



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.006925/2006-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-004.036 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de novembro de 2019  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DE HOSPITAIS PRIVADOS DO DF  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Exercício: 2006

**RETENÇÃO. TITULARIDADE DO IMPOSTO RETIDO.**

Se a retenção e o recolhimento do imposto são feitos erroneamente em nome de terceiro que não prestou o serviço, este terceiro não tem direito sobre os montantes retidos e recolhidos. Quem tem direito a estes valores é a fonte pagadora que fez a retenção e recolhimento equivocados. Ela deve utilizar os valores indevidamente retidos e recolhidos para regularizar a retenção e recolhimento que deveria ter sido feita, de acordo com a natureza do efetivo prestador de serviço.

**RETENÇÃO. DEVER DE RETER E RECOLHER.**

Apenas se houver pagamento pela prestação de serviços é que devem ser feitas a retenção e o recolhimento de tributos. O mero repasse de valores não justifica retenção ou recolhimento.

**COMPENSAÇÃO. PRESSUPOSTOS.**

A compensação pressupõe a existência de um crédito e de um débito do contribuinte. Não existindo crédito, a que o contribuinte tenha direito, não cabe falar em compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:, Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado). Ausente momentaneamente o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## Relatório

Por bem relatar o caso dos autos, reproduzo abaixo o exposto pelo órgão de origem complementando-o a seguir:

Trata o presente processo declaração de compensação — Dcomp (fl. 1), na qual a contribuinte acima identificada compensa pretense crédito de contribuições (CSLL, COFINS e PIS) retidas na fonte em julho de 2006, no valor total de R\$ 54.237,50, com débito de retenções na fonte (Pagto de PJ a PJ de direito privado), relativo às mesmas contribuições, feitas pela contribuinte na 2ª quinzena de julho de 2006, no mesmo valor.

A autoridade administrativa a quo examinou a questão e no despacho decisório (fls. 61 a 67) não reconheceu o crédito compensado e, em consequência, não homologou a declaração de compensação por concluir que a contribuinte não fazia jus ao crédito de retenções de CSLL, PIS e COFINS sofridas em julho de 2006, por ser incabível a compensação direta com valor a recolher de retenções feitas sobre pagamentos a outras pessoas jurídicas ou órgãos públicos, uma vez que a legislação somente permite deduzir da base de cálculo da CSLL, Pis e Cofins os valores retidos, cuja dedução deve ser feita na escrituração contábil ou na Declaração de Isenta ou DACON da pessoa jurídica.

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 06/03/2008 (AR — fl. 68- v). Inconformada, em 20/03/2008, por meio de seus procuradores (Othon de Azevedo Lopes e Renato Soares Peres Ferreira), apresentou a manifestação de inconformidade (fls. 71 a 85), na qual, em resumo, alega que o despacho decisório deve ser reformado para que seja homologada a compensação efetuada e extinto o débito correspondente com base nos seguintes argumentos de defesa:

### **1 Despacho decisório.**

- apesar de reconhecer de modo expresso o direito à compensação dos valores retidos a título de CSLL, PIS e COFINS, houve por bem não homologar a operação, com a alegação de que, ao realizar a compensação, não teriam sido observados preceitos normativos como o § 1º do artigo 5º da MP nº 413/2008 e o artigo 5º da IN SRF nº 600/2005;

- os dispositivos normativos invocados não eram aplicáveis à compensação em tela, por não estarem em vigor no instante em que se deu a operação (caso da MP nº 413/2008) ou pelo fato de desconsiderarem especificidades fundamentais da situação tratada ou, ainda, pelo fato de somente poderem ser cumpridos mediante a apresentação de declaração inexata ao Fisco (caso da IN nº 600/2005, se interpretada consoante o § 13 do Despacho Decisório);

- é necessário que se descreva a sua situação em relação às indevidas retenções que sofre, nos pagamentos destinados a seus associados e ao aproveitamento dos créditos advindos dessas retenções e que se esclareça a inexistência de qualquer irregularidade nos procedimentos adotados. Isso porque optou pela conduta que melhor permitia ao Fisco o acompanhamento do recolhimento dos tributos devidos;

## **2 Direito à compensação tributária - artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996**

- o direito à compensação tributária é expresso e assegurado no artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, como reconhecido no despacho decisório; mas a mesma decisão administrativa entendeu pela não homologação da compensação;

- ao assim proceder, o Fisco deixou de lado o principal aspecto da controvérsia, ou seja, a existência de um direito legalmente assegurado, que deve ser viabilizado e não obstado pelas autoridades públicas, pois, consoante o artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, verificado o crédito por parte do contribuinte é seu direito compensá-lo com qualquer débito próprio de tributo administrado pela Receita Federal;

- deve permear a análise do caso a circunstância de que a compensação, enquanto direito subjetivo, integra o seu patrimônio jurídico e, assim, partindo dessa premissa é que se deve discutir o despacho decisório, adequando-o ao seu direito à compensação tributária;

## **3 A situação da AMIIP-DF/Retenções indevidas.**

### **3.1 ATIVIDADE / COMPENSAÇÕES**

- coloca diversas facilidades à disposição de seus associados, intermediando, contratos de prestação de serviços médicos que envolvem o exercício da medicina pelos associados e o pagamentos pelos tomadores de serviços (planos de saúde), dos honorários correspondentes. Nessa intermediação contratual, 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;

- Os diversos tomadores de serviços celebram, por seu intermédio, contratos de prestação de serviços médicos a serem prestados pelos associados, em razão do oneroso operacional para o pagamento direto, preferem fazer o depósito da remuneração devida aos associados, para a AMIIP-DR Assim, relativamente às contribuições (CSLL, PIS e COFINS), muitas vezes sofre nos pagamentos que recebe como mera intermediária de seus associados, retenções conjugadas desse tributo, código de receita 5952, no montante de 4,65% (artigo 30 da Lei n.º 10.833/2003);

- essas retenções eram feitas pelo fato de os tomadores de serviços julgarem que deveriam assim proceder, por ser ela uma pessoa jurídica que perante eles representava os associados em contratos de prestação de serviços médicos. Na condição de intermediária e ao fato de ser mera depositária dos valores que recebia, tornava o relacionamento com os planos confuso;

- o STJ - um dos tomadores de serviços prestados pelos seus associados, por seu intermédio -, formulou consulta à Receita Federal, sobre a forma que deveriam realizar as retenções, e na Solução de Consulta COSIT n.º 05, de 30/03/2004, 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;

- embora tenha divulgado a Solução de Consulta COSIT n.º 05/2004 entre os tomadores de serviços de seus associados, a imensa maioria, em face de enormes dificuldades operacionais, continuou realizando as retenções como se ela fosse a prestadora dos serviços. Tal situação gerou impasse, na medida em que os créditos de retenções deveriam ser apropriados pelos prestadores de serviços médicos (pessoas jurídicas ou físicas);

- diante de retenções indevidas que não incidem sobre boa parte das atividades que intermedia (prestação de serviços por pessoas físicas) nem podem ser cobrados sobre suas atividades - já que não tem fins lucrativos, isenta de incidência de PIS, COFINS e CSLL, nas finuras, respectivamente, dos artigos 13, IV, da MP n.º 2.158-34/2001, 14, da mesma MP e 15, 1º, da Lei n.º 9.532/1997 - passou a apurar créditos e compensá-los com tributos que deveria reter na fonte, de diversas pessoas jurídicas às quais faz repasses. Isso porque são essas as reais prestadoras de serviços;

- as compensações realizadas eram de créditos de retenções inadequada sobre valores a ser repassados aos associados com débitos de retenções que deveriam ser realizadas, quando dos repasses desses mesmos valores a seus associados pessoas jurídicas, ou seja, tratava-se de retenções que tinham a finalidade, de adiantar o pagamento da COFINS, CSLL e PIS, por pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos;

- essas compensações foram realizadas para solucionar um problema decorrente do descumprimento, pelos tomadores de serviços, da Solução de Consulta COSIT n.º 05/2004 que o despacho decisório deixou de homologar, sob o argumento de que não teriam sido observados dispositivos normativos específicos;

### 3.2 PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO/REGULAR

- ao realizar a compensação entre valores de tributos retidos, nada mais fez do que seguir a regra geral prevista nos dispositivos normativos que tratam da matéria, o artigo 7º da IN SRF n.º 480/2004 e o artigo 5º da IN SRF n.º 600/2005. Ou seja, realizou os abatimentos devidos de créditos apurados (período mensal) com os débitos correspondentes ao período seguinte (relativo a retenções mensalmente exigidas);

- ao proceder à compensação entre os valores indevidamente retidos e os valores a serem retidos (débitos) escolheu a solução que permitia o melhor acompanhamento do recolhimento dos tributos incidentes pelo Fisco, pois, ao realizar o procedimento formalizando todas as etapas, inclusive por meio de DCOMP e registros específicos na DCTF, estavam verdade permitindo que o Fisco acompanhasse cada passo da operação;

- é descabido ser apenada por ter adotado um procedimento seguro para o Fisco, já que a forma adotada permitia melhor controle de suas operações pelas autoridades fiscais. O contraste entre sua lealdade e o procedimento da Administração fica claro a insustentabilidade dos fundamentos do despacho decisório, que aplica retroativamente uma norma tributária para defender a suposta irregularidade da conduta da associação;

- a dedução e a compensação são formas de extinção de obrigações tributárias a partir da contraposição de créditos do sujeito passivo (tributo a restituir ou a compensar) à obrigação (tributo a recolher). A compensação é o gênero -já que na forma do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, quaisquer créditos e débitos administrados

pela Receita Federal pode ser compensado e tem seu procedimento vinculado à apresentação de declarações de compensação ao Fisco, por meio de formulários próprios. A dedução é a espécie, por envolver apenas alguns tributos, em determinadas circunstâncias (apuração de saldos de CSLL e de PIS e COFINS), não exigindo procedimentos específicos perante o Fisco, mas procedimentos contábeis internos e mera informação nas declarações;

- a dedução é uma compensação simplificada, para casos específicos, inaplicável a situação *sui generis* como a ora apreciada, em que resta o recurso à compensação comum. Em outras palavras seja denominado como compensação ou dedução, cuida-se no caso do gênero compensação, já que se trata de duas pessoas que são "ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra" (art. 368 do Código Civil) com autorização legal (art. 170 do CTN);

- não é apenas pela inexistência de qualquer irregularidade no seu procedimento de compensação que se deve reformar o despacho decisório e homologar a operação. Essa consequência se apoia também no fato de que, diante de um impasse que não deu causa, adotou o procedimento que permitia ao Fisco um melhor acompanhamento da situação, sem que se diminuísse qualquer parcela da arrecadação tributária. Ademais, não se pode esquecer que a dedução contábil sugerida é uma espécie de compensação que, em casos complexos como o presente, pode ser declarada expressamente à Autoridade Fiscal; .

#### **4 - Inexistência de irregularidade/compensação de retenções de PIS e COFINS.**

- não merece qualquer reprimenda ao procedimento escolhido de compensação dos débitos de PIS e COFINS. A desqualificação da compensação, promovida pelo despacho decisório, fundamentou-se em ilegal aplicação da MP n.º 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;

- ao interpretar a compensação realizada, a Diort ignorou que os valores pagos a título de PIS e COFINS. Os créditos compensados eram referentes unicamente às aplicações financeiras da associação, tributos que se submetiam a um regime jurídico diverso daquele a que se refere a MP n.º 413/2008. Ainda se aplicasse ao caso a MP 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;

- as compensações de PIS e COFINS foram plenamente regulares, tendo sido observados todos os diplomas aplicáveis ao caso, devendo o despacho decisório ser reformado, para que sejam homologados os procedimentos de compensação;

#### **4.1 NÃO HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES DE PIS/COFINS/ILEGAL APLICAÇÃO RETROATIVA DA IN 413/2008**

- a primeira inconsistência da decisão compromete todo o despacho decisório atacado. Trata-se da invocação, como razão para a não homologação das compensações de PIS e COFINS, de dispositivo da MP n.º 413/2008. A compensação em tela foi realizada antes do dia 03/01/2008, data da publicação da MP n.º 413/2008.

Assim, não seria possível uma norma constante dessa recentíssima Medida Provisória ser óbice à compensação realizada e declarada muito antes de sua promulgação.

- é impossível que em 2005 ela observasse a norma que viria a ser editada somente em 2008. É de causar espécie a flagrante violação aos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional e ao artigo 150, III, "a" da Constituição Federal. A aplicação retroativa da norma foi feita de maneira completamente desvirtuada, como se não existisse a elemental proteção do direito dos contribuintes consubstanciada no princípio da irretroatividade das leis;

- a decisão adotada no despacho decisório não sobrevive a um simples confronto com a mais rudimentar formulação do princípio da irretroatividade da lei tributária. Motivo suficiente para que se reconheça o seu direito às compensações do Pis e Cofins, que devem ser expressamente homologado, reformando-se a descabida decisão da autoridade fiscal;

#### 4.2 Os VALORES A PAGAR DE PIS/COFINS/APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

- a eventual aplicabilidade da MP n.º 413/2008 ao caso concreto - o que, diante da flagrante violação ao princípio da irretroatividade das leis, se admite apenas em favor da argumentação - não faria com que ela fosse a norma aplicável à situação da qual se cuida;

- a MP 413/2008 (artigo 5º, caput) se refere ao pagamento das contribuições em seu regime normal (faturamento) e os pagamentos registrados decorreram de PIS e COFINS sobre aplicações financeiras. Os tributos, assim, embora tenham o mesmo nomen juris não são os mesmos, juridicamente, bastando lembrar que, consoante o artigo 4º do CTN, é o fato gerador que define a natureza jurídica do tributo, sendo irrelevante a sua denominação;

- a norma se refere ao PIS/COFINS "comuns", incidentes sobre o faturamento, suas disposições não são aplicáveis a tributos que, embora tenham a mesma denominação, são juridicamente diversos. O PIS e a COFINS sobre rendimentos financeiros não têm como fato gerador o faturamento, mas sim o rendimento auferido em aplicações financeiras, que, no caso das entidades sem fins lucrativos, não se configuram como espécie do gênero faturamento. Os tributos são juridicamente distintos, não sendo assim intercambiáveis as normas que a eles se aplicam;

- nem mesmo a primeira parte do Caput do artigo 5º da MP n.º 413/2008 é aplicável - ou seria aplicável, se não se estivesse ferindo também o princípio da irretroatividade das leis - ao caso em tela. Isso porque a norma trata das retenções de PIS e COFINS a serem deduzidas dos valores apurados das contribuições a pagar no período, cujo procedimento diz respeito às retenções devidas, que são consideradas antecipações do pagamento devido ao final do período. No caso em tela, a situação é outra, ou seja, sofreu retenções indevidas que não são antecipações do que é devido ao final do período, mas créditos tributários em sentido próprio. Assim, como se trata de créditos tributários, e não de antecipação do tributo devido ao final do período, não é necessária a dedução, para que se faça a compensação;

- a obrigação prevista no artigo 5º da MP n.º 413/2008 - segundo a qual é preciso realizar contabilmente as deduções dos valores a pagar no período, para que se aproveite como crédito tributário o valor retido na fonte de PIS e COFINS - não seria aplicável ao caso em tela, ainda que se superasse a intransponível barreira da aplicação

retroativa do diploma, pois o que ora se discute é a compensação de valores retidos indevidamente a título de PIS e COFINS sobre o faturamento, sujeitos a regime diverso daquele correspondente ao PIS e à COFINS incidentes sobre aplicações financeiras;

#### 4.3 NÃO COMPENSAÇÃO DOS VALORES RETIDOS NA FONTE/VALORES A PAGAR

- a autoridade fiscal não poderia chegar à conclusão no despacho, no sentido da não homologação das compensações. Isso porque incide, no caso, o § 1º do mesmo artigo 5º da MP n.º 413/2008, que possibilita a compensação dos valores quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar;

- os valores registrados pelo Fisco como recolhidos no mesmo período em que foi apurado o crédito objeto da compensação são claramente inferiores aos montantes dos créditos, conforme o despacho decisório. Tal situação, incontestável, enseja a aplicação ao caso do § 1º do artigo 5º da MP n.º 413/2008;

- a luz do § 2º 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;

- ainda que se ponha a aplicar ao caso em tela a MP n.º 413/2008, será necessário concluir pela homologação da compensação. É que, inequivocamente configurado no caso o § 1º do artigo 5º, a restrição constante do caput do mesmo artigo não se aplica, podendo ser feita a compensação independentemente da dedução contábil;

- o despacho decisório não pode prevalecer, sendo imperioso reconhecer que, diante da total regularidade do procedimento de compensação deve a operação correspondente ser expressamente homologada, extinguindo-se os débitos tributários respectivos;

#### **5 -Direito de compensação dos valores indevidamente retidos a título de CSLL**

- na compensação da CSLL não houve qualquer irregularidade, pois como não era possível a apuração de saldo negativo de CSLL, por ser associação civil sem fins lucrativos, entidade isenta do IRPJ e da CSLL, é inviável e inexigível o cumprimento da norma indicada como aplicável porque, para que se realizasse a apuração de saldo negativo tal como sugerido no despacho decisório, seria indispensável uma declaração inexata da associação, no sentido de que ela seria contribuinte da CSLL;

- por essas razões deve ser reconhecida a regularidade dos procedimentos de compensação c homologada a mesma, reformando-se o despacho decisório que deixou de reconhecê-la como válida e suficiente para a extinção dos débitos tributários correspondentes;

#### **5.1 A AMIIP DF- ENTIDADE ISENTA DO IR/CSLL**

- na condição de associação civil sem fins lucrativos goza de isenção ao IRPJ e da CSLL. Circunstância, ignorada pelo despacho decisório, e fundamental para que se entenda a operação relativa à compensação dos valores retidos a título de CSLL, nos

pagamentos que recebe como mera depositária dos honorários devidos aos médicos e clínicas associados;

- segundo a decisão não seria cabível a compensação "direta" de valores retidos, que deveriam ser antes lançados na escrituração contábil voltada ao "saldo negativo" da CSLL. No entanto, sendo entidade isenta da CSLL, não tem como apurar saldo negativo dessa mesma contribuição;

- diante de unia retenção indevida pela associação e sendo descabido exigir que ela "apure" os tributos incidentes no mês para que chegar "saldo negativo". Não há saldo negativo de CSLL, mas crédito oriundo de retenção indevida;

- há peculiaridades do caso examinado que indicam a impossibilidade de apuração de saldo negativo de CSLL, já que a ausência de finalidades lucrativas enseja a inexistência de CSLL devida a ser contraposta aos créditos surgidos com as retenções indevidas;

- é correto dizer que a disposição do artigo 5º da IN SRF nº 600/2005, invocada pelo despacho decisório como fundamento para a não homologação das compensações, não é aplicável ao caso apreciado e, ao mesmo tempo, não exclui a regularidade do procedimento adotado pela associação;

- o dispositivo normativo invocado pela autoridade fiscal menciona apenas que, em caso de apuração de saldo negativo de IRPJ ou CSLL - hipótese aplicável unicamente àquelas pessoas : que sejam contribuintes desses tributos, obviamente - o valor correspondente poderá ser objeto de restituição apenas no mês subsequente ao trimestre em que se apurou o saldo negativo. Não se aplica tal dispositivo às compensações de créditos oriundos de retenção indevida, como se extrai expressamente de seu texto;

- o caso em tela não pode ser regido pelas normas que prescrevem a apuração de saldo negativo de CSLL, pois, in casu, não recolhe ordinariamente esse tributo. O crédito decorre de retenções indevidas, e não de superação do saldo a recolher pelo saldo a restituir (saldo negativo).

- a associação não é contribuinte da CSLL, em sua forma ordinária, não impede que em determinados instantes ela recolha a contribuição que leva esse nome. Isso porque, ao liquidar aplicações financeiras, há o recolhimento da CSLL sobre os rendimentos das aplicações financeiras. No entanto, o tributo recolhido é juridicamente diverso da CSLL "comum", na forma do artigo 4º do CTN, não se aplicando a ele as mesmas regras existentes para a CSLL apurada sobre o lucro líquido. De qualquer maneira, é notável a regularidade das compensações realizadas no âmbito da CSLL, pois nenhuma norma aplicável ao caso foi descumprida;

## **5.2 SALDO NEGATIVO DE CSL/DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO**

- de modo surpreendente, a decisão indica que ela deveria apresentar declaração, porém, por não ter finalidade lucrativa, não é contribuinte da CSLL, gozando de isenção em relação a tal tributo. A declaração sugerida pelo Fisco como forma de viabilizar a apuração de saldo negativo, além de contrariar a lógica da apuração do tributo, pois não há adiantamentos por meio de retenções e posterior apuração, não pode haver saldo, positivo/negativo – seria flagrantemente falsa;

- o cumprimento das obrigações opostas no despacho decisório ao procedimento de compensação adotado, além de ser inexigível em face da situação específica da

mesma, depende de apresentação de declaração falsa. Tal entendimento, por ferir os mais elementares princípios do Estado de Direito e a legalidade estrita que deve reger a relação entre o Fisco e os contribuintes, não pode prevalecer, devendo ser totalmente afastado;

#### **6 – Do pedido**

Requer a reforma do despacho decisório e a homologação da compensação realizada, para extingui, de modo definitivo, o débito tributário submetido a tal procedimento.

Faz relação de vários processos que tratam de compensação realizada em diferentes períodos e pede sejam apreciados em conjuntos

Pois bem, quando da decisão da DRJ, restou o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

Restituição/Compensação - CSLL, COFINS e PIS - Retidas na Fonte.

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 encargos ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Solicitação indeferida.

Inconformada com a decisão, interpôs a Contribuinte o competente recurso a esse Conselho arguindo em síntese que fazia direito à compensação.

Este é o relatório do essencial.

#### **Voto**

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de reconhecimento direito creditório, cumulado com pedido de compensação, relativo a contribuições (CSLL, COFINS e PIS) retidas na fonte em pagamentos realizados à contribuinte.

A autoridade administrativa a quo examinou a questão e no despacho decisório não reconheceu o crédito compensado e, em consequência, não homologou a declaração de compensação por concluir que a contribuinte não fazia jus ao crédito de retenções de CSLL, PIS e COFINS, por ser incabível a compensação direta com valor a recolher de retenções feitas sobre pagamentos a outras pessoas jurídicas ou órgãos públicos, uma vez que a legislação somente permite deduzir da base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS os valores retidos, cuja dedução deve ser feita na escrituração contábil ou na Declaração de Isenta ou DACON da pessoa jurídica.

A 4a. Turma da DRJ Brasília confirmou esse entendimento.

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 e a consulta formulada pelo STJ reafirmou que as retenções deveriam ser feitas de acordo com a natureza do beneficiário.

Relevante analisar as disposições da Instrução Normativa SRF 600/2005 que tratam da retenção indevida de tributos pela fonte pagadora, e que foram mencionadas pela autoridade julgadora de 1ª a 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 a SRF da Declaração de Compensação, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa 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. 82, 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 a 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 a 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 conseqüentemente 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.

Entretanto o contribuinte pretende a compensação de um crédito que não é seu com um débito que também não é seu. Frente ao ineditismo da situação, cabe verificar nos autos se de fato é este o objeto da compensação em julgamento.

Quanto aos créditos, na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, o contribuinte afirma que o crédito alegado (as retenções sofridas) na verdade "seriam dos seus associados", pois ele apenas representa os associados. Também, explica que não presta serviços aos tomadores de serviço, mas apenas faz a intermediação dos interesses dos seus associados que são os prestadores de serviço. Ainda diz que, apesar dos tomadores dos serviços saberem que o correto era pagar e reter diretamente ao associado prestador, por comodidade, preferiram pagar e reter para o contribuinte (a associação), que apenas intermediava os serviços.

Portanto, em que pese poder existir notas fiscais emitidas pela associação para os tomadores de serviço, como se infere do relatório de notas fiscais, o conjunto probatório demonstra que o contribuinte de fato não presta serviços, mas apenas faz a intermediação os serviços de seus associados.

A legislação determina que a retenção deve ser feita no caso de pagamento e não mero repasse. Pagamento corresponde a contrapartida pela aquisição, por compra, de bem ou serviço e distingue-se de outras causas pelas quais pode haver transferência de numerário de uma pessoa para a outra.

Porém, se não existe pagamento no caso em concreto, não existe uma retenção que os tomadores de serviço deveriam ter feito (por ocasião dos repasses para a associação) e não existe uma retenção que a associação devesse ter feito (por ocasião do repasses para seus associados). Não havendo retenção, não cabe recolher nenhum valor a este título.

Ou seja, se ocorre apenas um repasse de valores (e não um pagamento) a fonte pagadora não tem dever (e nem tem direito) de fazer qualquer retenção tributária. Se por acaso a faz, não se trata de retenção indevida, mas de um recolhimento indevido.

Por outro lado, os tomadores na verdade estão fazendo pagamentos para os associados da AHMDF e devem fazer as retenções e os correspondentes recolhimentos, conforme o associado seja pessoa física ou jurídica. Mas, como visto, tal recolhimento não foi feito.

Por isso os recolhimentos feitos pelos tomadores de serviço em razão das retenções que fizeram quando da transferência para a associação não são créditos da associação, mas sim pagamento indevido dos tomadores. Já as retenções, que a associação diz ter feito quando da transferência para os associados, não deveriam ter sido feitas e não há razão para efetuar o recolhimento correspondente por meio da compensação pretendida.

É preciso verificar a natureza jurídica dos recolhimentos feitos pelos tomadores de serviço, para identificar quem pode pleitear sua devolução. Também é preciso verificar quem deve fazer a retenção e recolhimento em razão do pagamento aos associados.

Como se vê, os tomadores de serviço não deviam nenhum pagamento para a associação, já que esta era mera representante dos associados. Mas, deviam pagamento aos associados, que eram os prestadores de serviço. Assim, os tomadores deveriam ter efetuado a retenção e recolhimento no nome do associado para quem deviam pagar e conforme a natureza deste associado. Mas, acabaram retendo e recolhendo como se a associação fosse a beneficiária do pagamento.

Como se vê, o que houve foi um erro, que causou um pagamento indevido. O titular do recolhimento feito em razão deste erro é o próprio tomador de serviço que fez o recolhimento errado. O tomador deve usar estes valores recolhidos erradamente para efetuar o recolhimento correto no nome do associado e conforme sua natureza.

Portanto, a associação não tem qualquer direito sobre os valores recolhidos pelos tomadores e não é possível efetuar compensação com um crédito que não é dela. Além disso, ela sequer é devedora dos débitos informados na compensação. Por isso, não cabe a homologação da compensação declarada.

Por oportuno, cabe destacar que não é possível tratar a compensação como não declarada, ao argumento de que seria crédito de terceiro, porque tal crédito não é informado na declaração como de terceiro, mas (equivocadamente) como próprio. Na verdade, para a associação, trata-se de um crédito inexistente. Como já dito, quem tem direito ao valor recolhido são os tomadores de serviço.

Também, é oportuno consignar ser inadmissível pretender consertar um erro com outro erro, tal como propõe a associação. O erro dos tomadores de serviço deve ser por eles sanado e só pode ser sanado por eles. O erro cometido pela associação, mesmo que feito apenas para remediar o erro dos tomadores e conseguir repassar para os prestadores o valor e a fonte retida, não pode prosperar. Não há como se admitir que simulem fazer pagamentos a seus associados, para repassar os valores recebidos e as fontes retidas.

A pretensão que o contribuinte traz ao autos corresponde a sustentar que cada contribuinte, na situação que entender cabível, possa: ou ignorar as relações jurídicas existentes e se comportar como entender mais adequado; ou abandonar as regras estabelecidas para controle da administração tributária e adotar as que entenda conveniente.

Ainda, cabe lembrar que, embora o contribuinte afirme que faz apenas repasses aos seus associados, o que implica na inexistência de débitos correspondentes a retenções devidas, tal fato não está provado, mas apenas afirmado. Portanto, pode haver débitos correspondente a retenções por pagamento a terceiros. Isso também proíbe a homologação da compensação pleiteada, pois não se poderia extinguir débitos verdadeiros com créditos inexistentes.

Ou seja, independente de haver ou não débitos da associação, a compensação não pode ser homologada porque o crédito não existe. O crédito não é da associação, mas sim dos tomadores de serviço que recolheram erradamente os valores.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, não homologando as compensações efetuadas pelo contribuinte.

Letícia Domingues Costa Braga

(assinado digitalmente)