



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.902796/2019-16
RESOLUÇÃO	1001-000.890 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DO DISTRITO FEDERAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que proceda a análise do pagamento a maior de IRRF, código 3280, no valor de R\$1.899.000,34 do ano-calendário de 2015 pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos inclusive demonstrativos congruentes que a Recorrente deve apresentar, com o objetivo de comprovar a disponibilidade do referido direito creditório para compensação dos débitos confessados.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da DRJ/09 nº 109-021.433, de 22.04.2024, e-fls. 8829-8838:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

RETENÇÕES NA FONTE. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido [...]

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 1ª TURMA/DRJ09 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, não reconhecendo o direito creditório em litígio, nos termos do voto da relatora.

Recurso Voluntário

Notificada em 08.05.2024, e-fl. 8841, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 05.06.2024, e-fls. 8843-8865, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II. DIREITO

a) Liquidez e certeza do crédito. As notas fiscais como documentos idôneos para comprovação de créditos oriundos dos tributos retidos na fonte pagadora.

11. A situação da Recorrente é *sui generis*, visto que as normas do sistema tributário brasileiro, no aspecto referente à substituição tributária, não contêm dispositivos específicos para casos de intermediação de prestação de serviços e, além disso, a obrigação de promover a retenção dos tributos, na fonte, quando do pagamento pela prestação de serviços por pessoas físicas ou jurídicas é estendida praticamente à totalidade das situações.

12. Nessa esteira, os planos e convênios tomadores de serviços, que celebram, por intermédio da Requerente, contratos de serviços médicos a serem prestados pelos cooperados, preferem fazer o depósito da remuneração devida aos serviços contratados também por intermédio da Recorrente. Trata-se de mais uma facilidade que a Coopanest-DF oferece aos seus cooperados, totalmente em linha com sua finalidade estatutária:

Art. 2º. A Cooperativa tem por objetivo a congregação dos associados, prestando toda assistência cooperativista e administrativa, para sua defesa econômica e social, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade a aprimoramento dos serviços médicos de anestesiologia executados em seus pacientes individualmente, através de contratos e convênios firmados com órgãos públicos municipais, estaduais, federais, fundações, autarquias, caixas de assistência e entidades particulares.

[...]

Art. 3º. As operações da Cooperativa não terão finalidades lucrativas e não serão estendidas a terceiros. (grifos nossos)13. Nessa linha, as deduções realizadas pela Recorrente destacam créditos oriundos de retenção do IRRF realizados pelos planos e seguros saúde para serem compensados com os valores que se referem à retenção nos repasses dos honorários da cooperativa para os cooperados.

21. Para efetivar esse procedimento, a Recorrente, quando da emissão das notas referentes aos serviços prestados pelos seus associados, mas, em seu nome, como intermediária, destaca os tributos devidos e os utiliza para deduzi-los com os que retêm dos cooperados quando do repasse do pagamento.

22. Como se percebe, a contribuinte estava seguindo estritamente a legislação de regência vigente à época – em especial a IN RFB nº 1234/2012– ao apurar os créditos das retenções com base nas notas fiscais por ela emitidas.

23. A dedução é feita, sempre, com tributos da mesma espécie (retenção de IRPJ com retenção de IRRF), efetivando a compensação a partir do mês da retenção, também nos termos da lei art. 229 e 230 do RIR/1999): [...].

24. Como se vê, a legislação vigente à época é muito clara ao estabelecer que o contribuinte deveria determinar o valor a ser deduzido (compensado), a partir da discriminação, por ele mesmo, na nota fiscal e em seus balancetes, dos tributos a serem retidos.

25. Nessa esteira, a Recorrente valeu-se de seus livros fiscais do respectivo exercício para comprovar seu crédito. Tais documentos registram de forma idônea a retenção na fonte pelo responsável tributário. Com base no princípio da boa-fé objetiva, que rege as relações comerciais e deve, também, reger as relações entre Fisco e contribuinte, a informação constante das notas fiscais tem valor probatório suficiente no que concerne à retenção dos tributos IRPJ, PIS, COFINS e CSLL na fonte pagadora, conseqüentemente, provando o crédito da Recorrente e a correção das deduções realizadas.

26. 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. Se em momento posterior a fonte retentora não declarou, não pagou, pagou parcialmente, pagou incorretamente com códigos errados, nada disso diz respeito ao contribuinte recebedor.

27. É um problema do Sistema que, por lei, escolheu o agente retentor que melhor lhe convém. 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.

28. Assim, não pode ser atribuída 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.

29. De mais a mais, os comprovantes de retenção só são emitidos pelas fontes retentoras no ano seguinte à retenção. Todavia, o art. 9º da IN RFB nº 1234/2012, 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.

30. Vários diplomas legais ampliam a possibilidade de o contribuinte de fazer prova de suas alegações para fins de reconhecimento de crédito.

31. Primeiramente, o art. 170 do CTN, ao tratar da exigência de liquidez e certeza do crédito tributário, não delimita os meios de provas aptos a lastrear os direitos dos contribuintes.

32. Na verdade, a escrituração mantida e consubstanciada por documentação hábil é suficiente para fazer prova de eventos econômicos e financeiros da pessoa jurídica, nos termos do art. 9º e §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77: [...].

33. Denota-se, portanto, desarrazoado cercear o direito da Recorrente, enquanto contribuinte, condicionando-o à comprovação de suas declarações por meio de comprovantes de retenção que são de responsabilidade de terceiros (fonte pagadora) ou por meio de Declarações de Compensação, especialmente quando o procedimento de dedução era facultado à Recorrente.

34. Além disso, trata-se aqui de um mero erro formal na identificação do código do tributo que não pode implicar sanções desproporcionais ou impedimento de aproveitamento de benefício fiscal, principalmente levando em conta que o tributo foi recolhido. [...]

42. Por todo o exposto, resta claro que o direito da Recorrente de fazer prova do crédito tributário que lhe é devido por meio da apresentação de notas fiscais advém da legislação pertinente (art. 9º da IN RFB nº 1234/2012 e art. 9º e §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77), porquanto tais notas são documentação idônea e hábil para consubstanciar suas declarações.

43. Por último, não se pode ignorar que há comprovantes que assinalam o recolhimento. O problema é apenas um erro por parte das fontes pagadoras na indicação do código de recolhimento que deveriam tê-lo feito sob o código 3280, e o fizeram sob o código 0588. Há, portanto, comprovante e a Receita Federal tem plena ciência do erro por parte das fontes pagadoras, não podendo transformar o recolhimento em código equivocado em não recolhimento. É dizer, além de outras provas, como contabilidade e notas fiscais, a Contribuinte tem o comprovante de retenção confirmando o recolhimento, havendo apenas inexatidão no registro do código. Por isso, o substancial que é o recolhimento e seu valor é inequívoco.

b) Documentos juntados são suficientes para a comprovação da compensação.

44. O acórdão que negou provimento à manifestação de inconformidade considerou que a Recorrente não teria correlacionado os documentos com as retenções na fonte pretendidas, bem como que, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, é necessário que o contribuinte que sofre a retenção demonstre, por outros documentos, o vínculo dos documentos com a retenção efetivada pelas fontes pagadoras.

45. No caso, tem-se que a Recorrente apresentou os contratos de prestação de serviços, extratos bancários, Livro Razão, relação das fontes pagadoras, faturas com o nome do convênio e número da nota fiscal e planilha de comprovação de IRRF.

46. Assim, em que pese o código registrado pela fonte pagadora esteja incorreto, como afirma o acórdão, foram juntados todos os documentos necessários que vinculam a retenção realizada com a compensação feita pela Recorrente, assim como foi apresentada planilha com a pormenorizada correlação dos documentos e créditos respectivos.

47. Analisando os documentos juntados à manifestação de inconformidade, é possível verificar que a Recorrente juntou todos os documentos comprobatórios necessários para que seja possível realizar a compensação do crédito tributário, inclusive havendo registro dos comprovantes de retenção, em que pese o suposto erro de digitação do código.

48. Nessa linha, conforme já explicado, o código é preenchido pela fonte pagadora e a prova do direito creditório da Recorrente pode complementar-se por outros meios. É forçoso reconhecer que o beneficiário do pagamento não tem gestão sobre o comportamento da fonte pagadora. Como não tem o poder de coerção detido pelo Fisco, a Recorrente tem que complementar a comprovação das retenções por outros meios.

49. No caso sob exame, os documentos apresentados pela Recorrente devem ser analisados, objetivando a comprovação do direito creditório em litígio. Logo, o sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto retido pelas fontes pagadores, incidentes sobre receitas auferidas e oferecidas à tributação, do valor do imposto

devido ao final do período de apuração, ainda que a retenção não tenha sido realizada sob o código correto, desde que consiga provar, por quaisquer outros meios ao seu dispor, que efetivamente sofreu as retenções.

50. Destaca-se, novamente, consoante consta no acórdão recorrido, que a Recorrente apresentou extratos bancários, Livro Razão, relação das fontes pagadoras, contratos de serviços e todos os documentos necessários que comprovam o direito de compensação do crédito. [...]

52. Assim, considerando que o sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto retido pelas fontes pagadoras, ainda que os códigos não estejam corretos, as retenções restaram devidamente comprovadas, devendo, ser dado provimento a este recurso para que a compensação seja homologada.

c) Existência de crédito tributário. Retenção de tributos na fonte pagadora e direito da Recorrente à dedução/compensação de débitos tributários antecipados – art. 74 da Lei nº 9.430/1996; Solução de Consulta nº 15 – COSIT.

53. Por fim, em que pese não ter sido objeto de discussão a possibilidade ou não da dedução dos débitos tributários pela Recorrente, resta patente que o recolhimento de tributos é feito por retenção na fonte pagadora. Em nenhuma hipótese, retém-se tais valores no repasse da cooperativa aos cooperados.

54. A Solução de Consulta nº 15 – COSIT, estabelece, inclusive que não deve haver retenção do imposto sobre renda pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas jurídicas. [...]

56. Nota-se, portanto, que a própria Receita Federal consignou entendimento a respeito do tratamento jurídico-tributário específico dado às cooperativas, qual seja, de que o pagamento aos cooperados, ainda, que intermediado pelos serviços da cooperativa, representa fato gerador único que implica única retenção, na fonte pagadora, dos tributos IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, como ocorre no caso em tela.

57. Em linha, o direito à compensação tributária está expresso e amplamente assegurado, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, [...].

58. Nessa esteira, ressalta-se que a Recorrente procedeu à dedução, correta, em suas contas, dos valores retidos a título de IRPJ, considerando os valores que deveriam ser retidos a título de IRRF de seus cooperados.

59. Tem-se, portanto, que a Recorrente emitiu notas fiscais referentes aos serviços prestados por seus cooperados aos planos de saúde tomadores de serviços. Em razão de tais notas fiscais terem gerado retenção de tributos por parte dos planos de saúde, a Recorrente assumiu como crédito o valor retido quando do repasse de valores aos seus cooperados, como já fez em diversas outras ocasiões, sempre no sentido de evitar a dupla incidência tributária sobre os mesmos fatos geradores.

60. Diante disso, atendendo aos procedimentos específicos da Receita Federal à época, a Recorrente, com fundamento na IN RFB nº 1234/2012, realizou as deduções cabíveis.

61. Diante de tais considerações, é inconteste que não apenas a Recorrente faz jus à compensação tributária, ora realizada por meio de deduções, porquanto atendeu corretamente aos ditames legais e aos procedimentos fiscais cabíveis quando do repasse de valores aos seus cooperados no ano-calendário de 2015.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III. CONCLUSÃO E PEDIDOS

65. Diante do exposto, demonstrada a correção dos pedidos de compensação, requer-se seja provido integralmente o presente recurso, reformando-se o acórdão em referência e acolhendo a manifestação de inconformidade apresentada, extinguindo-se, de modo definitivo, o débito tributário em questão.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao pagamento a maior de IRRF, código 3280, no valor de R\$1.899.000,34 (R\$2.486.306,68 - R\$587.306,34) referente ao ano-calendário de 2015 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que deve ser considerado o conjunto probatório produzido nos autos que evidenciam o direito creditório.

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. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o 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 até a intimação válida do despacho decisório. 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 Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

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 seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. 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 registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (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 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando 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 imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”, conforme art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014). Ainda, “o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo” mesmo porque tem direito, perante a Administração, de “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente” (inciso III do art. 3º e art. 38 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e o pedido de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), exceto, entre outras hipóteses, a apresentação de documentos complementares no contexto da discussão da matéria em litígio que apenas sistematizam o conteúdo dos documentos tempestivamente apresentados.

No que se refere à necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recurso Especial 862.572/CE). Em se tratando de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF do CARF nº 9101-002.548, de 07.02.2017, 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):

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e

liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito [...].

O Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Em relação à personalidade jurídica da cooperativa de trabalho, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 599362/RJ, Tema 323, com trânsito em julgado em 25.11.2016, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no

juízo dos recursos no âmbito do CARF (art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

No que se refere ao IRRF incidentes sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, assim determina:

Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999), determina:

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º). [...]

§1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados: [...]

24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); [...]

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §1º).

§2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §2º).

O IRRF, código 3280, refere-se às importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992). Sujeita-se ao regime de tributação em que imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) incidente sobre as importâncias pagas ou creditadas, relativas a serviços pessoais. O imposto retido pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo. O beneficiário é a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada e o imposto é recolhido pela fonte pagadora e deve ser efetuado até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (art. 70 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

A Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018, orienta:

Conclusão

34. Com base no exposto, conclui-se [...]:

II - Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, deverá ser observado o seguinte:

a) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 652 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, das cooperativas singulares;

b) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e as contribuições de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares;

c) será retido das federações o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de administração, caso as cooperativas singulares atuem como intermediadoras.

III - Para os fins das retenções previstas no item II, a cooperativa singular de trabalho médico, deverá apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, segregando os valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

a) emitir fatura e nota fiscal somente em relação ao valor correspondente à comissão ou taxa de administração, como intermediadora, a qual se sujeita à incidência da retenção do imposto de renda na fonte a alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999; e

b) emitir faturas e notas fiscais, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares, da seguinte forma:

b.1) valores relativos aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, cabendo a retenção e o recolhimento, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido para a prestação de serviços no período sob cobrança, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda, na forma prevista na alínea “a” do item II; e

b.2) valores relativos aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, da cooperativa singular, cabendo a retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos), relativos à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a ser retido individualmente de cada cooperado pessoa jurídica.

IV - Para os fins do disposto no item III, as cooperativas singulares de trabalho médico deverão apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, acompanhadas das notas fiscais emitidas pelas cooperadas pessoas jurídicas, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, na forma prevista nas subalíneas “b.1” e “b.2” do item III.

V - A beneficiária das importâncias pagas ou creditadas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/1999, é a cooperativa de trabalho singular, cujos associados, pessoas físicas, prestaram serviços pessoais à pessoa jurídica tomadora dos serviços, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome

da cooperativa singular que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

VI - A beneficiária das importâncias pagas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 647 do RIR/1999, é a cooperada pessoa jurídica que presta serviços a outra pessoa jurídica, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome de cada cooperado pessoa jurídica que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

VII - O imposto retido na forma da alínea “a” do item II será compensado (deduzido) pelas cooperativas singulares por ocasião do pagamento efetuado, individualmente, a cada cooperado pessoa física que prestou os serviços constantes da fatura ou nota fiscal emitida pela cooperativa singular, sendo, portanto, as cooperativas singulares responsáveis pelo fornecimento do comprovante de rendimentos de que trata a IN RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, ao cooperado, bem como, de incluir tais rendimentos e as respectivas retenções de IRRF, de cada cooperado, descontado o IRRF de 1,5% já retido por antecipação, em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf).

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da DRJ/09 nº 109-021.433, de 22.04.2024, e-fls. 8829-8838:

23. Além das planilhas [...], a interessada trouxe os seguintes documentos: contratos de serviços, fls. 07 a 2.140; extratos bancários, fls. 2.164 a 2.231; Livro Razão, fls. 2.232 a 2.241; relação das fontes pagadoras, fls. 2.462 a 2.471; faturas – nome do convênio e número da nota fiscal, fls. 2.506/3.910; notas fiscais utilizadas em julho/2015 a dezembro/2015 e, extrato bancários, fls. 3.942 a 5.452; planilhas de comprovação de créditos de IRRF, e extratos bancários, fls. 5.582 a 8.825.

24. Todavia, no campo de provas apresentado, a interessada não correlaciona os documentos com as retenções na fonte pretendidas.

25. Isso porque, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora (informe de rendimentos), de acordo com o §2 do art. 943 do RIR/99, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofra a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão de nota fiscal), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento), isso aliado ao efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados.

26. Deve, de sua parte, cuidar para que o levantamento demonstre inequivocamente os valores líquidos recebidos, seja pela evidenciação da

coincidência de data e valor com os extratos bancários, ou pelo detalhamento do depósito, quando essa coincidência não se verifica.

27. No caso, prevalece o entendimento de que é necessário uma demonstração analítica, legível e compreensível, por meio de planilha, conectando o tomador de serviços, com as datas de remessa ou recebimentos dos valores líquidos conciliados com extratos bancários, especificação do valor bruto e das deduções efetuadas, a totalização por contrato e nota fiscal de serviços, lançamentos contábeis relativos às notas fiscais apontando tanto o valor a receber quanto o importe do IRRF a ser compensado; no caso, a comprovação de que o valor recebido correspondeu ao valor líquido e, por fim, pela comprovação de que os rendimentos foram oferecidos à tributação.

28. Saliente-se que esse levantamento, seja pelo seu nível de detalhamento, seja pelo número de operações, é muito mais complexo, e deve ser apresentado de forma integral, sendo o ônus inteiramente do contribuinte. Não basta, assim, juntar diversos documentos e transferir ao julgador a responsabilidade de conferir sentido à documentação juntada.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância a Recorrente faz esclarecimentos sobre o acervo fático-probatório produzido nos autos composto de contratos de serviços, Livro Razão, relação das fontes pagadoras, faturas, notas fiscais, planilhas de comprovação de créditos de IRRF e extratos bancários, e-fls. 07-8825.

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos inclusive demonstrativos congruentes que a Recorrente deve apresentar, com o objetivo de comprovar a disponibilidade do referido direito creditório para compensação dos débitos confessados.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (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. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Tendo em vista o início de prova produzido pela Recorrente e com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, em assim sucedendo voto em converter o

juízo do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que proceda a análise do pagamento a maior de IRRF, código 3280, no valor de R\$1.899.000,34 do ano-calendário de 2015 pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos inclusive demonstrativos congruentes que a Recorrente deve apresentar, com o objetivo de comprovar a disponibilidade do referido direito creditório para compensação dos débitos confessados.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva