



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14033.000135/2010-82
ACÓRDÃO	9101-007.306 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DO DISTRITO FEDERAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005

COMPENSAÇÃO. RETENÇÕES INDEVIDAS, PIS, COFINS E CSLL. INEXISTÊNCIA DE DÉBITOS PRÓPRIOS PARA DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE INDÉBITO.

As retenções indevidamente sofridas pela Cooperativa de Médicos 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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso para afastar os óbices apresentados, e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para que analise o mérito do pedido quanto à liquidez do crédito requerido. Ao final, deverá ser proferido despacho decisório complementar, retomando-se, a partir daí, o rito processual de praxe, inclusive quanto à apresentação de nova manifestação de inconformidade em caso de indeferimento do pleito.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 705/727) em face do Acórdão nº 1401-006.735, de 20 de setembro de 2023 (fls. 685/699), por meio do qual o Colegiado a quo negou provimento ao recurso voluntário do Sujeito Passivo.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2004, 2005 COOPERATIVAS SINGULARES TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PESSOAIS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS JURÍDICAS. RETENÇÃO NA FONTE.

Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, na condição de intermediárias, o tomador de serviços deve fazer a retenção do IRRF, CSLL, PIS e COFINS. Na hipótese de prestador de serviços cooperado Pessoa Física-PF, haverá a retenção tão somente do IRRF. Por sua vez, a Cooperativa está obrigada a realizar a retenção em nome próprio do IRRF, se receber comissão ou taxa à título de intermediação. Dessa forma, não há que se falar em crédito a compensar em razão de retenção indevida por parte dos tomadores de serviço em face da SCI Cosit n. 15/2018, a qual determina a retenção de CSLL, PIS e COFINS na hipótese de cooperado prestador de serviços constituído na forma de pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

O Sujeito Passivo interpôs o Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial em relação a 3 (três) matérias, mas uma única teve seguimento: **Proposta de divergência (1) - quanto a “ser a retenção que os planos de saúde fazem no pagamento à cooperativa ou associação indevida”**, tendo sido oferecido como paradigma o Acórdão nº 1301-004.495 (processo 10166.006344/2007-78 – sessão de 16/06/2020).

O Despacho de Admissibilidade (fls. 761/779 admitiu o dissenso, pois ***“tanto o acórdão recorrido como o paradigma no 1301-004.495 extraíram seus fundamentos do acórdão nº 1301-004.493, que apreciou caso semelhante do mesmo contribuinte (outro período de referência) – sendo que o recorrido acolheu as razões do voto vencido naquele precedente; e o paradigma, as do voto vencedor.”***

E ainda:

O **acórdão recorrido**, portanto, baseia-se na Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/2018 para firmar que os tomadores de serviço (planos de saúde) devem reter CSLL, PIS e COFINS na hipótese de pagamento por serviços prestados por cooperado pessoa jurídica; e por assim entender, pronuncia que *“não há que se falar em crédito a compensar”* pois as retenções de CSLL, PIS e COFINS efetuadas pelos tomadores de serviço (planos de saúde) seriam devidas.

O **paradigma nº 1301-004.495** adota interpretação divergente. Entende que haveria *“erro das tomadoras de serviços em identificar o sujeito passivo da obrigação”*, que seriam indevidas as retenções efetuadas pelas tomadoras de serviços, e que a cooperativa teria assumido ônus de *“reter e identificar as contribuições sociais que estavam sendo retidas, pelos serviços médicos prestados, identificando inclusive o cooperado prestador”*, o que a tornaria credora e devedora do Fisco. Conclui por afastar os óbices levantados pela DRF e pela DRJ e retornar os autos à unidade de origem para que esta analise o pleito sob as premissas fixadas no julgamento e emita despacho decisório complementar, retomando-se o rito processual desde o início

Demonstrada a divergência entre Turmas na matéria (1), justifica-se o reexame em via especial para solucionar o conflito quanto a **se é ou não indevida a retenção de CSLL, PIS e COFINS sobre os pagamentos dos planos de saúde à cooperativa.**

Contudo, impende observar que o paradigma não favorece o pedido recursal de “homologação da compensação” pela CSRF. Também não favorece o pedido subsidiário de “conversão em diligências”. A conclusão do paradigma n.º 1301-004.495 foi no sentido de retornar o feito à unidade de origem para nova análise do pleito, com oportunidade ao contribuinte para produzir provas, emissão de despacho decisório complementar e retomada do rito processual desde o início, e é esse o escopo do dissídio demonstrado.

Instada a se manifestar, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ofereceu contrarrazões (fls. 786/796), não se insurge quanto ao conhecimento, requerendo no mérito a manutenção do Acórdão Recorrido, em síntese:

- i) Nos termos da IN SRF nº 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.”

- ii) *“...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.”*
- iii) *“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 dos serviços, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação, pois, um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro.”*
- iv) *“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 a 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 para pagamentos deveriam ser emitidas em nome dos associados reais prestadores de serviços médicos. No tocante à alegada isenção a que a reclamante fazia jus, não é relevante para o caso ora 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.”*

É o relatório naquilo que entendo essencial.

VOTO

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de admissibilidade monocrático, tendo sido o Recurso Especial de Divergência considerado tempestivo.

CONHECIMENTO

Este Conselheiro não encontrou motivos para divergir das razões do Despacho de Admissibilidade, e sintetizado na seguinte passagem: ***“tanto o acórdão recorrido como o***

paradigma no 1301-004.495 extraíram seus fundamentos do acórdão nº 1301-004.493, que apreciou caso semelhante do mesmo contribuinte (outro período de referência) – sendo que o recorrido acolheu as razões do voto vencido naquele precedente; e o paradigma, as do voto vencedor.”

Portanto, oriento meu voto para CONHECER da matéria.

MÉRITO

No presente feito, a matéria controvertida cinge-se à possibilidade de a Cooperativa de Médicos poder se utilizar de retenções de PIS, COFINS e CSLL tidas como produto de erro dos tomadores dos serviços cooperativados. Esta pequena introdução se faz importante, porquanto a ementa do Acórdão Recorrido indica como assunto “Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF”. Este imposto, em especial, não contou com impugnação específica por parte do Sujeito Passivo em momento próprio, tendo sido considerada matéria preclusa.

As retenções (PIS, COFINS e CSLL) em questão são aquelas incidentes sobre pagamentos por parte dos tomadores de serviços à Cooperativa de Médicos, quando repassados aos verdadeiros prestadores de serviços (pessoas jurídicas), que denominaremos genericamente honorários. De um lado alega-se que a Cooperativa de Médicos poderia utilizar de tais créditos para se contrapor às retenções que ela, Cooperativa, realiza quando repassa aos cooperativados (pessoas jurídicas) os honorários que lhes cabem. Do outro, que o erro na retenção por parte dos tomadores dos serviços, não ensejaria o direito da Cooperativa tomar crédito, pois “*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 dos serviços, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação, pois, um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro.*”

Este Conselheiro alinha-se com as razões de decidir do voto vencedor do Acórdão nº **1301-004.493** (que serviu de paradigma para o Acórdão Recorrido e para o Acórdão Paradigma oferecido no presente feito). E mais, com as razões de decidir da I. Conselheira Redatora do voto vencedor no Acórdão nº 9101-004.576, sessão de 04 de dezembro de 2019¹ e replicado no Acórdão nº 9101-005.480 sessão de 6 de junho de 2021², Edeli Pereira Bessa, de onde destaco os seguintes excertos, mas não sem antes pedir licença e renovar as minhas estimas:

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:

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício)

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia 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)

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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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. (grifamos)

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. (grifamos)

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:

(...)

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 indêbitos 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.

(...)

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 indêbito.

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

E assim, pelas mesmas razões, entendo que o provimento deva ser parcial, com retorno dos autos à unidade de origem para confirmação da conversão das retenções sofridas em indêbito.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para afastar os óbices apresentados, e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para que analise o mérito do pedido quanto à liquidez do crédito requerido. Ao final, deverá ser proferido despacho decisório complementar, retomando-se, a partir daí, o rito processual de praxe, inclusive quanto à apresentação de nova manifestação de inconformidade em caso de indeferimento do pleito. com retorno dos autos à unidade de origem para confirmação da conversão das retenções sofridas em indêbito.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior