébito de imposto de renda será pleiteada exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF retificadora.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º do art. 3º e no § 1º do art. 26 ao indébito de imposto de renda retido no pagamento ou crédito a pessoa física de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, bem assim aos valores pagos indevidamente a título de quotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).*

O art. 7º, antes transcrito, apenas reproduz as disposições do art. 166 do CTN, relativamente a recolhimentos indevidos de tributos cujo encargo financeiro é transferido a outrem, caso típico da retenção de tributos pela fonte pagadora, em suas diversas modalidades. Está ali expresso que é parte legítima para pleitear a restituição, e consequentemente utilizar tal valor em compensação, aquele que assumiu o referido encargo, ou autorizou terceiro a recebê-lo.

O art. 8º, por sua vez, permite que a fonte pagadora, caso promova uma retenção indevida, regularize o erro em outra operação com o mesmo beneficiário. Para tanto, após reter e recolher o tributo indevido, a fonte pagadora pode deixar de fazer uma retenção de mesma natureza em período subsequente, desde que assim proceda até o término do ano-calendário da retenção, caso o rendimento esteja sujeito a ajuste anual para fins de incidência do imposto de renda.

Já o art. 9º apenas disciplina como a pessoa física deve proceder para reaver imposto de renda retido indevidamente, caso a fonte pagadora não promova a regularização como autorizado no art. 8º. Todavia, a essência da orientação normativa ali presente pode ser transposta para a apuração de outros tributos, admitindo-se a dedução, na apuração definitiva, de retenções indevidas sofridas pelo beneficiário.

Dessa forma, penso estar claro, frente a estas disposições, que uma retenção indevida promovida pela fonte pagadora deve ser recolhida – como, inclusive, ressaltado no art. 8º, inciso I da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 –, assim como uma retenção indevida sofrida por um beneficiário pode ser deduzida na apuração de ajuste a que eventualmente esteja sujeita – como exemplificado no art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 –, até porque eventual regularização promovida pela fonte pagadora ensejará uma retenção menor no futuro, e uma menor dedução desta, pelo beneficiário, na apuração de ajuste.

A autoridade julgadora de 1ª instância, porém, assim se reportou a estas disposições normativas:

*Nos termos do 7º da IN SRF nº 600, de 2005, a restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrados pela SRF que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido referido encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*De outro lado, consoante o artigo 8º da citada Instrução Normativa somente a pessoa jurídica que promoveu retenção indevida de tributo ou contribuição no pagamento ou crédito a pessoa física poderá efetuar a compensação desse valor, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa física, a título de retenção, em período subsequente de apuração, desde que a quantia retida indevida tenha sido recolhida.*

*O fato de as fontes pagadoras terem retido na fonte valores de contribuições em nome da reclamante quando o correto seria em nome dos reais prestadores do serviços, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação, pois, um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro. Ademais, as controvérsias havidas entre a reclamante e as tomadoras dos serviços não podem ser solucionados pelo Fisco, devendo a solução ser obtida na seara privada.*

Parece-me que referidos dispositivos normativos não podem ser assim aplicados no presente caso. A reclamante sofreu uma retenção que reputa indevida, e a fonte pagadora que assim procedeu não promoveu a regularização permitida pelo art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 600/2005. De outro lado, a reclamante promoveu uma retenção que não precisaria ser feita se não existisse a anterior retenção indevida, mas ainda assim deve promover seu recolhimento, por ter em mãos valores que são de titularidade da União. Além disso, ao promover a referida retenção, a reclamante, na condição de fonte pagadora, deve informá-la em comprovantes a serem entregues aos beneficiários, que possivelmente deles se valerão para dedução na apuração definitiva por eles promovida.

Por estas razões, também, discordo do I. Relator quando considera desnecessária maior análise do crédito pretendido pela interessada, por inexistir o débito compensado. Ainda que a interessada afirme que reteve indevidamente tributos de seus associados, o fato é que a retenção existiu, há um débito a ser liquidado perante o Fisco Federal e o direito à sua dedução, na apuração definitiva, pelo beneficiário do pagamento.

Daí porque reputo relevante analisar, sob outros parâmetros, a compensação realizada.

E, neste sentido, como menciona o I. Relator, a interessada afirma que as fontes pagadoras não deveriam ter dela retido as contribuições antes mencionadas, fato interpretado como um reconhecimento de que o crédito não seria seu. Porém, sob outro ângulo, considero possível também interpretar que, ao sofrer o encargo financeiro da referida retenção, a recorrente detenha a legitimidade para pleitear sua restituição, na forma do art. 166 do CTN e art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

Assim, em princípio, reputo possível a formação de indébito, em face da recorrente, em decorrência de ter ela sofrido retenções de tributos indevidamente na fonte, e não restrinjo a formação de indébitos, apenas, às hipóteses de pagamento indevido. Em favor desta interpretação, inclusive, cito como exemplo os saldos negativos de IRPJ formados exclusivamente por imposto de renda retido na fonte, em período de apuração no qual foi apurado prejuízo fiscal.

Contudo, para a apuração de eventual indébito nas circunstâncias aqui tratadas, entendo necessário apreciar o regime de apuração dos tributos retidos, de modo a determinar se a retenção, por si só, caracteriza um indébito, ou se ela deve ser confrontada com outros valores antes disto. Para tanto, considero importante retomar os fatos presentes nos autos.

Por meio de DCOMP apresentada em 03/11/2005, a recorrente utilizou, em compensação, crédito no montante de R\$ 42.035,42, descrito como oriundo de *contribuições retidas na fonte no mês de setembro de 2005*. Extinguiu, desta forma, crédito tributário daquele mesmo valor, apurado em 31/10/2006, sob código 5952 (Retenção sobre pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado – CSLL, PIS e COFINS).

Às fls. 02/12 consta *relatório de notas fiscais – demonstrativo de impostos entre 01/09/2005 a 30/09/2005*, no qual estão apontados o valor original dos serviços prestados e os tributos retidos, destacando-se que o crédito apontado na DCOMP corresponde à soma das retenções verificadas a título de Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL.

A autoridade preparadora não-homologou a compensação em decisão científica à contribuinte em 21/02/2008, afirmando que o crédito alegado não se caracterizava como passível de compensação, por não se identificar com nenhuma das seguintes hipóteses:

- saldo credor de PIS/COFINS apurado em vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência ou em exportação de mercadorias, prestação de serviços ou vendas para empresa comercial exportadora;
- saldo negativo de CSLL, que poderia ter sido apurado caso a contribuinte optasse por não apresentar a declaração de isenta, mas sim DIPJ na qual fossem informadas as retenções sofridas.

Firmou, assim, a conclusão de que tais retenções somente seriam passíveis de dedução na apuração da CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, negando a pretensão da contribuinte de utilizá-las para liquidar valores a recolher de retenções de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS sobre pagamentos a outras pessoas jurídicas ou órgãos públicos.

Vejo na argumentação assim construída que a autoridade preparadora admitiu que as retenções sofridas pela recorrente poderiam ser confrontadas com a CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS por ela devidas naquele período. Contudo, a partir daí não cogitou se haveria algum valor assim devido naquele período, já afirmando que a recorrente indevidamente utilizara aqueles valores para reduzir as retenções por ela promovidas em face de seus associados.

Considero equivocado este segundo raciocínio pois, ao apresentar uma DCOMP, o sujeito passivo não está promovendo a dedução de retenções sofridas na apuração de retenções por ele promovidas. Ao realizar uma compensação, o sujeito passivo afirma que apurou um crédito – ou seja, que confrontou sua apuração com recolhimentos e antecipações, identificando recolhimentos a maior – e que com ele quer extinguir um débito decorrente de outra apuração.

Para promover a dedução de créditos em relação a débitos de uma mesma apuração não é necessária a apresentação de DCOMP. Esta somente ocorre quando crédito e débito decorrem de apurações distintas.

Portanto, ao apontar que a retenção sofrida em setembro/2005, no importe de R\$ 42.035,42, correspondia a um indébito passível de compensação, a contribuinte está dizendo que não houve débito de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS por ela apurado, em operações próprias, no mês de setembro/2005.

Vejo que a decisão recorrida confirmou o entendimento da autoridade preparadora, afirmando que *realmente não há previsão legal que permita a pessoa jurídica compensar diretamente valores de tributos ou contribuições sociais retidos na fonte com débitos dessas contribuições. Como regra os valores (CSLL, Cofins e Pis) retidos na fonte são considerados antecipações e o valor correspondente a cada contribuição somente poderá ser deduzido ou compensado com a contribuição devida da mesma espécie, incidente sobre as receitas que deram origem às retenções (Pis e Cofins - mensal - e CSLL - trimestral ou anual) e não como pretende a manifestante.*

Acrescentou, ainda, que *para deduzir ou compensar os valores das contribuições retidas, a manifestante primeiramente deveria ter registrado na sua escrituração contábil ou informado na declaração de isenta ou DACON. A declaração de compensação não é o instrumento hábil para deduzir valores de contribuições retidos na fonte. Na verdade, o Per/Dcomp teve como objeto facilitar ao contribuinte, titular de créditos relativo a recolhimento indevido ou a maior que o devido, pleitear perante a SRF o encontro de contas entre débitos e créditos. Os valores retidos na fonte não são líquidos e certos.*

Entendo, porém, que ao apresentar a DCOMP, a recorrente pode ter vislumbrado, justamente, a inexistência de qualquer valor por ela devido a título de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, fato que precisa ser comprovado em sua escrituração, e que não depende necessariamente da apresentação de declarações como a DACON e a DIPJ, mormente tendo em conta que a recorrente se afirma uma associação sem fins lucrativos.

A autoridade julgadora de 1ª instância também adotou os fundamentos expressos pela Coordenação Geral de Tributação – COSIT, na *solução de consulta interposta pelo STJ (proc. nº 10168.002301/2003-70)*, concluindo que as retenções de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS deveriam ter recaído sobre as pessoas físicas e jurídicas associadas, e que a interessada, na *condição de intermediária, não é contribuinte dos valores retidos na fonte, pois a retenção deveria ocorrer sobre os reais prestadores dos serviços, como se o órgão tivesse contratado diretamente com os profissionais pessoas físicas e jurídicas.*

Esta assertiva, porém, apenas corrobora o fato de que possivelmente não houve apuração de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS pela Associação, e opera em favor da existência do indébito decorrente de retenções indevidas por ela sofridas em setembro/2005.

Em suma, parece-me, aqui, que a apreciação da questão envolveu aspectos estranhos à pretensão veiculada na DCOMP: ao apresentar esta declaração, a contribuinte afirmou que as retenções sofridas foram indevidas, e que por si só já se constituíam em um indébito, e é este o ponto que deve ser decidido para se reconhecer ou não o direito creditório à recorrente. O fato de este crédito ter sido utilizado para quitação de débito decorrente de retenções na fonte promovidas pela interessada em face de seus associados é algo irrelevante para o litígio, até porque não há certeza de que estas retenções correspondam ao pagamento dos mesmos serviços que ensejaram as retenções que a interessada afirma serem indevidas.

É certo que o resultado econômico final poderia ser o que aponta a DRJ: o alegado erro cometido pelas fontes pagadoras da recorrente acabaria sendo neutralizado com a quitação das retenções que vierem a ser promovidas em face dos associados da recorrente. Mas, discutir se esta segunda retenção deveria ou não ter ocorrido passa a ser desnecessária se ela efetivamente ocorre e o valor correspondente deve ser repassado à União Federal para não se caracterizar

apropriação indébita, além de ter se constituído, em favor do beneficiário do pagamento, o direito de dedução em sua apuração definitiva.

Por estas razões, penso que no presente caso o litígio a ser solucionado é a possibilidade de repetição ou compensação de indébito decorrente das retenções indevidamente sofridas pela recorrente.

A solução de consulta antes mencionada, sob a premissa de que *os profissionais médicos realizam os procedimentos, em nome próprio, figurando a associação como mera intermediária*, afastou a aplicação do art. 20 da Instrução Normativa SRF nº306/2003, que *prevê, como regra geral, a retenção na fonte sobre os pagamentos às associações profissionais ou assemelhadas*:

**Art. 20.** *Nos pagamentos efetuados às sociedades cooperativas e às associações profissionais ou assemelhadas, pelo fornecimento de bens ou serviços, serão retidos sobre o valor total das notas fiscais ou faturas os valores correspondentes à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, às alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimo por cento), respectivamente, perfazendo o percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código 8863.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo, que estão sujeitas aos percentuais correspondentes aos bens ou serviços fornecidos, de acordo com o Anexo I - Tabela de Retenção, desta Instrução Normativa.*

Entendo, porém, que este ato apenas expressou a aplicação hipotética da norma, e não é suficiente para dispensar a apreciação da escrituração comercial e fiscal da recorrente no período de apuração do indébito, com vistas à confirmação da materialização daquelas circunstâncias.

Demais disto, a partir da mera indicação da razão social das fontes pagadoras no relatório de fls. 02/10, não posso afirmar que as retenções sofridas pela recorrente foram promovidas apenas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal públicos, na forma do art. 64, §1º da Lei nº 9.430/96, podendo ter abarcado outras operações juridicamente distintas daquelas tratadas na consulta antes aventada, mas eventualmente hábeis, também, a ensejar sua dedução na apuração definitiva, ou a sua conversão em indébito, em caso de inexistência de tributo devido pela recorrente.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade administrativa jurisdicionante verifique, na escrituração comercial e fiscal da recorrente, se houve fatos tributáveis que ensejassem a apuração de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, devidos em operações próprias em setembro/2005, dos quais deveriam ser deduzidas as retenções sofridas neste período, ao invés de se constituírem como indébitos passíveis de compensação.

Ao final, deve ser elaborado relatório circunstanciado das providências adotadas, cientificando-se a contribuinte, com reabertura do prazo do 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

Relevante consignar que o posicionamento da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara acerca do tema foi alterado quando, em nova composição, apreciou litígio semelhante constituído nos autos do processo administrativo nº 10166.002417/2006-71. Naquela ocasião prevaleceu o entendimento desta Conselheira em favor da conversão do julgamento em diligência e, promovida esta, restou confirmado o indébito alegado, do que decorreu o provimento do recurso voluntário interposto naqueles autos, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.009, a seguir transscrito:

Como exposto no voto vencedor da Resolução nº 1101-000.026, esta Relatora entende que a compensação promovida pela interessada poderia ser homologada pois, em tese, ao sofrer o encargo financeiro de retenção indevida, a recorrente

deteria legitimidade para pleitear sua restituição, na forma do art. 166 do CTN e art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 600/2005. Sob a ótima do débito compensado, a reclamante teria efetivado uma retenção que não precisaria ter sido feita se não existisse a anterior retenção indevida, mas que uma vez promovida deve ser recolhida, ou mesmo quitada mediante compensação, sob pena de apropriação indébita.

De outro lado, a retenção sofrida, para se mostrar indevida, dependeria da demonstração de que a interessada não seria devedora dos correspondentes tributos no mesmo período de apuração.

No presente caso, por meio de DCOMP apresentada em 10/03/2006, a recorrente utilizou, em compensação, crédito no montante de R\$ 27.203,29, descrito como oriundo de *contribuições retidas na fonte no mês de fevereiro de 2006*. Extinguiu, desta forma, crédito tributário daquele mesmo valor, apurado em 28/02/2006, sob código 5952 (Retenção sobre pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado – CSLL, PIS e COFINS).

Às fls. 02/10 consta *relatório de notas fiscais – demonstrativo de impostos entre 01/02/2006 a 28/02/2006*, no qual estão apontados o valor original dos serviços prestados e os tributos retidos, destacando-se que o crédito apontado na DCOMP corresponde à soma das retenções verificadas a título de Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL.

Às fls. 34/48 estão juntadas as informações extraídas da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, tendo como beneficiário a interessada. Nestas informações, assim como no relatório antes mencionado, confirmou a autoridade preparadora que as retenções ocorreram em razão de pagamentos efetuados por pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado (códigos 5979, 5987, 5960 e 5952) e de pagamentos efetuados por órgão público a sociedades cooperativas/associações profissionais ou assemelhadas (código 8863).

A autoridade preparadora admitiu que as retenções sofridas pela recorrente poderiam ser confrontadas com a CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS por ela devidas naquele período. Contudo, a partir daí não cogitou se haveria algum valor assim devido naquele período, já concluindo que a recorrente indevidamente utilizara aqueles valores para reduzir as retenções por ela promovidas em face de seus associados.

Como antes dito, ao apresentar uma DCOMP, o sujeito passivo afirma que apurou um crédito – ou seja, que confrontou sua apuração com recolhimentos e antecipações, identificando recolhimentos a maior – e que com ele quer extinguir um débito decorrente de outra apuração. Assim, ao apontar que a retenção sofrida em fevereiro/2006, no importe de R\$ 27.203,29, correspondia a um indébito passível de compensação, a contribuinte está dizendo que não houve débito de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS por ela apurado, em operações próprias, no mês de fevereiro/2006.

Com vistas a comprovar este fato na escrituração da contribuinte, mormente tendo em conta que a recorrente se afirma uma associação sem fins lucrativos, o julgamento foi convertido em diligência, ressaltando, também, que a partir da mera indicação da razão social das fontes pagadoras no relatório de fls. 02/10, não seria possível afirmar que as retenções sofridas pela recorrente foram promovidas apenas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal públicos, na forma do art. 64, §1º da Lei nº 9.430/96, podendo ter abarcado outras operações, mas eventualmente hábeis, também, a ensejar sua dedução na apuração definitiva, ou a sua conversão em indébito, em caso de inexistência de tributo devido pela recorrente.

Questionada sobre a existência de fatos tributáveis que ensejassem a apuração de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, devidos em operações próprias em fevereiro/2006, dos quais deveriam ser deduzidas as retenções sofridas neste

período, ao invés de se constituírem como indébitos passíveis de compensação, a autoridade fiscal responsável examinou na escrituração comercial e fiscal da recorrente, identificou a origem de suas receitas, destacando aquela proveniente de taxa de administração cobrada de seus associados, informando os valores recebidos dos convênios e repassados aos associados em fevereiro/2006, a taxa de administração cobrada e os valores retidos nos repasses a pessoas jurídicas, e ressaltando inexistir receitas escrituradas distintas daquelas listadas no estatuto da Associação.

No que tange aos tributos devidos pela Associação, a autoridade fiscal identificou contas representativas das retenções por ela promovidas e de impostos a recuperar em razão das retenções sofridas, sendo que os débitos das primeiras foram liquidados por pagamento (R\$ 68.757,20) e uma parcela por meio da compensação aqui em debate (R\$ 27.203,29). Confirmou que a Associação sofreu retenções no total de R\$ 29.158,67 em fevereiro/2006, bem como informou em DIRF e em DCTF as retenções promovidas em face de seus associados.

Ainda, identificou contas representativas de dívidas próprias, correspondentes a COFINS e Contribuição ao PIS incidentes sobre “aplicações”, bem como de Contribuição ao PIS incidente sobre folha de pagamento. Às fls. 1496/1497 constata-se que em fevereiro/2006 foram contabilizados débitos de COFINS e Contribuição ao PIS a recolher “s/ aplicação” nos valores de R\$ 142,76 e R\$ 30,93, bem como débito de Contribuição ao PIS sobre folha de pagamento no valor de R\$ 596,65. A escrituração da contribuinte indica que estes débitos foram pagos em contrapartida a Bancos, no mês de março/2006 (fls. 1498/1499). A DCTF semestral apresentada em 17/08/2006 também aponta a quitação destes débitos por meio de pagamento em DARF (fls. 2315/2371).

Resta, assim, confirmado que as retenções sofridas constituíram indébitos passíveis de compensação, na medida em que não houve débitos de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS apurados em operações próprias, pela associação, no mês de fevereiro, e as parcelas verificadas em razão de rendimentos de aplicações financeiras e sobre folha de pagamento estão devidamente pagas.

Confirma-se, também, que as fontes pagadoras promoveram retenções superiores ao valor apontado como indébito pela interessada. E, por fim, que a DCOMP foi apresentada em 10/03/2006, antes do vencimento do débito compensado (15/03/2006), de mesmo valor do crédito alegado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para declarar homologada a compensação aqui veiculada.

A necessidade de verificações semelhantes às promovidas no processo administrativo nº 10166.002417/2006-71 impede a homologação da compensação como requerido pela Contribuinte. De outro lado, a jurisprudência administrativa evoluiu no sentido de não mais converter julgamentos em diligência na hipótese de a não-homologação de compensação decorrer da impossibilidade de pedir, apontada pela autoridade fiscal, como é o caso destes autos, nos quais não foi analisado o direito creditório indicado pelo sujeito passivo por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses passíveis de compensação. Em tais circunstâncias, afastado o óbice posto, o recurso do sujeito passivo é provido parcialmente com determinação de retorno à autoridade fiscal para as verificações necessárias em face do pedido que se afirmou possível.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial e determinado o retorno dos autos à Unidade de Origem para apreciação da compensação pleiteada segundo as premissas fixadas no início deste voto.

Também aqui não é possível deferir a homologação da compensação, como pretende a Contribuinte. Reconhecida a possibilidade do pedido, os autos devem retornar à Unidade de origem para confirmação da conversão das retenções sofridas em indébito.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, com retorno dos autos à Unidade de Origem.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.