



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.006081/2006-16
Recurso nº 268.503 Voluntário
Acórdão nº **1201-000.652 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de fevereiro de 2012
Matéria DECOMP
Recorrente ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DE HOSPITAIS PRIVADOS DO DF
Recorrida FAZENDA NACIONAL

POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO ENTRE CRÉDITOS DE CSLL, PIS E COFINS, RETIDOS INDEVIDAMENTE E OS DÉBITOS DESSAS MESMAS CONTRIBUIÇÕES RETIDOS E CONFESSADOS ESPONTANEAMENTE:

A Associação é credora do Fisco em razão das retenções indevidas efetuadas pelas tomadoras de serviços sobre os valores pagos à ela, pois além dela não ser a real prestadora do serviço médico sobre o qual incide às contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL, os serviços de intermediação que ela presta não estão sujeitos às referidas retenções, sendo essas indubitavelmente indevidas e passíveis de restituição. A Associação também é devedora do Fisco em razão da retenção e recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a prestação de serviços médicos. Donde se conclui que a Associação é credora e devedora do Fisco em relação aos mesmos tributos e em relação aos mesmos valores, podendo requerer a compensação desses nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

DO EXCESSO DE FORMALISMO EM DETRIMENTO DAS PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS.

Não se pode primar pelo formalismo em detrimento da apuração dos fatos reais, assim se o contribuinte logrou êxito em demonstrar ser credor e devedor do Fisco em relação aos mesmos valores, a compensação deve ser homologada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(Documento assinado digitalmente)
Claudemir Rodrigues Malaquias -residente

(Documento assinado digitalmente)
João Carlos de Lima Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Rafael Correia Fuso, João Carlos de Lima Junior, Marcelo Cuba Netto, João Bellini Junior, Regis Magalhães Soares de Queiroz.

Relatório

Em 05/07/2006 a Recorrente protocolou pedido de homologação de declaração de compensação de créditos retidos na fonte a título de CSLL, PIS e COFINS sofridas no valor de R\$ 43.267,27 em junho de 2006, conforme DIRF's acostada aos autos (fls. 38 a 58), com débitos de retenção na fonte dessas mesmas contribuições feitas pela Recorrente na segunda quinzena de junho de 2006, no código da receita 5952, ambos de mesmo valor.

Todavia, o referido pedido de homologação de compensação de créditos de PIS, COFINS e CSLL com débitos da mesma espécie foi julgado como NÃO HOMOLOGADO pela DIORT/DRF/DF, uma vez que segundo a DIORT em relação ao PIS e a COFINS a Recorrente não observou o disposto no caput no parágrafo primeiro do artigo 5 da MP 413/2008, já que de acordo com este dispositivo só é possível a compensação do crédito da retenção na fonte quando ocorrer a impossibilidade da dedução da retenção. Assim, tomando-se a DCTF apresentada pela Recorrente no referido período, constam débitos de PIS e COFINS referente ao mesmo período de apuração do crédito indicado de retenção na fonte dessas contribuições, constata-se que a Recorrente pagou PIS e COFINS, mediante DARF. Ou seja, como houve necessidade de pagamento dessas contribuições, conclui-se que não foi atendido o disposto no artigo 5, caput e parágrafo primeiro da MP 413/2008.

Já no que tange a CSLL, caso as retenções sejam em valor superior ao devido, o contribuinte pode optar por apresentar a declaração de isenta do IRPJ e preencher no programa gerador da declaração o campo que indica que ele é contribuinte da CSLL, 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 daí sim poderá ser utilizada na compensação com outros tributos e contribuições. Em suma o motivo da não homologação foi 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 a entrega da Declaração de Isenta ou DACON.

Em 21/02/2008 a Recorrente foi intimada sobre a decisão de não homologação.

Em 20/03/2008 a Recorrente protocolou sua manifestação de inconformidade alegando em síntese que:

Embora a Recorrida tenha reconhecido expressamente o direito da Recorrente à compensação de valores retidos indevidamente a título de CSLL, PIS e COFINS, houve por bem não homologar a compensação, fundamentando sua decisão no fato de que a Recorrente ao efetuar a compensação não observou os preceitos normativos contidos no parágrafo primeiro do artigo 5 da MP 413/2008 e o artigo 5 da Instrução Normativa 600/2005.

Os dispositivos normativos invocados não eram aplicáveis à compensação em tela, seja pelo fato de simplesmente não estarem em vigor no instante em que se deu a operação (caso da MP 413/2008), seja pelo fato de desconsiderarem especificidades fundamentais da situação tratada, seja, ainda, pelo fato de somente poderem ser cumpridos mediante a apresentação de declaração inexata da Recorrente ao Fisco (caso da IN 600/2005, se interpretada de acordo com a sugestão constante do parágrafo 13 do Despacho Decisório).

O direito subjetivo à compensação tributária é assegurado pelo artigo 74 da Lei 9.430/1996, como reconhecido no próprio despacho decisório ora atacado, que entendeu pela não homologação. Ao assim proceder, o Fisco deixou de lado o principal aspecto da controvérsia, a saber, a existência de um direito legalmente assegurado, qual seja a compensação que enquanto direito subjetivo integra o patrimônio da Recorrente e que deve ser viabilizado e não obstado pelas autoridades públicas.

A Recorrente é Associação que congrega os médicos que exercem sua profissão no Distrito Federal, colocando diversas facilidades à disposição de seus associados, dentre os quais destaca-se a intermediação de contratos de prestação de serviços médicos celebrados entre os seus associados médicos e os planos de saúde na condição de tomadores, inclusive no que tange ao recebimento dos honorários devidos e do seu repasse aos seus associados figurando como mera intermediária.

Nessa operação os planos de saúde fazem o depósito da remuneração devida aos médicos associados diretamente à Recorrente, registrando a retenção de tributos como se fora pagamento para a Associação, o que tornava confusa a relação com os planos de saúde. Dessa maneira, em relação à CSLL, ao PIS e a COFINS a Recorrente sofre nos pagamentos que recebe como mera intermediária de seus associados, retenções conjugadas dessas contribuições, pelo código 5992, no percentual de 4,65% nos termos do artigo 30 da Lei 10.833/2003.

Diante dessa confusão o Superior Tribunal de Justiça- um dos tomadores dos serviços médicos prestados pelos associados da Recorrente, por seu intermédio, formulou consulta à SRF, solicitando manifestação sobre a forma pela qual deveriam ser realizadas as retenções. Em resposta à referida consulta foi proferida a Solução de Consulta COSIT número 5, de 30 de março de 2004 que esclareceu que as retenções de CSLL, PIS e COFINS só eram cabíveis se os serviços médicos fossem prestados por pessoa jurídica, o que não é o caso, uma vez que os serviços médicos são prestados pelos médicos associados e não pela Recorrente, conforme a seguir transcrita:

"Analisando-se o documento de fls. 30 dos autos (Estatuto da Associação Médica de Hospitais Privados do Distrito Federal), verifica-se que os serviços são prestados direta e unicamente pelos associados, por conta e risco próprios, como pessoas físicas e jurídicas, evidenciando a condição de mera intermediária da Associação dos Médicos de Hospitais Privados do Distrito Federal (AMHPDF) na prestação de serviços.

1 1 . Estabelece a Cláusula Nona que os valores devidos aos associados da Credenciada serão pagos, mediante apresentação pela Credenciada das respectivas faturas com discriminação dos serviços prestados para cada beneficiário no prazo de 30 (trinta) dias, e o § 3 prevê que os pagamentos serão recebidos pela Credenciada na qualidade de representante de seus associados, que poderá em nome destes emendar todos os esforços para a sua cobrança.

12.. Encontram-se ainda acostados aos autos: cópia de Declaração de Isenção, a que se refere o inciso IV art. 26 da IN SRF nº 306, de 2003, firmada pelo Diretor Presidente da AMIIPDF, datada de 25 de março de 2003; cópias de Termos de Filiação e Compromisso, à associação, de pessoas físicas e de uma pessoa jurídica; e do Estatuto da Associação.

13. A IN SRF 112 306, de 2003, tem seu fundamento legal no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecendo o art. 1º 2º da mencionada Instrução Normativa:

"Art. 1º 2º Os órgãos da administração federal direta; as autarquias e as fundações federais reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem assim a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre OS pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa."

14. Dentre as hipóteses em que não haverá retenção, o art. 25, inciso IV, da referida Instrução Normativa arrola as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações civis, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Estabelece o art. 26 a obrigatoriedade de as entidades que se enquadrem no inciso IV do art. 25 apresentarem declaração, informando que preenchem os requisitos ali exigidos...

15. De sua vez estabelece o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, o seguinte:

"Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem; os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1 A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 22 Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável;

§ 32 às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 32 e (o)s arts. 13 e 14."

16. Sobre as retenções previstas na Instrução Normativa SRF nº 306, de 2003, a questão a ser solucionada cinge-se ao 'correto enquadramento dos serviços prestados pela associação, já que, como alega a consultante, os profissionais médicos realizam os procedimentos, em nome próprio, figurando a associação como mera intermediária.

17. 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:

a) imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados, utilizando-se do código de arrecadação 3280;

b) CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, às alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente, perfazendo o percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), sobre o valor total das notas fiscais ou faturas, utilizando-se o código 8863.

18. Esse tratamento, contudo, não deve ser aplicado à AMHPDF, eis que os pagamentos efetuados pelo STJ tem natureza distinta dos pagamentos realizados a Outras associações que prestem serviço em nome próprio.

19.A AMHPDF 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.

20..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 AMHPDF. 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).

21. 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.

22. Esclareça-se que a incidência prevista no art. 652 do RIR, de 1999 alcança apenas associações de profissionais, ou seja, aquelas que possuem unicamente associados pessoas físicas. Assim, como a AMHPDF é uma associação que congrega tanto associados pessoa física como pessoa jurídica, os pagamentos efetuados por órgãos públicos aos seus associados estão sujeitos às retenções do art. 628 do RIR de 1999, no caso de profissional pessoa física; e as retenções de que trata a IN SRF 306 de 2006, no caso de pagamentos efetuados às pessoa jurídicas. Nessas hipóteses, a obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento por força do disposto no art. 64, § 1, da Lei 9.430, de 1996.

Em que pese a existência da solução de consulta os planos de saúde continuaram realizando as retenções como se a Recorrente fosse a própria prestadora de serviços médicos, alegando dificuldades operacionais em implementar a referida solução.

Diante dessa situação e das retenções indevidas que a Recorrente vinha sofrendo, uma vez que boa parte dos serviços que intermediou são prestados por médicos pessoas físicas e, na condição de associação sem fins lucrativos é isenta da incidência do PIS, da COFINS e da CSLL sobre suas próprias atividades, nos termos do que dispõem o artigo 13, IV e do artigo 14 ambos da MP 2.158-34/2001 e do artigo 15, parágrafo primeiro da Lei 9.532/1997, passou a apurar créditos tributários e compensá-los com tributos que deveria reter na fonte, como o PIS a COFINS e a CSLL incidentes sobre os repasses de honorários pagos pelos planos de saúde às clínicas, na qualidade de pessoa jurídica, prestadoras de serviços médicos, visto que estas é que são os contribuintes que realizam o fato gerador que motiva as retenções.

Ou seja, no presente caso a compensação pleiteada refere-se à retenções indevidas de PIS, COFINS e de CSLL sofridas pela Recorrente como se ela fosse pessoa jurídica prestadora de serviços médicos, quando na verdade é apenas intermediadora, e os valores que a Recorrente deveria reter dos seus associados estes sim na qualidade de pessoa jurídica prestadora de serviços médicos, no momento em que repassa às clínicas os honorários recebidos por ela na condição de intermediadora, sem qualquer redução nos valores das contribuições incidentes sobre a operação. Fato que em nenhum momento foi observado pela autoridade julgadora .

A Recorrente ao proceder a compensação entre os créditos oriundos de retenção indevida e débitos relativos a retenções a serem realizadas nada mais fez do que seguir os dispositivos normativos que tratam da matéria, inclusive o artigo 7 da IN da SRF 480/2004 e o artigo 5 da IN 600/2005, ou seja, realizou os abatimentos devidos de créditos

apurados em um período mensal, já que a retenção é feita mês a mês com os débitos correspondentes ao período seguinte também mensal, relativo a retenções mensalmente exigidas.

Ao assim proceder a Recorrente possibilitou ao Fisco a solução que melhor permite o monitoramento dos tributos incidentes e dos valores efetivamente recolhidos, isso porque todas as etapas do procedimento foram formalizados, inclusive por meio de Declarações de Compensação (DCOMP's) e registros específicos na Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF).

A forma de proceder da Recorrente não causou qualquer lesão ao Fisco, mas ao contrário, permitiu um controle e acompanhamento pelo Fisco muito maior do que se a Recorrente tivesse procedido às deduções apenas em sua contabilidade como deu a entender o Despacho Decisório ora combatido.

Tanto a compensação quanto a dedução efetuada diretamente na escrituração fiscal do contribuinte são formas de extinção de obrigações tributárias a partir da contraposição de créditos que o sujeito passivo tenha em face do Fisco, sendo a compensação gênero, uma vez que contempla qualquer débito e crédito administrado pela SRF, nos termos do artigo 74 da Lei 9.430/1996, enquanto a dedução é uma espécie, visto que envolve apenas alguns tributos e em determinadas condições.

Em relação às compensações de PIS e da COFINS não merece qualquer reprimenda o procedimento adotado pela Recorrente, pois a desqualificação da compensação promovida pelo Despacho Decisório DRF/BSA/DIORT, fundamentou-se em ilegal aplicação retroativa da MP 413/2008, procedimento de todo inviável em face dos artigos 105 e 106 do CTN e do artigo 150, inciso III, "a" da CF/88, visto que como ressaltado na própria decisão guerreada, a compensação em tela foi realizada em junho de 2006, ou seja, muito antes do dia 03 janeiro de 2008, data em que foi publicada a MP 413/2008, não podendo, portanto, esse dispositivo legal ser invocado pelo Fisco para não homologar a compensação.

Se não bastasse isso, ainda em relação a não homologação das compensações de PIS e de COFINS não poderia ser aplicado o artigo 5 da MP 413/2008, uma vez que esse dispositivo regulamenta a incidência das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, enquanto que no presente caso os créditos de PIS e da COFINS apurados pela Recorrente não decorrem do seu faturamento, mas dos rendimentos auferidos sobre as suas aplicações financeiras, que no caso das entidades sem fins lucrativos não se configuram como espécie do gênero faturamento.

Esses tributos, muito embora tenham o mesmo "nomem juris" não são os mesmos juridicamente, pois de acordo com o previsto no artigo 4 do CTN o que define a natureza do tributo não é a sua denominação, mas o seu fato gerador.

Nem mesmo a primeira parte do "caput" do artigo 5 da MP 413/2008 se aplica ao caso em tela. Isso porque a norma que trata das retenções de PIS e de COFINS a serem deduzidas dos valores apurados das contribuições a pagar no período, sendo claro que esse procedimento diz respeito às retenções devidas, que, naturalmente, são consideradas antecipações do pagamento devido ao final do período. Todavia, no caso em debate a Recorrente sofreu retenções indevidas que, portanto, não são antecipações do que é devido ao

final do período, mas crédito tributário em sentido próprio, uma vez que ao final de cada período não possui valores de PIS nem de COFINS a pagar, não sendo necessário que se faça a dedução antes de proceder a compensação.

Por fim, em relação ao PIS e a COFINS, ainda que se admita a aplicação da MP 413/2008 ao caso dos autos o comando normativo que deveria ser observado pelo Fisco é o contido no parágrafo primeiro do artigo 5 da referida MP e não a regra geral contida no “caput”, pois os valores registrados pela autoridade fiscal como recolhidos no mesmo período em que foi apurado o crédito objeto da compensação são claramente inferiores aos montantes dos créditos. Assim, interpretando-se o parágrafo primeiro do artigo 5 da MP 413/2008 em conjunto com o parágrafo segundo do mesmo artigo, tem-se que, havendo excesso na comparação entre o montante retido e a contribuição a pagar no mês em que houve as retenções na fonte, configura-se a “impossibilidade de dedução de que trata o “caput”. Essa situação por sua vez, faz com que seja possível nos termos do referido “caput” a compensação tributária efetuada.

Quanto às razões que fundamentaram a não homologação da compensação em relação à CSLL, consubstanciada na alegação de que a Recorrente deveria ter apurado primeiramente o saldo negativo da CSLL é inaplicável ao caso em tela, pelo simples fato de que a Recorrente, na qualidade de Associação Civil sem fins lucrativos, é entidade isenta do IRPJ e da CSLL, não podendo apurar saldo negativo de CSLL nem proceder a declaração, como sugerida no despacho decisório, de que seria contribuinte da CSLL, devendo ser ressaltado mais uma vez que as retenções sofridas pela Recorrente são indevidas, sendo claramente descabido exigir que ela, não sendo contribuinte da CSLL em sua forma ordinária, 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 indevida.

Assim, é correto dizer que a disposição do artigo 5 da IN 600/2005, invocada na decisão para fundamentar a não homologação das compensações não é aplicável ao caso em tela, nem exclui a regularidade do procedimento adotado pela Recorrente, uma vez que se refere a obrigação do contribuinte da CSLL de apurar o valor do saldo negativo de CSLL antes de requerer a sua restituição.

Ao fim explica que possui outros processos administrativos que tratam da mesma matéria, qual seja, de compensação não homologada referente ao PIS, a COFINS e a CSLL relativos a períodos diversos e pede que o presente processo administrativo seja julgado em conjunto com os seguintes:

10166.008138/2005-31

10166.010080/2005-95

10166.008748/2005-34

10166.010081/2005-30

10166.011080/2005-11

10166.013142/2005-11

10166.001565/2006-79

10166.002417/2006-71
10166.004116/2006-82
10166.005076/2006-96
10166.006081/2006-16
10166.012290/2006-07
10166.001364/2007-52
10166.002384/2007-41
10166.002385/2007-95
10166.002566/2007-11
10166.012231/2005-40
10166.013141/2005-76
10166.003398/2006-09
10166.006925/2006-29
10166.008182/2006-21
10166.009380/2006-11
10166.010220/2006-14
10166.011326/2006-27
10166.003302/2007-85
10166.004219/2007-23
10166.005505/2007-14
10166.006615/2007-95

Em 22/12/2008 a Recorrente tomou ciência da decisão da DRJ que, por unanimidade de votos indeferiu a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente deduzindo em síntese que:

Dentre os dispositivos legais que regem a matéria não existe previsão legal que permita a pessoa jurídica compensar diretamente valores de tributos ou contribuições sociais retidos na fonte com débitos dessas contribuições, como pretende a Recorrente.

Para deduzir ou compensar os valores das contribuições retidas, a Recorrente primeiramente deveria ter registrado na sua escrituração contábil ou informado na declaração de isenta ou DACON. A declaração de compensação não é instrumento hábil para deduzir valores de contribuições retidos na fonte. Ademais, a Recorrente não é a real contribuinte dos valores retidos na fonte, razão pela qual indeferiu a manifestação de inconformidade.

Ao interpretar a Solução de Consulta COSIT concluiu que no caso concreto a Recorrente 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 ou jurídicas.

Nos termos do artigo 7 da IN SRF 600/2005, 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 8 da citada IN somente a pessoa jurídica que promoveu retenção indevida do 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 indevidamente tenha sido recolhida.

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 de 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 existentes entre a Recorrente e os planos de saúde tomadores dos serviços dos médicos à ela associados não podem ser solucionados pelo Fisco, devendo a solução ser obtida na seara privada.

Na solução de consulta a Recorrente, 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 7.450/85, art. 55, matriz legal do artigo 943 do RIR/1999 e IN SRF 306 de 2003, art. 28).

Para provar o crédito compensado, a Recorrente junta ao presente processo demonstrativos de contribuições retidas na fonte- DIRF's as fls. 38 a 58, bem como DCTF com o valor do débito a compensar. Contudo a DRJ entendeu que esses documentos não constituiriam meios de provas hábeis.

A isenção alegada pela Recorrente não a desobriga a efetuar a escrituração fiscal e a apurar a base de cálculo da CSLL e as demais contribuições.

Com relação a MP 413/2008 não houve qualquer prejuízo a manifestante, uma vez que a autoridade fiscal apenas informou que a partir da entrada em vigor da referida MP poderia ser compensado o saldo dos valores retidos na fonte a título das contribuições para

o PIS e da COFINS apurados em períodos anteriores ou ser também restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela SRF.

Deixou de analisar os demais argumentos deduzidos pela Recorrente por considerá-los inapropriados para o deslinde da questão.

Em 20/01/2009 a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário repisando os argumentos deduzidos em sua manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior

Versam os presentes autos sobre retenções indevidas sofridas pela Recorrente, na condição de associação civil sem fins lucrativos que apenas intermedeia os contratos e os pagamentos efetuados por tomadores de serviços aos médicos e às clínicas reais prestadoras dos serviços médicos, ou seja, erro quanto à identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como, sobre a possibilidade de a Recorrente pleitear a compensação desses valores retidos indevidamente com os valores que ela reteve dos seus associados a título de pagamento de honorários médicos.

Ao analisar a impugnação apresentada pela Recorrente a DRJ manteve a decisão que não homologou as compensações, fundamentando sua decisão no fato de que a Recorrente não é o sujeito passivo da obrigação tributária e, portanto, não pode pleitear a compensação, bem como, no fato de inexistir norma administrativa que regule a compensação pleiteada pela Recorrente, qual seja, entre os valores que lhe foram retidos indevidamente pelos tomadores de serviços médicos, com os valores que ela reteve ao repassar os pagamentos aos seus associados, reais prestadores de serviços médicos.

O primeiro ponto que deve ser ressaltado é que a responsabilidade pela retenção do recolhimento das contribuições ao PIS à COFINS e à CSLL é atribuída por lei aos tomadores de serviços para antecipar os referidos tributos, bem como, para facilitar a sua fiscalização.

Ocorre que no caso em tela entre a tomadora dos serviços médicos e os reais prestadores de serviços existe a Recorrente que atua como intermediadora tanto dos contratos firmados, quanto dos honorários a serem recebidos pelos seus associados.

Nesta condição o cerne da questão está em saber quem é que deve reter e recolher as contribuições sociais ao PIS, COFINS e à CSLL incidentes sobre a prestação de serviços médicos, e em nome de quem devem ser feitos esses descontos.

A fim de melhor elucidar a questão imperioso se faz transcrever parte do Parecer COSIT número 5 na solução de consulta suscita pelo STJ à SRF, conforme a seguir transcrito:

(...)

16. 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.

17. 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:

a) imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados, utilizando-se do código de arrecadação 3280;

b) CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, às alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente, perfazendo o percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), sobre o valor total das notas fiscais ou faturas, utilizando-se o código 8863.

18. Esse tratamento, contudo, não deve ser aplicado à AMHPDF, eis que os pagamentos efetuados pelo STJ tem natureza distinta dos pagamentos realizados a Outras associações que prestem serviço em nome próprio.

19.A AMHPDF 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.

20..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 AMHPDF. 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).

21. 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.

22. Esclareça-se que a incidência prevista no art. 652 do RIR, de 1999 alcança apenas associações de profissionais, ou seja, aquelas que possuem unicamente associados pessoas físicas. Assim, como a AMHPDF é uma associação que congrega tanto associados pessoa física como pessoa jurídica, os pagamentos efetuados por órgãos públicos aos seus associados estão sujeitos às retenções do art. 628 do RIR de 1999, no caso de profissional pessoa física; e as retenções de que trata a IN SRF 306 de 2006, no caso de pagamentos efetuados às pessoa jurídicas. Nessas hipóteses, a obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento por força do disposto no art. 64, § 1º, da Lei 9.430, de 1996.

Ora pelo que se depreende do acima transcrito apesar da Recorrente agir como intermediadora dos contratos firmados entre os seus associados e os tomadores de serviços, bem como, intermediar o repasse dos honorários pagos por esses aos seus associados, a própria SRF considerou que a única relação jurídica a ser tributada, é a efetiva prestação de serviços médicos que ocorre entre os médicos associados e os tomadores de serviços.

Nesse passo, o referido parecer ainda deixa claro que quem deve efetuar a retenção e o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a efetiva prestação de serviços médicos são os tomadores de serviços e, essa retenção deve ser feita em nome do médico pessoa física e ou da clínica pessoa jurídica que efetivamente prestou o serviço, sem mencionar a Recorrente.

Ocorre que no caso em tela não é isso que as tomadoras de serviços estão fazendo, pois estas estão procedendo a retenção e ao recolhimento das contribuições incidentes sobre a efetiva prestação de serviços em nome da Recorrente, como se ela fosse o contribuinte, quando na verdade os contribuintes são os médicos associados da Recorrente que efetivamente prestaram serviços as tomadoras.

Entretanto, as tomadoras de serviços ao identificarem a Recorrente, associação, como se fosse o contribuinte das contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL incidentes sobre a prestação de serviços médicos, além de procederem indevidamente ao desconto desses valores do pagamento efetuado à Recorrente, ainda informam ao Fisco que o contribuinte desta retenção é a Recorrente, quando na verdade os contribuintes são os médicos associados da Recorrente que efetivamente lhe prestou os serviços médicos.

Dessa prática advém duas consequências, primeiro a retenção errada por parte das tomadoras de serviços sobre os valores pagos à Recorrente, como se esta fosse contribuinte o que dá causa ao indébito e, portanto, a Recorrente se torna credora do Fisco, uma vez que o serviço que ela presta não está sujeito a retenção na fonte, a segunda consequência é que deixa de informar a ocorrência dos reais fatos geradores das contribuições sociais retidas, ou seja, simplesmente não constitui o crédito tributário incidente sobre os serviços médicos efetivamente prestados pelos associados.

Passemos a análise da primeira consequência decorrente do erro das tomadoras de serviços em identificar a Recorrente como sendo a beneficiária das contribuições retidas e recolhidas sobre os serviços prestados pela Recorrente, os quais consistem somente na intermediação de contratos de prestação de serviços médicos e no repasse de valores recebidos a este título, que não se confunde com o fato gerador das referidas contribuições, qual seja, a efetiva prestação de serviços médicos pelos médicos associados.

O erro das tomadoras de serviços em identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, como sendo a Recorrente, gera a distorção do fato jurídico tributário, pois a Recorrente é identificada como se fosse a real prestadora de serviços médicos, sobre os quais as tomadoras estão efetuando a retenção e o recolhimento indevido nos termos do inciso II do artigo 165 do CTN.

Neste caso, é forçoso concluirmos que a Recorrente possui sim legitimidade para pleitear a devolução dos valores que lhe foram indevidamente retidos pelas tomadoras dos serviços, pois os serviços que a Recorrente presta consiste apenas na intermediação de contratos e valores firmados entre os tomadores de serviços e os seus médicos associados, os quais não estão sujeitos a essas retenções.

Passemos agora a análise da segunda consequência que o erro das tomadoras de serviços acarreta, ao deixar de informar a ocorrência dos serviços efetivamente prestados e correlacionar com os reais prestadores, simplesmente não constitui o crédito tributário incidente sobre os serviços médicos prestados pelos associados.

Ou seja, assim que a Recorrente efetuar o repasse aos seus associados dos valores recebidos a título de honorários pelos serviços médicos efetivamente prestados, esses caso não tenham oferecido a totalidade dos rendimentos à tributação, ficam sujeitos à autuação do Fisco, uma vez que não houve a correta imputação pelas tomadoras de serviços das contribuições sociais incidentes sobre os serviços médicos prestados, nesse caso ainda haverá bitributação dos serviços médicos prestados.

Assim, no caso em tela, como as tomadoras não identificaram qual a prestação de serviço sobre a qual estão procedendo a retenção e ao recolhimento das contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL, bem como, à qual prestação de serviço e à qual sujeito passivo específico aquele pagamento se refere, o Fisco não tem como imputar corretamente aquele pagamento.

A Recorrente ciente das consequências que o erro das tomadoras podem acarretar, apesar de ser mera intermediária dos contratos e dos valores recebidos em razão da prestação de serviços médicos prestados por seus associados às tomadoras, optou por cumprir ela a obrigação tributária imputada às tomadoras, qual seja, de reter e identificar com minúcias as contribuições sociais que estavam sendo retidas, em razão de qual prestação de serviço, identificando inclusive qual o associado que o havia prestado.

Donde se constata que no caso em tela quem cumpriu a obrigação tributária imputada às tomadoras de serviços médicos foi a Recorrente e em razão dela ter assumido este ônus, tornou-se devedora do Fisco no valor das contribuições sociais informadas e retidas de seus associados.

Deve ser ressaltado ainda que o ordenamento pátrio não veda a possibilidade de um terceiro interessado no cumprimento de uma obrigação em assumi-la para si, tal prática não é comum, mas não é vedado pela legislação.

Ou seja, por todo o exposto até aqui podemos concluir que a Recorrente é credora do Fisco em razão das retenções indevidas efetuadas pelas tomadoras de serviços sobre os valores pagos à Recorrente, pois além da Recorrente não ser a real prestadora do serviço médico sobre o qual incide às contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL, os serviços de intermediação que ela presta não estão sujeitos às referidas retenções, sendo essas indubitavelmente indevidas e passíveis de restituição.

E apesar de não ser a Recorrente quem deve cumprir a obrigação legal de reter e de informar ao Fisco os valores das contribuições sociais devidas em razão de cada prestação de serviço médico, identificando as minúcias de cada operação, não se pode olvidar que no presente caso foi a Recorrente quem adimpliu a obrigação e, portanto, tornou-se devedora do Fisco em razão dos valores informados e retidos de seus associados.

Donde se conclui que a Recorrente é credora e devedora do Fisco em relação ao mesmo valor do crédito tributário, razão pela qual ela pleiteou a sua compensação nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Todavia, o pedido de compensação foi indeferido pela autoridade administrativa sob o fundamento de que a Recorrente não seria contribuinte das contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL incidentes sobre os serviços médicos prestados pelos associados, bem como, pela inexistência de dispositivo legal que regulamente tal hipótese.

O primeiro fundamento utilizado pela autoridade administrativa de que a Recorrente não seria o contribuinte das retenções e recolhimentos não merece prosperar, visto que como já salientamos foi a Recorrente quem cumpriu a obrigação tributária imputada aos tomadores de serviços médicos, ou seja, foi ela quem constitui o crédito tributário e se tornou devedora do Fisco em relação à esses valores declarados e retidos.

O segundo argumento utilizado pela autoridade administrativa de que inexistente norma legal que regulamente a compensação pleiteada também não merece prosperar, uma vez que tal possibilidade está expressamente prevista tanto no artigo 170 do Código Tributário Nacional quanto no artigo 74 da Lei federal nº 9.430/96.

Ademais, a inexistência de norma secundária a regulamentar o procedimento de compensação expressamente previsto no CTN e no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 que regulamente tal procedimento não pode ser utilizado como fundamento pela autoridade administrativa para embasar o indeferimento da compensação, uma vez que se trata de direito subjetivo, previsto em normas primárias.

Deve ser ressaltado por fim, que as normas secundárias existentes em nosso ordenamento jurídico que dispõe sobre determinado procedimento a ser observado pela autoridade administrativa vinculam apenas essas para que procedam dentro desses limites, não podendo a inexistência de norma que regulamente determinado procedimento ser alegada como razão de indeferir um direito subjetivo assegurado pelo contribuinte por normas primárias, quais sejam as leis complementares e ordinárias.

Por fim, quanto a alegação de que a Recorrente não observou os preceitos normativos quanto a forma para proceder a compensação, forçosa é a conclusão de que a Recorrente agiu de boa-fé nos presentes autos, uma vez que o procedimento adotado por ela, possibilitou ao Fisco apurar a veracidade de todas as informações prestadas, tais como a origem do débito e a origem do crédito, o período do débito e do crédito, os valores do débito e do crédito, os juros, dentre outros, isso porque todas as etapas do procedimento foram formalizados, inclusive por meio de Declarações de Compensação (DCOMP's) e registros específicos na Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), atingindo, assim, o fim para o qual foram criados, não podendo ser afastados apenas em razão do formalismo exarcebado.

Isso posto, e tendo em vista que a Recorrente é credora e devedora do Fisco no mesmo montante voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da Recorrente para homologar a compensação.

É como voto.

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior - Relator