



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

Processo n° 10166.002852/2005-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1003-000.294 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria PER/DCOMP
Recorrente COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DO DISTRITO FEDERAL LTDA (COOPANEST-DF).
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004,2005

PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

Cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sérgio Abelson, Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) em 16.03.2005 mediante formulário, e-fls. 03-04, utilizando-se dos pagamentos a maior de retenção de Cofins, CSLL e PIS sobre recolhimentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado pelo código 5952, no valor total de R\$18.651,68 referente ao período de dezembro de 2004 a março de 2005, para compensação dos débitos ali confessados.

Em conformidade com o Despacho Decisório, e-fl. 36-38, as informações relativas ao reconhecimento do direito creditório foram analisadas das quais se concluiu pelo indeferimento do pedido:

15. Nos termos do relatório e fundamentação acima, **DECIDO** considerar **NÃO DECLARADA** a compensação, a teor do disposto no art. 31 (caput) da IN - SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, tendo em vista que o sujeito passivo não utilizou o programa PER/DCOMP para gerar sua declaração e que não foi detectada nenhuma impossibilidade de utilização desse programa, conforme era previsto no § 3º do art. 76 da então vigente IN - SRF nº 460/2004, disposições que foram literalmente reproduzidas na atual norma de regência da compensação, a IN-SRF nº 600/2005.

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado na ementa do Acórdão da 4ª Turma/DRJ/BSA/DF nº 03-69.549, de 29.10.2015, e-fls. 440-447:

COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO. CRÉDITO INEXISTENTE.

A lei somente autoriza a compensação de crédito tributário com crédito líquido e certo do sujeito passivo. No caso, o crédito pleiteado é inexistente.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Notificada em 08.12.2015, e-fl. 450, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 04.01.2016, e-fls. 451-457, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fatos aduz que:

II - A legislação citada pela informação Fiscal respalda a compensação realizada

Um subsídio fundamental para a análise do presente caso é o de que o direito à compensação tributária está expressa e amplamente assegurado, na forma do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 [...]

Ocorre que a informação fiscal (às. 409 c seg.) citou outros dispositivos relativos a compensação de forma inadequada. Nesse sentido, referiu-se, para subsidiar o indeferimento da compensação requerida, ao artigo 16 da Lei nº

11.116/2005. O problema é que esse dispositivo de lei é inaplicável ao caso, pois se refere ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

O segundo texto legal citado é o art. 5º da Lei 11.727/2008, [...]

De acordo com tal trecho, está muito claro que no próprio mês de apuração, o PIS e a COFINS retidos na fonte poderão ser utilizados para dedução das respectivas contribuições. Havendo saldo, ele estará disponível para compensação com outros tributos.

A informação fiscal também se referiu ao art. 7º da Instrução Normativa nº 480/2004 da SRF, [...]

Com isso, vê-se que o montante dos tributos retidos a serem deduzidos (compensados) dos tributos da mesma espécie é determinado pelo próprio contribuinte quando da emissão de suas notas fiscais, podendo ser utilizados a partir do mês da retenção.

E importante ressaltar que o requerimento de compensação em questão apresentava créditos oriundos de retenção do PIS, da COFINS e da CSLL para serem compensados com o código 5952, que se refere à retenção nos pagamentos de pessoa jurídica para pessoa jurídica de também PIS, de COFINS e de CSLL. Em outras palavras, a Coopanest sofria retenções de tributos por parte dos planos de saúde nos pagamentos devidos aos seus associados e, quando do repasse aos seus associados, aproveitava esses créditos para deduzir (compensar) dos tributos a serem novamente retidos no pagamento aos seus associados. Com tal procedimento, a Coopanest, que é mera intermediária, regularizava o procedimento de compensação, fazendo com que a retenção que indevidamente era feita, em seu nome, fosse corretamente redirecionada para seus cooperados.

Para efetivar esse procedimento, a Cooperativa quando da emissão das notas referentes aos serviços prestados pelos seus associados, mas, em seu nome, como intermediária, destacava os tributos devidos (IRPJ, PIS, CONFINS, CSLL) e utilizava-os para compensá-los com os que retinha dos cooperados quando do repasse do pagamento.

Como se percebe, a contribuinte estava seguindo estritamente a legislação de regência, ao apurar os créditos das retenções com base nas notas fiscais por ela emitidas (art. 7º e parágrafo único da IN/SRF nº 480/2004), ao compensá-los com tributo da mesma espécie (retenção de PIS/COFINS/CSLL com retenção de PIS/COFINS/CSLL) e ao efetivar a compensação a partir do mês da retenção (art. 5º, § 1º, da Lei 11.727/2008 c.c. caput do art. 7º da IN/SRF nº 480/2004). De tal modo, se interpretada e lida adequadamente, a legislação referida pela autoridade fiscal claramente ampara o procedimento de compensação adotado pela Coopanest.

III - A nota fiscal é documento idôneo para, por si só, comprovar créditos oriundos de retenção

O art. 7º da IN/SRF nº 480/2004 é muito claro ao estabelecer que o contribuinte deverá determinar o valor a ser deduzido (compensado), a partir da discriminação, por ele mesmo, na nota fiscal, dos tributos a serem retidos.

Por isso, os documentos idôneos que a Cooperativa tem, para comprovar seus créditos, são as notas fiscais, que registram a retenção na fonte pelo responsável tributário. Com base na boa-fé que rege as relações comerciais, a informação

constante das notas fiscais tem valor como prova da retenção dos tributos e, por consequência, para gerar crédito para a Cooperativa.

Mais claramente, se a Cooperativa, observando a legislação tributária, emite documento em que consigna a retenção, desloca para o tomador de serviços a obrigação de pagar o tributo. Tanto é assim que é crime, semelhante à apropriação indébita (art. 2º, II, da Lei 8137/90), descontar tais tributos e não recolhê-los aos cofres públicos. Por essa sistemática, a fonte retentora fica como depositária de valor descontado do recebedor para, de forma vinculativa, pagar o tributo.

É que o recebedor foi gravado pelo ato de retenção que lhe retirou a disponibilidade sobre tal valor, tendo ficado tal quantia em poder de pessoa escolhida pela legislação tributária para atuar como fonte retentora. Ao receber o pagamento com dedução dos tributos por fonte eleita pela lei, o recebedor forçosamente cumpre a sua obrigação tributária, fazendo *jus ipso facto* aos créditos correspondentes ao tributo que já deveriam ter sido pagos pela fonte, única e exclusiva responsável por força de lei.

Qualquer outra solução seria uma ofensa ao princípio do *ne bis in idem*, pois além de sofrer retenção por ordem do fisco, o contribuinte ver-se-ia forçado a dispendar novamente recursos para os mesmos objetivos. Mais claramente, a retenção na fonte, espelhada em nota fiscal, gera crédito definitivo para o recebedor, sendo qualquer irregularidade tributária relativa à fonte exclusivamente imputada a esta. Se o recebedor não tem qualquer ingerência sobre a fonte pagadora para forçá-la a recolher corretamente, inclusive pelos códigos corretos, não pode ser penalizado por irregularidade que se deram no âmbito da fonte retentora.

A sistemática da retenção coloca o recebedor numa posição de emprestar validade ao documento fiscal idôneo, nota fiscal, para embasar o seu crédito, resultante da retenção. E que, se posteriormente, a fonte retentora não declarou, não pagou, pagou parcialmente, pagou incorretamente, com códigos errados, nada disso diz respeito ao contribuinte recebedor. É um problema do Fisco que, por lei, escolheu o agente retentor que bem entendia. Os comprovantes de retenção emitidos pelas fontes pagadoras refletem, em verdade, o comportamento posterior de tais fontes, que, obviamente, é completamente alheio ao controle daquele que tem os seus tributos retidos.

Mais claramente, não pode ser atribuídas ao contribuinte que sofreu a retenção a desídia ou vilania da fonte retentora que deixe de recolher ou recolha incorretamente o tributo retido. Por isso, o comprovante de retenção emitido por tal fonte é apenas um documento de controle que atesta tão somente a regularidade da fonte retentora, não fornecendo informação definitiva sobre os créditos dos tributos retidos.

De mais a mais, os comprovantes de retenção só são emitidos pelas fontes retentoras no ano seguinte à retenção. Todavia, como deixa claro o art. 7º da IN nº 480/2004, os créditos oriundos da retenção já ficam disponíveis no mês seguinte. Com isso, fica bem claro que o comprovante de retenção não é documento tempestivo e adequado para que o contribuinte que sofra a retenção gerencie os seus créditos. Em verdade, é a nota fiscal que cumpre idoneamente tal função.

E interessante notar que, em momento algum, a decisão recorrida infirmou esse valor probatório da nota fiscal. Não poderia ser de outra forma, já que a nota fiscal é documento produzido para especificamente provar transações com relevância tributária. Em outras palavras, salvo comprovada falsidade, os fatos consignados em nota fiscal são verdadeiros perante a autoridade tributária. Só se

pode recusar validade às informações constantes de nota fiscal caso se demonstre a inoportunidade da operação ali descrita. Mais claramente, para não aceitar a nota fiscal como prova do crédito dos tributos retidos, a autoridade fiscal teria que comprovar que os serviços descritos, bem como o seu pagamento não ocorreram.

Tudo isso, para reforçar que os comprovantes de retenção são documentos de mero controle para a própria RFB, não sendo de apresentação obrigatória pelo contribuinte, que pode provar seus créditos exclusivamente por nota fiscal, que é documento fiscal hábil para comprovar que a fonte retentora manteve em seu poder os valores correspondentes aos tributos. De tal modo, não há qualquer embasamento legal para que a autoridade tributária se recuse a reconhecer créditos de retenção consignados em nota fiscal.

Concernente ao pedido expõe que:

De acordo com o deduzido, as compensações (deduções) mostraram-se corretas, já que créditos oriundos de retenção de PIS, COFINS e CSLL foram utilizados para compensação dos mesmos tributos, agregados no código 5952, a partir do mês da retenção. De igual modo, a nota fiscal é documento, por si só, idôneo para comprovar créditos oriundos de retenção, estando assente a liquidez e certeza dos créditos utilizados pela contribuinte. Dessa forma, pede-se que o presente recurso seja provido para se homologar a compensação declarada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento.

A Recorrente suscita que o direito creditório deve ser reconhecido.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo.

Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o

procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional¹.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais².

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos³.

Cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal⁴.

Em relação à dedução do valor de tributo retido na fonte, a legislação prevê que no regime de tributação com base no lucro real a pessoa jurídica pode deduzir do valor apurado no encerramento do período, o valor retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente⁵. Para tanto, as pessoas jurídicas são obrigadas a prestar aos órgãos da RFB, no prazo legal, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, endereço e número de inscrição no CNPJ, das pessoas que o receberam, bem como o imposto de renda retido da fonte, mediante a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).

Também as pessoas jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do imposto na fonte devem fornecer à pessoa jurídica beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do imposto retido no ano-calendário anterior, que no caso é o Informe de Rendimentos. Assim, o valor retido na fonte somente pode ser compensado se a

¹ Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 1º e art. 2º, art. 51 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

² Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

³ Fundamentação Legal: art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

⁴ Fundamentação legal: art. 170 do Código Tributário Nacional, art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

⁵ Fundamentação legal: Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003.

pessoa jurídica possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora para fins de apuração do saldo negativo de IRPJ no encerramento do período⁶.

A legislação expressamente permite a dedução dos valores de retenção conjunta da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, e pela remuneração de serviços profissionais referentes ao código de arrecadação nº 5952 a título de remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica (art. 30, art. 31, art. 32, art. 35 e art. 36 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004).

O valor da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, código ser determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das seguintes alíquotas:

- a) 1% (um por cento), a título de CSLL;
- b) 3% (três por cento), a título de Cofins; e
- c) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), a título de PIS/Pasep.

Os valores retidos devem ser considerados como antecipação do que for devido pelo sujeito passivo que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições. Os valores retidos podem ser deduzidos, pelo sujeito passivo, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

Ademais, na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir da do IRPJ devido o valor retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do tributo (Súmula CARF nº 80).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos.

Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal. Dessa forma, a comprovação, de maneira inequívoca, a

⁶ Fundamentação Legal: art. 86 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982 e art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

liquidez e a certeza do valor pleiteado a título de restituição gera direito à compensação de débito até o valor reconhecido ⁷.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Verifica-se que a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, trata do caso em que os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira Siafi devem reter, na fonte, o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, utilizando-se dos códigos, em especial, 6190 e 6147 (art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Assim este ato normativo não se aplica ao caso tratado no presente processo.

A sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pode utilizado pelas pessoas jurídicas que apuram tributos pelo lucro real, seja trimestral ou anual, conforme lista das operações que geram direito a crédito, cujo direito nasce com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, se sujeitaram às mesmas contribuições. Este regime está previsto para a Contribuição de PIS/Paseps no art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a partir de 01.12.2002 com a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e para a Cofins no art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a partir de 01.02.2004 com a alíquota 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). O art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, prevê a respeito da possibilidade de compensação e ressarcimento do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma não cumulativa. Sobre o pedido de restituição, o art. 5º da Lei 11.727, de 23 de junho de 2008, trata sobre a possibilidade de restituição e compensação dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração e está regulamentado pelo Decreto nº 6.662, de 25 de novembro de 2008, que entrou em vigor na data de sua publicação em 16 de novembro de 2008. Também nos presentes autos não se impõem a legislação pertinente à sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O código 5952, por seu turno, está regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004, e versa sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003). Esta determinação aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por cooperativas (art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004). Neste caso, o regime de tributação previsto é no sentido de que os valores retidos serão considerados como antecipação do que for devido pela pessoa jurídica que sofreu a retenção, em relação às respectivas

⁷ Fundamentação legal: art. 37 da Constituição Federal, art. 14, art. 15, art. 16, art. 17, art. 26-A e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

contribuições em separado, bem como podem ser deduzidos das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção (art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004). Assim, o Per/DComp previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deve ter como direito creditório a identificação discriminada de cada contribuição (CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep), no caso em que a antecipação superar o valor devido.

Em relação à incidência tributária sobre os resultados positivos da sociedade cooperativa, o Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determina:

Não incidência

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

Incidência

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.”

No presente caso, a Recorrente, como cooperativa de trabalho médico, emite notas fiscais a planos de saúde por prestação de serviço de seus associados e procede a retenção de tributos na qualidade de responsável tributário, conforme consta na Resposta à Intimação, e-fls. 174-248:

Para tanto, apresenta planilhas em anexo, elaboradas a partir das notas fiscais emitidas pela Cooperativa por prestação de serviço por seus associados a planos de saúde. Em razão de tais notas gerarem retenção por parte dos planos de saúde, a Coopanest assumia como crédito o valor retido nominalmente pelos planos nesses documentos.

Em tal situação, os documentos idôneos que a Cooperativa tem para comprovar seus créditos são as notas fiscais, que registram a retenção na fonte pelo responsável tributário. Com base na boa-fé que rege as relações comerciais, a informação constante das notas fiscais tem valor como prova da retenção dos tributos e, por consequência, para gerar crédito para a Cooperativa.

Mais claramente, se a Cooperativa emite documento em que consigna a retenção, desloca para o tomador de serviços a obrigação de pagar o tributo. Ao recebedor do pagamento, cabe apenas manter a fé do documento fiscal válido e aproveitar os créditos oriundos da retenção.

Na Tabela de Retenções Mensais, e-fls. 399-408, apresentada pela Recorrente com indicação das notas fiscais há informações sobre as retenções com indicação do código 5952, cuja interpretação do tratamento fiscal pode ser encontrado na Solução de Consulta nº 15, Cosit de 14 de março de 2018. Os rendimentos apresentados pelas fontes pagadoras (DIRF) quando são comparados com os valores dos rendimentos tributáveis indicados pela Recorrente como oferecidos a tributação (DACON) resta evidente a discordância. Essa circunstância ainda que ressaltada na decisão de primeira instância, contudo, não foi elucidada na fase recursal, conforme determina a Súmula CARF nº 80. Ainda, inexistente segregação dos resultados positivos decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos nem maiores esclarecimentos sobre as divergências entre os valores constantes na DACON, e-fls. 252-260 e na DIRF, e-fls. 361-398, de acordo com a Informação Fiscal nº 370/2015 – Diort/DRF/BSB, e-fls. 409-444:

Em 16/11/2006 foi proferido o despacho decisório de fls. 35 a 38 considerando como não declarada a compensação apresentada em formulário em 16/03/2005 (fls. 3 e 4). Inconformada, a contribuinte protocolou manifestação de inconformidade de fls. 43 a 65. Tal recurso não foi admitido, pois era cabido apenas o recurso hierárquico previsto no art. 56 da Lei 9.784/1999, conforme despacho proferido as fls. 66 e 67. Irresignada com a decisão, a interessada impetrou Mandado de Segurança cuja Liminar determinou que a manifestação de inconformidade fosse recebida e apreciada. O processo foi remetido para apreciação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DRJ/BSB).

2. Nos termos do Despacho nº 30 da 4ª Turma da DRJ/BSB (fls. 132 e 133), o processo foi encaminhado a esta DIORT da DRF/BSB para “fazer relatório circunstanciado do resultado da diligência, examinando as razões e documentos trazidos à colação” considerando que a autoridade administrativa não examinou os documentos de recolhimento referentes às contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL, código de receita 5952, no montante de R\$ 18.651,68) informados no referido formulário de declaração de compensação (fls. 3 e 4). Posteriormente, ao final da análise citada anteriormente, no caso de existência de crédito ou inexistência do crédito pleiteado, a interessada deverá ser cientificada, concedendo-lhe o prazo legal para a realização de aditamento à manifestação, após o qual devem os autos retornar à Delegacia de Julgamento. A seguir, será realizado o solicitado pela DRJ/BSB.

3. Apresentado o contexto em que se insere o presente relatório de diligência, cabe detalhar as informações constantes no formulário de Declaração de Compensação apresentado.

4. O formulário (fls. 3 e 4) contém pretensão crédito decorrente de retenções de PIS, COFINS e CSLL, de alguns meses dos anos-calendário de 2004 e 2005, no valor de R\$ 18.651,68. É intenção da contribuinte compensá-lo com débito relativo a

retenção de contribuições nos pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado (PIS/COFINS/CSLL) - código 5952-02, no valor de R\$ 18.651,68.

5. A contribuinte foi intimada para apresentar o detalhamento do demonstrativo de fl. 4, em relação à declaração de compensação (fl. 3), nos termos do item “a” do Termo de Intimação de N° 112/2015 (fls. 250 a 251). O detalhamento das retenções é necessário porque, a depender do tributo, existem regras específicas para sua utilização, seja para dedução do valor devido relativo ao mesmo imposto, seja para composição de saldo negativo (IRPJ/CSLL). No atendimento à intimação (fls. 174 a 248), a contribuinte apresentou planilha elaborada a partir das notas fiscais emitidas pela Cooperativa por prestação de serviço por seus associados a plano de saúde, entretanto não indicou os códigos de receita utilizados para compor o valor da retenção, além de não apresentar os comprovantes anuais de retenção, fornecidos pelas fontes pagadoras, nos termos do art. 37, da IN RFB nº 1.234/2012, conforme solicitado no Termo de Intimação.

6. Analisando os documentos apresentados, foi realizada consulta ao Portal-Dirf, tendo como parâmetro o CNPJ da fonte pagadora, e foi constatado que as retenções se referem a códigos de retenção diversos, tais como 8863, 6147, 5960, 5979, 5952 (fls. 261 a 398). Registre-se ainda que as indagações “b” e “c” do item 1 da Intimação N° 112/2015 não foram respondidas.

7. Ademais, há um equívoco nas informações prestadas pela contribuinte, o que dificulta a confirmação das retenções na fonte: na DIRF, a fonte pagadora declara os rendimentos tributáveis e as respectivas retenções, individualizadas mensalmente; a contribuinte, ao contrário, informa o valor de retenção relativo a cada nota fiscal emitida, tornando praticamente inviável a verificação das retenções.

8. Tal situação foi verificada a partir da planilha e notas fiscais apresentadas (fls. 214 a 248), comprovando que o preenchimento do demonstrativo de retenções baseia-se nas informações destacadas em cada nota fiscal. Quando há mais de uma nota fiscal emitida para um mesmo tomador de serviço, não há como determinar com exatidão se o valor correspondente a uma nota fiscal específica está embutido no total dos rendimentos declarados pelo tomador em sua DIRF, assim como sua respectiva retenção.

9. Feito as considerações acima, há que se fazer uma análise individualizada em relação à forma de utilização de cada tributo retido na fonte, quais sejam PIS, COFINS e CSLL.

10. Cabe esclarecer as hipóteses previstas em lei para utilização do saldo credor de PIS e COFINS para a compensação com tributos diversos, além do amparo legal para utilização das retenções de PIS e COFINS, [...].

11. Nos termos acima, os valores de retenção do PIS e da COFINS devem ser primeiramente deduzidos dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração. Configurada a impossibilidade de dedução, que ocorre quando o montante retido no mês excede o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês, o saldo pode ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

12. Tal procedimento estava previsto no art. 7º da IN SRF nº 480/2004, vigente à época do pleito [...].

13. Assim, não há como deferir a compensação pleiteada pela contribuinte, tendo em vista que foi verificado que a interessada não considera todos os rendimentos recebidos para fins de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Tal inconsistência foi verificada mediante o comparativo dos valores informados como receita nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) de fls. 252 a 260, os quais serviram de base de cálculo para o valor apurado das citadas contribuições, e os rendimentos declarados pelas fontes pagadoras em DIRF, consolidados nas planilhas de fls. 399 a 408, elaboradas a partir das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 261 a 398.

14. De acordo com as informações da tabela abaixo conclui-se que, caso a contribuinte tivesse apurado de forma correta as contribuições, o total das retenções em DIRF sequer seria suficiente para a dedução da contribuição apurada (o total das retenções em DIRF é sempre inferior ao valor da contribuição apurada). A mencionada tabela apresenta apenas as divergências relativas aos meses de dezembro de 2004, além de janeiro, fevereiro e março de 2005, meses nos quais a contribuinte pretende utilizar as retenções.

Tributo	Mês	INFORMAÇÕES DACON (fls. 252 a 260)		INFORMAÇÕES - DIRF (fls. 261 a 398)	
		Base de Cálculo	Contribuição Apurada	Rendimento Tributável	Total das retenções em DIRF
PIS	DEZEMBRO/2004	R\$ 66.852,45	R\$ 434,54	R\$ 1.834.595,18	R\$ 7.239,68
	JANEIRO/2004	R\$ 57.794,88	R\$ 375,67	R\$ 839.411,50	R\$ 5.444,71
	FEVEREIRO/2004	R\$ 52.185,53	R\$ 339,21	R\$ 1.247.861,35	R\$ 7.934,30
	MARÇO/2004	R\$ 59.154,15	R\$ 384,50	R\$ 1.412.404,37	R\$ 9.178,38
COFINS	DEZEMBRO/2004	R\$ 66.852,45	R\$ 2.005,57	R\$ 1.834.595,18	R\$ 44.044,62
	JANEIRO/2004	R\$ 57.794,88	R\$ 1.733,85	R\$ 839.411,50	R\$ 23.822,16
	FEVEREIRO/2004	R\$ 52.185,53	R\$ 1.565,57	R\$ 1.247.861,35	R\$ 36.109,45
	MARÇO/2004	R\$ 59.154,15	R\$ 1.774,62	R\$ 1.412.404,37	R\$ 41.906,14

15. Conforme os dispositivos legais abaixo transcritos, que definem a base de cálculo para o PIS/PASEP e para a COFINS, não há justificativa para que a contribuinte desconsidere a totalidade dos rendimentos auferidos para a composição da base de cálculo:

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. [...]

16. Extrai-se, portanto, que as sociedades cooperativas devem recolher a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre a base de cálculo aplicável às demais pessoas jurídicas, com as exclusões previstas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei 9.718, de 1998, e aquelas dispostas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Fácil também de compreender que as exclusões previstas nos incisos I e II do art. 15 da Medida Provisória são aplicáveis apenas a cooperativas de produção. Tais exclusões, portanto, não se aplicam às cooperativas de prestação de serviços.

17. Para a retenção de CSLL, o valor retido deve compor o saldo negativo do período, nos termos do art. 10 da IN SRF 460/2004, abaixo transcrito. Logo, para que possa aproveitar o crédito de retenção na fonte sofrida, ela deve deduzir o crédito diretamente da apuração do valor devido do tributo em sua escrituração contábil. [...]

18. Por fim, não foi reconhecido direito creditório passível de utilização para fins de compensação do débito com código de receita 5952-02 (Pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado), constante do formulário de fl. 3, no valor de R\$ 18.651,68.

19. Concluída a diligência, proponho:

a) que seja dada ciência deste documento à contribuinte;

b) que se reabra o prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência deste relatório fiscal de diligência, para que a contribuinte se pronuncie acerca das conclusões presentes neste relatório, se assim o desejar;

c) após o prazo citado acima, que sejam encaminhados os autos à 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, a fim de que seja dada continuidade ao julgamento da Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte.

Dada a fragilidade evidente do conjunto probatório produzido nos autos, a despeito das notas fiscais, impõe-se o reconhecimento da incolumidade do Acórdão da 4ª Turma/DRJ/BSA/DF nº 03-69.549, de 29.10.2015, e-fls. 440-447, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Primeiramente há que se registrar que, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário nacional (CTN), a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o direito de exigir, e o Estado tem o dever de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o direito de exigir, e o contribuinte o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

O art. 170 do CTN, por seu turno, dispõe que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda”. Portanto, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, cujo ônus probatório recai sobre o contribuinte interessado.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve, sob pena de preclusão, instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972: [...]

Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, contudo deve estar embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza, no caso, o contribuinte deveria fundamentar seus lançamentos contábeis com o comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. Veja-se o Decreto 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir: [...]

Assim, neste momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na declaração de compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.

Ainda, neste caso, o ônus da prova recai sobre a contribuinte interessada, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333: [...]

Isto posto, e seguindo na esteira da Informação Fiscal (nos itens que interessam para o deslinde da questão) elaborada pela autoridade tributária já mencionada, não cabe razão à contribuinte quanto sua alegação da existência de direito creditório relativamente às retenções na fonte das contribuições sociais: CSLL, PIS e Cofins. [...]

Registre-se que os itens b) e c) da Intimação 112/2005 não respondidos pela interessada diz respeito a: b) informar se o valor constante da coluna “VALOR DO TRIBUTO A COMPENSAR”, relativo a cada mês/ano dos serviços, está sendo utilizado em sua totalidade, conforme a informação da fonte pagadora, ou apenas parcialmente; c) caso a resposta ao item anterior seja no sentido de utilização parcial, informar para quais outros processos/pedidos eletrônicos de compensação (PER/DCOMP), o crédito da retenção está sendo utilizado.

É de se mencionar também que não se discute o montante do tributo retido a ser deduzido (compensado) do tributo da mesma espécie, determinado pelo próprio contribuinte quando da emissão de suas notas fiscais, mas sim que o valor apurado da contribuição devida foi feito sobre base de cálculo equivocada ou a menor. Isto a contribuinte não consegue demonstrar, nem justificar.

Relativamente à ocorrência da decadência do direito de efetuar o lançamento, importa dizer que o caso dos autos trata de compensação de pretensão crédito do sujeito passivo com débitos de mesma natureza, portanto, não se está constituindo crédito tributário apenas se averiguando a existência de recolhimento indevido ou a maior passível de restituição/compensação.

No tangente ao entendimento do STJ note-se que aquela decisão judicial não tem efeito *erga omnes* e sim *inter partes*.

Portanto, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

Ex positis, **VOTO** no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade formulada, para manter a decisão da autoridade que não homologou a compensação declarada, por inexistência do crédito solicitado.

Processo nº 10166.002852/2005-15
Acórdão n.º **1003-000.294**

S1-C0T3
Fl. 524

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva