



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.720292/2015-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.729 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 06 de julho de 2023
Recorrente UNIMED DE TRÊS PONTAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

CONTRATOS NA MODALIDADE PRÉ-PAGAMENTOS.

Somente a partir da edição Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, é que restou pacificado definitivamente o entendimento acerca da desnecessidade de retenção e recolhimento do IRRF nos pagamentos decorrentes dos contratos de planos de saúde denominados de pré-pagamento, avenças estas que são comercializadas pelas cooperativas de trabalho médico. Tem cabimento a continuidade da análise do direito creditório pleiteado indicado no Per/DComp referente ao pagamento a maior de IRRF, código 3280, efetuado anteriormente ao ano-calendário de 2013.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes devendo o rito processual ser retomado desde o início, dado que o tema em tela à época das retenções sofridas pela Recorrente somente foi pacificado a partir da edição da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-003.729 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10660.720292/2015-75

Relatório

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp), e-fls. 02-74, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), código 3280, no valor total de R\$136.051,32 referente ao ano-calendário de 2011, para compensação dos débitos ali confessados:

| Per/DComp [...] | Valor do Direito Creditório – R\$ |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| 26488.59843.210211.1.3.05-6803 | 9.610,47 |
| 39294.85352.140411.1.3.05-1470 | 9.637,91 |
| 33651.63331.150411.1.3.05-5484 | 9.610,47 |
| 42636.59803.110511.1.3.05-1735 | 12.349,40 |
| 13247.80624.230511.1.3.05-1636 | 10.245,78 |
| 37555.64062.200611.1.3.05-7780 | 10.794,92 |
| 40936.11977.200711.1.3.05-9060 | 11.201,23 |
| 09195.64195.190811.1.3.05-8135 | 10.122,88 |
| 20132.42408.200911.1.3.05-0929 | 10.385,18 |
| 37100.23577.201011.1.3.05-4887 | 11.177,89 |
| 09998.03255.181111.1.3.05-8954 | 10.852,47 |
| 00421.34877.201211.1.3.05-9407 | 10.010,40 |
| 17853.13519.190112.1.3.05-5097 | 10.052,32 |
| Total | 136.051,32 |

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 379-383:

As compensações declaradas pelo interessado têm como amparo legal, o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe: [...]

Atualmente, a compensação de tributos e contribuições administrados pela RFB, encontra-se regulamentada pela IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que assim dispõe, em seus artigos 41 e 48: [...]

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, assim dispõe, em seu artigo 652: [...]

Por meio do Termo de Intimação nº 44/2015- RFB/DRFVAR/SAORT/GEDOC (fls. 103 e 104), o interessado foi intimado a apresentar cópia do Contrato de Prestação de Serviço, firmado com a principal Fonte Pagadora dos Rendimentos, bem como, dos Comprovantes de Rendimentos, emitidos por algumas Fontes Pagadoras.

Pela resposta à Intimação e cópias apresentadas, constatou-se que o contrato firmado com a Cocatrel – Cooperativa dos Cafeicultores da Zona de Três Pontas refere-se a Plano Privado de Assistência à Saúde na modalidade de “pré-pagamento”, fl. 121, que estipula valores fixos a serem pagos.

As modalidades de Planos foram disciplinadas pela Lei nº 9.656, de 03 de junho de 1998, que assim dispõe, em seu artigo 1º: [...]

Quanto à formação do preço a ser pago às operadoras, a Resolução Normativa - RN nº 100, de 3 de junho de 2005, da Agência Nacional de Saúde Suplementar, dispõe, em seu anexo II, item 11: [...]

Como se observa, nem todo contrato de plano privado de assistência à saúde implica pagamento direto pelos serviços prestados. Como visto, o preço do contrato pode ser pré-determinado, em que a contratada paga um certo valor, independentemente do efetivo uso do serviço.

Para esses casos, não se pode falar que houve um pagamento decorrente dos serviços prestados pelos cooperados, pois não há vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas.

Deve-se, pois, concluir que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de “pré-pagamento”, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, independentemente da efetiva utilização dos serviços pelo segurado, da natureza dos serviços prestados, do número de procedimentos realizados etc., não se confundem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos, não se enquadrando nas retenções na fonte do imposto de renda, previstas no art. 652 do RIR/1999.

Fonte Pagadora em que o contrato se enquadra na modalidade de “pré-pagamento”, cujo valor retido deve ser desconsiderado, é o seguinte:

| CNPJ | Nome da Fonte Pagadora | Fls. | Valor (R\$) |
|------------|--|---------|-------------|
| 25.266.685 | COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DA ZONA DE TRÊS PONTAS LTDA. | 112/372 | 116.308,71 |

Também devem ser desconsiderados, os valores do IRRF cujas retenções não foram comprovadas no Extrato da DIRF, fls. 76 a 100, nem nos comprovantes de Rendimentos apresentados, fls. 103 e 104, como segue:

| CNPJ Fonte Pagadora | IRRF DCOMP | IRRF DIRF | Diferença |
|---------------------|------------|-----------|-----------|
| 25.647.942 | 2.976,37 | 2.880,43 | 95,94 |
| 16.832.651 | 8.740,84 | 8.159,17 | 581,67 |
| TOTAL | 11.717,21 | 11.039,60 | 677,61 |

Portanto, do valor total do crédito informado nas DCOMP, que era de R\$ 136.051,32 (cento e trinta e seis mil, cinqüenta e um reais e trinta e dois centavos), deduzindo-se os valores acima demonstrados, no montante de R\$ 116.986,32 (cento e dezesseis mil, novecentos e oitenta e seis reais e trinta e dois centavos), resta crédito para ser utilizado nas compensações, no valor de R\$ 19.065,00 (dezenove mil e sessenta e cinco reais).

Partindo desse crédito, foram operacionalizadas as compensações no sistema SIEF-PROCESSOS, sendo que o crédito não foi suficiente para liquidar a totalidade dos débitos, conforme extratos de fls. 373 a 378.

Ante o exposto, proponho o reconhecimento parcial do direito creditório e a homologação em parte das compensações declaradas.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma/DRJ/09 nº 109-000.990, de 14.09.2020, e-fls. 438-451:

IRRF. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS COMPENSAÇÃO DAS RETENÇÕES DOS CLIENTES COM VALORES PAGOS AOS COOPERADOS. FACULDADE RESTRITA AOS ATOS COOPERATIVOS.

Na forma da legislação de regência, as sociedades cooperativas podem compensar o IRRF retido por seus clientes em virtude do oferecimento de serviços dos cooperados com os valores repassados a esses pela entidade, apenas na hipótese da prática de atos cooperativos mas não comerciais.

IRRF. RETENÇÃO EM FONTE. COMPROVAÇÃO.

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos ou os valores vindicados forem confirmados em DIRF.

Manifestação de Inconformidade Improcedente [...]

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário

Notificada em 30.09.2020, e-fl. 452, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 29.10.2020, e-fls. 454-468, esclarecendo que 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:

III – DO DIREITO

III.1 – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO. DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO COMPENSADO.

Como mencionado anteriormente, a Delegacia de Julgamento assenta sua decisão pela manutenção integral das glosas empreendidas na compreensão de que os proventos decorrentes do fornecimento de cobertura assistencial na modalidade pré-pagamento não estão sujeitos às retenções em fonte nos moldes do artigo 652 do RIR/99, vigente à época, menos ainda à sistemática de compensação descrita em seu parágrafo primeiro.

Para chegar a esta conclusão, a Delegacia de Julgamento assevera: [...]

Como se vê, portanto, entende aquela decisão que, se por um lado o tratamento fiscal/tributário dispensado às sociedades cooperativas pelo artigo 652 do RIR/99 depende da caracterização do ato cooperativo, por outro, as receitas decorrentes dos contratos de pré-pagamento não se caracterizam como ato cooperativo, não estando sujeitas à retenção e à modalidade de compensação lá criadas.

A priori, vale revisitar o mencionado dispositivo do RIR/99: [...]

Como se nota da sua leitura, o dispositivo cria um tratamento diferenciado para os valores que:

1. Destinados a sociedades cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas;
2. Seja pago em virtude de serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

Embora exista entendimento formalizado pela Receita Federal do Brasil no sentido de que as retenções são indevidas sobre os resultados dos contratos de “pré-pagamento”, verdade é que, à época, a própria redação do dispositivo sugeria que

estariam sujeitas à incidência do imposto na fonte os rendimentos oriundos da prestação (efetiva) de serviços ou da sua disponibilização (prestação potencial).

Vale pontuar que o contrato de “pré-pagamento” nada mais é que modalidade em que a Operadora de Planos de Saúde disponibiliza sua rede de médicos e atendimentos à contratante, recebendo por essa disponibilização, independentemente da ocorrência, ou não, da utilização pelo beneficiário.

Veja-se, ainda, que a própria definição de Plano Privado de Assistência à Saúde oferecida pela Lei n.º 9.656/98 [art. 1º] aponta para o fato de que, essencialmente, estes planos assistenciais são prestações de natureza continuada e potencial, cuja finalidade é garantir ao beneficiário contratante o acesso à assistência médica: [...]

Ora, dado que, à época dos fatos, ainda estava instaurada a dúvida sobre a ocorrência, ou não, da incidência do artigo 652 do RIR/99 ao caso, não é de se surpreender que um contribuinte cumpridor de seus deveres tolerasse as retenções em fonte e delas se utilizasse para suas compensações.

Cientes disso é que as fontes pagadoras realizaram, munidas de boa-fé, as retenções e os recolhimentos dos valores em discussão, isto ao seguir a interpretação mais conservadora do mesmo artigo 652 do RIR/99. Correlativamente, nada mais justo que a Recorrente se utilizasse dos valores por elas retidos e recolhidos para quitação de seu imposto a pagar.

Por isso também é que não se sustenta o argumento de que a mera inexistência de autorização legal para as retenções impede a homologação da compensação pretendida: se as retenções e os recolhimentos foram realizados sob a sistemática do artigo 652 do RIR/99, seria no mínimo estranho que o aproveitamento dos mesmos valores fosse negado à Recorrente em virtude de interpretação diversa do mesmo dispositivo.

Além disso, vale mencionar também que é imperioso afastar a tônica principal do entendimento exarado pela decisão combatida: bem se vê que em momento algum o artigo 652 do RIR/99 menciona, para que se caracterize a sua incidência, a obrigatoriedade de que o valor recebido pela cooperativa se dê em razão da prática de ato cooperado. Em outras palavras, o que reza o dispositivo é que valores pagos em virtude de serviços pessoais prestados por associados ou cooperados, ou colocados à disposição, estarão sujeitos àquele tratamento específico.

Nunca é demais mencionar que, por mandamento constitucional, a Administração Pública não pode transbordar ou limitar mandamentos legais: sob o império do Princípio da Legalidade Estrita, está atada a Administração Pública ao cumprimento exato das normas legais, não cabendo a ela qualquer tipo de interpretação, menos ainda a criação de requisitos que a própria lei deixou de prever.

Portanto, vez que o artigo 652 do RIR/99 jamais menciona a necessidade de que o valor a ser objeto da retenção em tela seja decorrente da prática de ato cooperativo, não pode a Autoridade Julgadora simplesmente criar um critério como este, descasado das exigências legais de regência, para concluir pelo indeferimento de compensações efetivamente suportadas e comprovadas pela Recorrente, motivo pelo qual não se sustenta o entendimento em tela.

Ademais, apenas *ad argumentandum*, saliente-se que o recebimento dos valores decorrentes da venda de Planos Assistenciais em modalidade pré-pagamento também deve ser compreendida como ato cooperativo.

Revisite-se a definição de cooperativa disposta no artigo 3º da Lei n.º 5.764/71: [...]

Nestes termos, como inclusive reconhece a decisão combatida, as sociedades cooperativas são entidades cujo fim é fomentar a atividade de seus cooperados, tão somente. Não se confunda, portanto, a atividade fim da cooperativa com a de seu cooperado: a cooperativa tem por objeto organizar a força de trabalho de seus cooperados de sorte a torna-la mais eficiente e interessante ao mercado, ao passo que ao cooperado cabe a execução dos serviços oferecidos pela cooperativa aos beneficiários.

Por tal razão é que a cooperativa jamais auferirá ganhos para si mesma, embora a atividade empreendida por seus cooperados obviamente resulte em lucros. A cooperativa, portanto, sempre agirá como interposta, representando seus associados, organizando e direcionando sua força de trabalho de sorte a potencializar a atividade que, de forma independente, os cooperados não conseguiriam.

Nesta empreitada, certamente que a cooperativa, toda vez que trabalhar em prol da atividade principal de seus cooperados, praticará atos cooperativos: [art. 79]. [...]

Note-se que, como inclusive mencionado, os contratos na modalidade pré-pagamento são acordos pelos quais a cooperativa disponibiliza o trabalho de seus cooperados em troca de uma prestação pecuniária mensal. Nestes casos, verdade é que, além de disponibilizar serviços pessoais de seus associados aos beneficiários (hipótese do artigo 652 do RIR/99), a cooperativa obrigatoriamente repassa aos cooperados os valores decorrentes dos atendimentos efetivamente ocorridos.

Por outro lado, os valores que excedem a efetiva prestação de serviços médicos por cooperados sempre serão rateados aos cooperados na forma de sobras, conforme regência da mesma Lei n.º 5.764/71 [art. 4º]: [...].

Além disso, fato inclusive reconhecido no acórdão de primeira instância, verdade é que o oferecimento de tais planos privados de assistência fomenta, em muito, a atividade de seus cooperados, restando à cooperativa apenas a organização de tais modalidades de serviço, cuja realização cabe inteiramente aos cooperados.

Portanto, não há que se falar que a modalidade de pré-pagamento não guarde identidade com os contornos legais de ato cooperativo.

Para além do exposto, em evidente esforço para desqualificar os créditos da Recorrente, o acórdão ora combatido alinha a regência dos artigos 86, 87 e 111 do Estatuto Cooperativista para concluir que “não é possível por meio de hermenêutica criativa, estabelecer que todos os atos praticados por cooperativas sejam ipso facto considerados atos cooperativos, sob pena de se criar à revelia do Legislador e da Fazenda uma forma de organização privilegiada do ponto de vista tributário, em ofensa à livre concorrência, protegida pelo ordenamento constitucional vigente”.

Observe-se a redação destes importantes dispositivos: [...]

Ora, a mera leitura dos artigos acima apostos só conduz a uma conclusão: obviamente a cooperativa, no interesse de seus cooperados, praticará atos cujo teor se expresse em negócios travados com pessoas estranhas à cooperativa, beneficiários que, interessados nos serviços prestados pelos cooperados, contatam a cooperativa. Seria inócuo, portanto, limitar ao escopo do ato cooperativo os atos praticados apenas entre cooperados.

O que se quer dizer é que o legislador, ao redigir os artigos acima mencionados, direcionou seu intuito regulador às cooperativas que desejassem prestar seus próprios serviços a terceiros, que não cooperados. Serviços estes inerentes às cooperativas, tais como a organização da força de trabalho, estruturação de locais de fornecimento de serviços etc.

O que pretendeu dizer o legislador foi que a cooperativa poderá oferecer seus serviços – aqueles correlatos a seu objeto social – a terceiros, mas os resultados destas prestações não serão caracterizados como ato cooperativo pois o profissional que usufrui destes serviços não é cooperado. [...]

Todavia, também é fato que a presença deste médico não-cooperado não desqualifica o ato cooperativo praticado pela mesma entidade em favor de seus cooperados quando vende planos assistenciais, de sorte que, se deseja a Receita Federal do Brasil permitir à Recorrente o aproveitamento somente dos créditos decorrentes de atos cooperativos, deveria ter segregado do montante creditório os valores decorrentes de atendimentos fornecidos por médicos não cooperados, não simplesmente decotar da compensação todos os créditos decorrentes da modalidade pré-pagamento.

Por fim e além de todo o exposto, vale lembrar que a natureza dos créditos ora discutidos não é meramente escritural, mas funda-se na efetiva retenção e recolhimento de tributo que, por força de lei, é realizada por sujeito outro que não o sujeito passivo da obrigação tributária.

É a lógica clássica da retenção, em que a lei outorga à fonte pagadora a obrigação de reter e recolher tributo em favor de outrem sob a garantia de que os valores recolhidos por esta fonte sejam aproveitados por quem de direito.

Por óbvio, todos os valores informados pela Recorrente foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos pelas Fontes Pagadoras nos termos dos próprios comprovantes de rendimento ou demais documentos comprobatórios, o que, sem sombra de dúvida e nos termos da legislação regente, garante o seu direito creditório.

Ora, negar à Recorrente o seu direito de crédito tomando por justificativa o procedimento de compensação por ela utilizado, seja com débitos do IRRF ou para compor o saldo negativo do período é, sem dúvida, sobrepor as formalidades dos procedimentos de compensação à própria verdade documentalmente comprovada.

Esta não só é uma interpretação absolutamente limitada das normas regentes, mas um enfrentamento aberto ao Princípio da Verdade Material, que rege principalmente casos como este, em que se confrontam créditos e débitos sob a égide do processo administrativo fiscal.

É que o primado da Verdade Material, estampado nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, determina que o julgador administrativo deve buscar a realidade dos fatos, a fim de proferir decisões justas e fundamentadas. [...]

Com efeito, no processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade, sendo inclusive permitido ao julgador administrativo, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influenciar o seu convencimento.

Isso porque, no processo administrativo não há a formação de uma lide propriamente dita, não há, em tese, um conflito de interesses. Na verdade, o objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores de obrigação tributária, de modo a legitimar ou infirmar os atos da autoridade administrativa.

No presente caso, conforme explicitado na Manifestação de Inconformidade, em que pese tenha a Recorrente se utilizado de créditos provenientes de contrato da modalidade “pré-pagamento”, reputada desprovida de base legal pela Autoridade Fiscal Julgadora, fato é que houve o recolhimento do tributo conforme comprovantes de rendimentos apresentados, cujo direito creditório correlato foi, inclusive, reconhecido pela Delegacia de Julgamento em seu acórdão.

Em face da efetiva retenção do tributo, ainda que dispensada, não se pode manejar a falta de fundamentação legal para não homologar a compensação pretendida pela Recorrente. Deve-se, na verdade, privilegiar a verdade material do caso: a ocorrência efetiva das retenções e dos recolhimentos do Imposto sobre a Renda pela Fonte Pagadora.

Assim, importante esclarecer que o não-reconhecimento dos créditos declarados pela Recorrente lhe trará enorme prejuízo financeiro, tendo em vista que, não obstante comprovadamente possuí-los, será impedida de realizar a posterior compensação/restituição de tais valores.

Além disso, ao arrepio do que alega a Autoridade Julgadora, a negativa de compensação dos valores em tela redundará, sim, em notório enriquecimento ilícito do erário. Isto porque mesmo tendo sofrido e comprovado o ônus das retenções, acaso a compensação pretendida não seja deferida em âmbito administrativo, a Recorrente restará impedida de recuperar administrativamente tais valores.

Ademais, vale mencionar que, de posse da documentação comprobatória apta a sustentar a validade dos seus créditos e sofrendo uma decisão adversa por parte deste Conselho, alternativa não restaria à Recorrente senão socorrer-se de um já abarrotado Poder Judiciário, obrigando o Erário Público a arcar com as custas de um moroso e caro processo que, sem dúvida, findaria com a conclusão ora pretendida: a procedência da compensação em análise.

Portanto, dado que a Recorrente efetivamente sofreu retenções que deram causa aos créditos não reconhecidos pela DRJ/09, conforme comprovado, impõe-se a aplicação do Princípio da Verdade Material in casu, para que se reconheça a procedência da tese defendida nos autos.

Ademais, no que se refere às divergências encontradas pelo órgão fiscalizador originários entre as retenções declaradas por duas fontes pagadoras, importa esclarecer que, diferentemente do que alega a Autoridade Julgadora em seu acórdão, a verificação da higidez de direito creditório gerado por retenções não depende da apresentação de comprovante de retenção em fonte.

Como de conhecimento, à ordem do princípio da verdade material, independentemente da apresentação de documentação específica, cabe à Autoridade Administrativa o reconhecimento dos créditos que, por algum meio de prova idôneo, puderem ser confirmados pelo contribuinte.

A prescindibilidade dos comprovantes de retenção, inclusive, é registrada no verbete da Súmula/CARF n.º. 143 [...].

Ora, evidente, portanto, que, desde que apresente o contribuinte meios idôneos de comprovar os créditos tomados, não cabe a negativa da compensação pretendida unicamente em razão da não apresentação dos Informes de Rendimentos e Retenções, conforme consignou o acórdão recorrido.

Assim sendo, é medida que se impõe, nesta extensão, a reforma do acórdão primevo para que seja totalmente homologada a compensação pretendida.

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.

IV – DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente requer seja provido o presente Recurso Voluntário para que seja reformado o acórdão ora combatido, de forma que reste

reconhecida a totalidade de seu direito creditório, com a consequente procedência de todos os pedidos de compensação formalizados.

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 n.º 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\$116.986,32 (R\$136.051,32 - R\$19.065,00) referente ao ano-calendário de 2011 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 n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que

foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

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, já que “não há que se falar que a modalidade de pré-pagamento não guarde identidade com os contornos legais de ato cooperativo”.

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei n.º 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 n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

O Parecer Normativo Cosit n.º 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.

O enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, prevê:

Súmula CARF n.º 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 n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

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 n.º 591, de 17 de abril de 2014).

No caso específico de cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, a Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 1995)

Na formação do preço a ser pago às operadoras, a Resolução Normativa ANS n.º 100, de 3 de junho de 2005 dispõe:

11. FORMAÇÃO DO PREÇO:

São as formas de se estabelecer os valores a serem pagos pela cobertura assistencial contratada:

1 - pré-estabelecido: quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado por pessoa física ou jurídica antes da utilização das coberturas contratadas;

2 - pós-estabelecido: quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado após a realização das despesas com as coberturas contratadas, devendo ser limitado à contratação coletiva em caso de plano médico-hospitalar. O pós-estabelecido poderá ser utilizado nas seguintes opções:

I – rateio – quando a operadora ou pessoa jurídica contratante divide o valor total das despesas assistenciais entre todos os beneficiários do plano, independentemente da utilização da cobertura;

II – custo operacional – quando a operadora repassa à pessoa jurídica contratante o valor total das despesas assistenciais.

3 - misto: permitido apenas em planos odontológicos, conforme RN n.º 59/03.

O Decreto n.º 3.000, de 26 de março 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 n.º 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 52, e Lei n.º 9.064, de 1995, art. 6º). [...]

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 n.º 8.541, de 1992, art. 45, e Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 1995, art. 64, §2º).

Como restou configurada a falta de informação em DIRF, e-fls. 76-100 e 103-104, tem-se a não comprovação dos seguintes valores:

| CNPJ Fonte Pagadora | Valores Não Comprovados – R\$ |
|---------------------|-------------------------------|
| 25.647.942 | 95,94 |
| 16.832.651 | 581,67 |
| Total | 677,61 |

Sobre a modalidade contratual de pré-pagamento em que não há, de plano, a efetividade da prestação de serviços, está registrado no Contrato Particular de Prestação de Serviços Médicos, Hospitalares, Serviços de Diagnóstico e Terapia entre a Contratante: Cocatrel – Cooperativa dos Cafeicultores da Zona de Três Pontas e a Contratada: Unimed Três Pontas – Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. de e-fls. 112-372:

TITULO 1 — DO OBJETO

Cláusula 1ª - O presente "Contrato" tem por objeto a cobertura de serviços de assistência médico hospitalar, diagnóstico e terapia, conforme rol de procedimentos anexo à Resolução n.º 10, do Conselho de Saúde Suplementar — CONSU, de 04 de novembro de 1998, alterada pela Resolução RDC 67, de 08 de maio de 2001, da ANS, para os planos ambulatorial mais hospitalar com obstetrícia, de acordo com a opção constante da "Proposta de Contratação", parte integrante deste "Contrato", aos "Participantes" regularmente inscritos, na forma e condições deste instrumento.

Cláusula 2ª - A assistência ora pactuada visa a prevenção da doença e a recuperação da saúde, observando-se a legislação vigente nesta data e os termos deste instrumento, em especial as coberturas contratadas. [...]

TÍTULO III - DO REGIME DE CONTRATAÇÃO

Cláusula 5ª - O presente "Contrato" se caracteriza pela contratação coletiva por adesão com co-participação, entende-se como plano de assistência à saúde, de contratação coletiva por adesão, aquele que embora oferecido por pessoa jurídica para massa delimitada de usuários, tem adesão apenas espontânea e opcional de empregados, dirigentes, associados, cooperados ou sindicalizados, com ou sem a opção de inclusão do grupo familiar ou dependentes, **na modalidade de pré-pagamento** com co-participação, conforme descrito no Capítulo VIII.

Parágrafo Único - No plano de assistência à saúde sob regime de contratação coletiva por adesão, com um número inicial de participantes maior ou igual a 50 (cinquenta), não poderá haver cláusula de agravo ou cobertura parcial temporária, nos casos de doenças ou lesões preexistentes, mas será considerada a exigência do cumprimento de prazos de carência estipulados no Título VI. [...] (g. n.)

Restou comprovada a situação que o valor abaixo identificado se enquadra na modalidade de pré-pagamento:

| CNPJ | Nome da Fonte Pagadora | Valor (R\$) |
|------------|--|-------------|
| 25.266.685 | COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DA ZONA DE TRÊS PONTAS LTDA. | 116.308,71 |

Sobre a matéria, a Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, publicada no DOU de 20.01.2014, orienta:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

EMENTA: PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

Os pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante), não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte. As importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho médico, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST nº 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26. [...]

Conclusão

15. Ante o exposto, proponho que se responda à consulente que:

a) as receitas por ela obtidas, na condição de operadora de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade de **pré-pagamento**, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, não estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda prevista no art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda; e

b) as importâncias a ela pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais prestados a tais pessoas jurídicas, ou colocados à disposição delas, pelos associados da cooperativa, estarão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda. (g. n.)

Ocorre que somente a partir da edição Solução de Consulta Cosit n.º 59, de 30 de dezembro de 2013, é que restou pacificado definitivamente o entendimento acerca da desnecessidade de retenção e recolhimento do IRRF nos pagamentos decorrentes dos contratos de planos de saúde denominados de pré-pagamento, avenças estas que são comercializadas pelas cooperativas de trabalho médico, em que não há, de plano, a efetividade da prestação de serviços.

Anteriormente a esse pronunciamento da RFB permanecia a controvérsia sobre procedimento correto a ser implementado nas hipóteses de pagamentos decorrentes de contratos de planos de saúde na modalidade pré-pagamento no que se refere à sujeição da retenção do IRRF, termos do artigo 652 do RIR, de 1999, em decorrência da impossibilidade de distinção, com exatidão, dos montantes dos serviços pessoais prestados pelos médicos cooperados nos referidos contratos de valor pré-determinado.

Nesse sentido, tem cabimento a continuidade da análise do direito creditório pleiteado indicado no Per/DComp referente ao pagamento a maior de IRRF, código 3280, efetuado anteriormente ao ano-calendário de 2013, uma vez que a Administração Pública somente divulgou ao seu entendimento sobre o tema a partir da publicação da Solução de Consulta Cosit n.º 59, de 30 de dezembro de 2013, no DOU em 20.01.2014.

Nesse mesmo sentido, cabe mencionar o voto condutor do Acórdão CARF n.º 1302-006.133, de 21.09.2022, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, cujos fundamentos de direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator designado.

Nos termos da ata do julgamento realizado, este colegiado, por maioria de votos, entendeu por bem “afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes”, cabendo a mim elaborar o voto vencedor. É o que passo a fazer.

Conforme exposto no relatório acima, ao analisar as declarações de compensação apresentadas pela Recorrente, Unimed do Estado de São Paulo - Federação Estadual das Cooperativas Médicas, a Fiscalização não reconheceu os créditos de IRRF decorrentes dos contratos firmados na modalidade de “pré-pagamento”, contratos estes que haviam sido firmados entre a Recorrente e diversos tomadores de serviços. [...]

Há nos autos, inclusive, planilha elaborada pela Unidade de Origem (fls. 791 e seguintes), em que são demonstrados os valores de IRRF e a indicação daquela modalidade de contrato. Em síntese, a motivação da fiscalização para não aceitar os créditos de IRRF foi no sentido de que, nesta modalidade contrato (“pré-pagamento”), não há prestação de serviços e, por isso, a retenção do IRRF seria indevida. [...]

Contudo, também em síntese, o entendimento que prevaleceu entre os julgadores componentes desta Turma de Julgamento, inclusive deste Conselheiro, foi de que este óbice para o reconhecimento do direito creditório deveria ser superado, porque, a princípio, de fato, as retenções foram realizadas e, em especial, à época em que se deram as retenções, não havia um entendimento consolidado da Receita Federal do Brasil quanto à necessidade ou não de estas retenções serem realizadas nos pagamentos decorrentes dos denominados contratos de pré-pagamento, contratos estes que são firmados pelas cooperativas que comercializam planos de saúde, como é o caso da Recorrente.

É que, importa reforçar, independentemente do tipo de contrato celebrado entre a Recorrente e diversos dos seus tomadores de serviços, o que deve ser considerado, *in*

casu, é que de fato houve a retenção e recolhimento do Imposto de Renda em nome da Recorrente, o qual foi posteriormente indicado como créditos nos PER/DCOMP apresentados à Receita Federal do Brasil.

Tal fato, inclusive, é corroborado com a análise da fiscalização, que, em que pese ter identificado as retenções e recolhimento do IRRF no período, sob o entendimento, reitere-se, de que na modalidade de contrato denominado pré-pagamento não haveria que se falar em retenção do IRRF, não reconheceu o direito creditório decorrente desta modalidade de contrato.

Ocorre que, mesmo que o entendimento atual da Fiscalização seja pela desnecessidade de retenção do Imposto de Renda nos contratos denominados de pré-pagamento, o fato de ter sido retido e recolhido o tributo por si só já gera o direito creditório ao contribuinte, sob pena, inclusive, de enriquecimento ilícito do erário.

Por outro lado, não se pode perder de vista que o entendimento acerca da situação IRRF no caso das Cooperativas Operadoras de Planos de Saúde sempre foi controvertida, de modo que somente veio a ser pacificada no ano de 2013, com a Solução de Consulta nº 59 – Cosit de 30/12/2013 (anexo V), que assim estabeleceu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

Os pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante), não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte.

As importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho médico, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST nº 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26.

Assim, à época em que as retenções em tela – que aos olhos da fiscalização são indevidas - foram realizadas pelas Fontes Pagadoras da Recorrente, qual seja, ano de 2007, não era pacífico o entendimento acerca da necessidade ou não da retenção do IRRF - Cooperativas, nos casos dos contratos celebrados na modalidade pré-pagamento. De modo que havia certa insegurança jurídica quanto ao tema, tanto que, como se observa, as Fontes Pagadoras optaram por reter e recolher o imposto nos pagamentos realizados, independentemente da modalidade de contrato pactuado com a Recorrente.

Por conseguinte, não havia opção para à Recorrente acerca das retenções sofridas, sendo certo que, a responsabilidade em relação a estas retenções é da empresa tomadora de seus serviços, que é inclusive, quem determina os códigos de retenção e recolhimento. Não tinha, a Recorrente, domínio ou poder quanto às retenções realizadas.

Logo, tendo em vista as divergências existentes acerca da sistemática de recolhimento e retenção do IRRF – Cooperativas na época em que o crédito objeto das declarações de compensação foram gerados, seria desarrazoado exigir procedimentos rígidos de sua posterior compensação, justamente pelas dificuldades enfrentadas para a classificação destes créditos, antes de a Receita Federal do Brasil se pronunciar de forma expressa sobre o tema.

Porém, o que realmente importa neste caso é que os tomadores de serviços pessoas jurídicas, a princípio, efetuaram as retenções e os recolhimentos do IRRF, conforme o entendimento consignado pela própria fiscalização, quando da elaboração do despacho decisório.

Assim, tendo em vista a ausência de entendimento pacífico acerca do tema em tela na época das retenções sofridas pela Recorrente, esta não pode esta ficar a mercê de

questões procedimentais da RFB, que, reitere-se, só se pronunciou acerca da dispensa das retenções posteriormente ao período ora em análise. O posicionamento formal, via COSIT, só se deu em 2013.

Evidenciado, portanto, que a Recorrente, efetivamente, teve retenções no período, inclusive decorrentes dos contratos denominados de “pré-pagamento”, o óbice constante no despacho decisório deve ser superado, para que haja uma análise do direito creditório sem o entendimento consignado naquele despacho.

Neste sentido, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para que esta prossiga na análise do direito creditório em relação a estes.

Por conseguinte, deve-se afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes devendo o rito processual ser retomado desde o início, dado que o tema em tela à época das retenções sofridas pela Recorrente somente foi pacificado a partir da edição da Solução de Consulta Cosit n.º 59, de 30 de dezembro de 2013.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

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 n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para afastar o óbice jurídico à compensação dos

valores de IRRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes devendo o rito processual ser retomado desde o início, dado que o tema em tela à época das retenções sofridas pela Recorrente somente foi pacificado a partir da edição da Solução de Consulta Cosit n.º 59, de 30 de dezembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva