



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.902150/2018-77
ACÓRDÃO	1202-001.475 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED DE TRES PONTAS - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

COOPERATIVA MÉDICA. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IRRF. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 652 DO RIR/99.

O Imposto sobre a Renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano de saúde a preço pré-estabelecido, não pode ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas, sim, no momento do ajuste do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Declarou-se impedida a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão de nº 105-011.595 – 2ª TURMA/DRJ05, Sessão de 29 de junho de 2023 que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

O presente processo trata de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório nº 132991548, de 03/05/2018, que homologou parcialmente as compensações declaradas nos PER/DCOMP: 29523.68677.200214.1.3.05-9453, 12790.82663.200314.1.3.05-2527 05067.94243. 170414.1.3.05-0954, 40208.92358.200514.1.3.05-2103, 30129.94303.240614.1.3.05-6765, 20916.34951.180714.1.3.05-0527, 13641.42949.200814.1.3.05-4748, 12081.55873.190914.1.3.05-3708, 09617.96827.201014.1.3.05-7325 e 00772.02416.200115.1.3.05-0073.

O crédito pleiteado se refere a IRRF incidente na prestação de serviços por cooperativas de trabalho e associações profissionais em decorrência de atos cooperativos, no ano de 2014, tendo sido confirmado os seguintes valores:

MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO
JAN	R\$ 2.027,64	FEV	R\$ 1.525,91	MAR	R\$ 2.289,72	ABR	R\$ 1.507,15	MAI	R\$ 2.021,93	JUN	R\$ 2.232,13
JUL	R\$ 1.401,06	AGO	R\$ 1.260,49	SET	R\$ 1.188,18	OUT	R\$ 1.460,73	NOV	R\$ 2.110,75	DEZ	R\$ 2.312,15

A parcela do direito creditório não reconhecido decorreu da falta de confirmação ou confirmação parcial das retenções do imposto informadas nos PER/COMP, conforme detalhado nos demonstrativos de análise de crédito, às fls. 145/160.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A interessada tomou ciência do despacho decisório, vindo a apresentar manifestação de inconformidade, às fls. 52/62, na qual alega, em síntese, que:

- a) a manifestação de inconformidade é tempestiva;
- b) a manifestante é sociedade cooperativa de trabalho médico que, no exercício de seu objeto social, suporta retenção de IRRF sobre os valores relativos aos serviços prestados ou colocados à disposição, à pessoa jurídica de direito privado, conforme disposto no art. 652 do RIR/99; esse mesmo artigo, em seu parágrafo primeiro, dispõe acerca da possibilidade destas cooperativas de compensar o imposto retido com aquele devido em razão do pagamento dos rendimentos aos associados

c) a manifestante acumulou créditos do referido tributo no ano-calendário de 2014, vindo a apresentar vários PER/DCOMP com o objetivo de compensar tais créditos com o IR devido quando do pagamento dos rendimentos a seus associados, nos termos do previsto na legislação vigente; contudo, as compensações foram homologadas parcialmente;

d) no despacho decisório foram glosados todos os créditos de IRRF referentes aos contratos firmados na modalidade pré-pagamento (preço pré-estabelecido), porquanto, supostamente, nessa modalidade não restaria comprovada a vinculação direta das retenções sofridas com os serviços pessoais prestados pelos seus cooperados; porém, de acordo com os documentos que anexa, a manifestante possui direito à integralidade dos créditos;

e) todos os créditos utilizados nas compensações em questão são legítimos haja vista que todas as fontes pagadoras retiveram e recolheram o Imposto de Renda devido por ela;

f) a origem da maior parte dos créditos pode ser atestada através dos informes de rendimentos apresentados em anexo, contudo, duas das Fontes Pagadoras prestaram informações divergentes às que se reputam verdadeiras:

FORNE PAGADORA	CNPJ	VALOR RETIDO (R\$)	VALOR DECLARADO (R\$)	DIFERENÇA DIPJ X DCOMP
PREFEITURA MUNICIPAL DE TRÊS PONTAS	18.245.167/0001-88	2.945,74	1.440,05	1.505,69
SINDICATO DOS SERVIDORES E FUNCIONÁRIOS ATIVOS E INATIVOS DE TRÊS PONTAS	25.647.942/0001-97	3.755,68	3.667,93	87,75

f.1) os créditos referentes ao SINDICATO DOS SERVIDORES E FUNCIONÁRIOS ATIVOS E INATIVOS DE TRÊS PONTAS (CNPJ 25.647.942/0001-97) estão comprovados por meio: (i) das faturas/notas fiscais correspondentes aos serviços prestados em 2014, nas quais está discriminado o valor total da nota, bem como o valor líquido a ser recebido, com o devido abatimento do IRRF e comprovantes de recebimentos dos valores líquidos através dos relatórios gerados por seu sistema financeiro; e (ii) planilhas detalhadas dos créditos utilizados nos PER/DCOMP;

f.2) os créditos referentes à PREFEITURA MUNICIPAL DE TRÊS PONTAS (CNPJ 18.245.167/0001-88) estão atestados através de planilha detalhando a utilização do crédito e respectivos informes de rendimentos;

g) nos termos do art. 20, § 1º, da Lei nº 5.474/68, é permitido à manifestante emitir faturas desde que discriminem a natureza dos serviços prestados; portanto, estas faturas, aliadas com os comprovantes de recebimento dos valores líquidos, são documentos hábeis a comprovar a existência de todos os créditos pleiteados;

h) a autoridade fiscal entendeu por bem glosar todos os créditos de IRRF referentes aos contratos firmados na modalidade pré-pagamento (preço pré-estabelecido) por se tratar, aos seus olhos, de modalidade contratual que não se enquadraria nas retenções na fonte do IR previstas no art. 652 do RIR/99; contudo, tal entendimento não merece prosperar;

i) independentemente do tipo de contrato celebrado entre a manifestante e os seus tomadores de serviços, o que deve ser efetivamente considerado, in casu, é o fato de que as fontes pagadoras retiveram e recolheram o Imposto de Renda em nome da manifestante, no ano-calendário de 2014; tal fato é facilmente verificado através dos informes de rendimentos dos tomadoras de serviços em questão; assim, mesmo que o entendimento seja pela desnecessidade de retenção do IR nos contratos denominados de pré-pagamento, o fato de ter sido retido e recolhido o tributo gera o direito creditório ao contribuinte, sob pena, inclusive, de enriquecimento ilícito da União Federal;

j) ademais, apesar de admitir a existência da totalidade dos créditos decorrentes das retenções indevidas, a autoridade fiscal não homologou as compensações declaradas por entender que não haveria possibilidade de comprovação da vinculação direta do valor das retenções sofridas pela manifestante com os serviços pessoais prestados pelos seus cooperados; a planilha abaixo demonstra a divergência verificada em decorrência desse posicionamento:

COOPERCAM - CNPJ n.º 16.832.651/0001-88							
Mês	Valor Informado (R\$) - Análise de crédito RFB	Valor da retenção confirmado (R\$) Análise de crédito RFB	Valor IRRF - Informe de Rendimentos	Valor da retenção confirmado por ato cooperativo (R\$) - Análise de crédito RFB	Valor IRRF - Coparticipação	Valor da retenção não confirmado (R\$) - RFB	Valor IRRF - Mensalidade
Janeiro	866,05	866,05	866,05	31,59	31,59	834,46	834,46
Fevereiro	718,06	718,06	718,06	33,44	33,44	684,62	684,62
Março	1.383,22	1.383,22	1.383,22	681,09	627,05	702,13	702,13
Abril	1.002,27	1.002,27	1.002,28	45,63	45,63	956,64	956,64
Mai	917,89	917,89	38,61	38,61	38,61	879,28	879,28
Junho	995,20	995,20	995,20	51,66	51,66	943,54	943,54
Julho	983,02	983,02	983,02	44,14	44,14	938,88	938,88
Agosto	955,95	955,95	955,95	40,89	40,89	915,06	915,06
Setembro	1.050,32	1.050,32	1.050,32	47,80	47,80	1.002,52	1.002,52
Outubro	40,99*	40,99**	40,99	0,00	40,99	0,00	0,00
Novembro	62,66*	62,66**	62,66	0,00	62,66	0,00	0,00
Dezembro	38,80*	38,80	0,00	0,00	38,80	38,80	0,00
TOTAL	9.014,43	9.014,43	8.096,36	1.014,85	1.103,26	7.895,93	7.857,13

COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DA ZONA DE TRÊS PONTAS LTDA. - CNPJ n.º 25.266.685/0001-43							
Mês	Valor Informado (R\$) - Análise de crédito RFB	Valor da retenção confirmado (R\$) Análise de crédito RFB	Valor IRRF - Informe de Rendimentos	Valor da retenção confirmado por ato cooperativo (R\$) - Análise de crédito RFB	Valor IRRF - Coparticipação	Valor da retenção não confirmado (R\$) - RFB	Valor IRRF - Mensalidade
Janeiro	11.972,25	11.972,25	11.972,25	791,06	791,06	11.181,19	11.181,19
Fevereiro	11.414,56	11.414,56	11.414,56	609,05	609,05	10.805,51	10.805,51
Março	13.512,07	13.512,07	13.512,07	746,91	746,91	12.765,16	12.765,16
Abril	12.602,53	12.602,53	12.602,53	656,69	656,69	11.945,84	11.945,84
Mai	12.894,15	12.894,15	12.894,15	860,21	860,21	12.033,94	12.033,94
Junho	12.700,12	12.700,12	12.700,12	748,38	748,38	11.951,74	11.951,74
Julho	12.847,56	12.847,56	12.847,56	664,90	664,90	12.182,66	12.182,66
Agosto	12.724,41	12.724,41	12.724,41	0,00	0,00	12.724,41	12.114,11
Setembro	12.953,74	12.953,74	12.953,74	0,00	0,00	12.953,74	12.295,72
Outubro	634,82*	634,82**	634,82	0,00	634,82	0,00	0,00
Novembro	729,63*	729,63**	729,63	0,00	729,63	0,00	0,00
Dezembro	697,30*	697,30**	697,30	0,00	697,30	0,00	0,00
TOTAL	115.683,14	115.683,14	115.683,14	5.077,20	7.138,95	108.544,19	107.275,87

l) o que deve ser observado nesse caso é a existência do direito creditório da manifestante, tendo em vista as já comprovadas retenções por ela sofridas, a título de IRRF;

m) o não reconhecimento dos créditos declarados pela manifestante lhe acarretará enorme prejuízo financeiro, tendo em vista que, não obstante ter suportado a retenção do IR feita por seus tomadores de serviços nas duas modalidades de contratos, ou seja, pré-pagamento e pós-pagamento, ainda que

indevida no primeiro caso, será impedida de compensar tais valores com o IRRF por ocasião do pagamento de seus associados;

n) restou evidenciado, portanto, que a manifestante efetivamente possui os créditos não reconhecidos, relativos ao IRRF retido e recolhido por seus tomadores de serviços que possuem contrato na modalidade pré-pagamento com coparticipação;

o) o não reconhecimento dos créditos utilizados nos PER/DCOMP em questão fere frontalmente o princípio da verdade material, bem como gera o enriquecimento sem causa ao erário, em total desarmonia com os preceitos do ordenamento jurídico pátrio;

p) por todo o exposto, requer o reconhecimento do direito creditório, para que sejam integralmente homologadas as compensações declaradas.

A 2ª TURMA/DRJ05 julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos abaixo:

(...)No presente caso, verifica-se que a autoridade fiscal apontou a falta de comprovação ou comprovação parcial das seguintes retenções:

CNPJ	Mês/Ano	IRRF (DCOMP)	IRRF (Despacho Decisório)
16.832.651/0001-88	12/2014	38,80	0,00
18.245.167/0001-88	01/2014	292,43	161,17
18.245.167/0001-88	06/2014	1.148,68	124,42
18.245.167/0001-88	12/2014	442,57	92,40
25.647.942/0001-97	09/2014	389,71	310,58
25.647.942/0001-97	12/2014	425,41	416,79

Em contrapartida a impugnante alegou as referidas retenções em litígio estariam comprovadas pelas faturas/notas fiscais, comprovantes de recebimento, planilhas e informes de rendimentos que anexa.

Contudo, verifica-se que as parcelas consideradas não comprovadas no despacho decisório estão em consonância com os informes de rendimentos, às fls. 65, 66 e 68, ou seja, não constam nos referidos informes emitidos pelas fontes pagadoras.

Quanto aos demais documentos e demonstrativos juntados aos autos, se trata de documentação emitida pela própria interessada, não sendo hábeis para comprovar a efetiva retenção do imposto. Não sendo a manifestante a responsável pela retenção do imposto, caberia a ela apresentar documentação bancária que demonstrasse que os valores recebidos formam de fato líquidos dos impostos discriminados nas faturas.

Desta forma, permanece sem comprovação a efetiva retenção do imposto tida como não comprovada no despacho decisório.

Neste ponto, cabe observar que as receitas obtidas pelas cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade 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. (art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.656, de 1998), não estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda prevista no art. 647 do RIR/1999, por não se confundirem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos (itens 15, 16 e 22 a 26 do Parecer Normativo CST nº 8, de 1986). Este é o entendimento expresso na Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013.

A retenção indevida, mesmo que resulte em um direito creditório correspondente ao indébito tributário, não autoriza a compensação pretendida nos moldes do § 1º do art. 652 do RIR/1999, pois esta compensação somente é autorizada com créditos correspondentes a imposto retido sobre pagamentos à cooperativa relativos aos serviços pessoais que forem prestados pelos cooperados ou colocados à disposição.

As receitas correspondentes aos de planos de saúde, na modalidade de preço préestabelecido (contratos de valores fixos, independentemente da utilização dos serviços pelo contratante), decorrem de atividade comercial de compra e venda de serviços médicos, laboratoriais e hospitalares, exercida pela cooperativa e, portanto, estão sujeitas às normas de tributação das pessoas jurídicas em geral, conforme bem expõe Hiromi Higuchi em seu livro – Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática (atualizado até 15/02/2017):

(...)

Neste sentido, o valor do imposto de renda retido indevidamente sobre as receitas recebidas em decorrência dos contratos de plano de saúde, na modalidade a preço pré-estabelecido, ou sobre receitas não decorrentes de atos não-cooperados, somente poderia ser utilizado na dedução do IRPJ devido pela interessada ao final do período de apuração em que tivesse ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período, conforme disciplinado no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 1300, de 20 de novembro de 2012.

Dessa forma, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, sem reconhecer o direito creditório em litígio, nem homologar as compensações declaradas.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, pugnando pelo provimento do recurso, nos seguintes termos:

(...)Pois bem. Apesar dos argumentos acima expostos, é imperiosa a reforma do decisório.

Em relação aos documentos apresentados pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade, alega a decisão que a Recorrente não lograra comprovar o valor das retenções pois apresentou documentos de próprio cunho, o que diminuiria a consistência probatória das peças.

A Recorrente apresentou, junto da Manifestação de Inconformidade, (i) faturas/notas fiscais correspondentes aos serviços prestados em 2014, junto às quais está discriminado o valor total da nota, bem como o valor líquido a ser recebido, ou seja, com o devido abatimento do IRRF e comprovantes de recebimentos dos valores líquidos através dos relatórios gerados por seu sistema financeiro e (ii) planilhas detalhadas dos créditos utilizados nos PER/DCOMP's. Referidos documentos foram considerados insuficientes a comprovar a ocorrência das retenções, isto porque produzidos pela própria Recorrente.

Ora, indispensável rememorar que, nos termos do artigo 20, § 1º, da Lei nº. 5.474/68, é permitido à Manifestante emitir faturas desde que discriminem a natureza dos serviços prestados:

(...)

Portanto, nos termos da lei, documentos como faturas e/ou notas fiscais são portadores de fé probatória, capazes de comprovar não só a ocorrência da prestação dos serviços, mas os valores cobrados/recebidos pela Recorrente em decorrência de sua realização.

Vale relembrar que a emissão de notas fiscais ou faturas é suficiente aos Fiscos Estaduais para comprovar a ocorrência de um fato gerador, o que enseja a cobrança de tributo. Da mesma forma, a apresentação destes documentos é suficiente à comprovação da prestação de serviços ou venda de mercadorias, bem como os valores recebidos em decorrência destas operações, existindo, inclusive, previsão de penalidades específicas em legislação para a fraude destes documentos.

Desta forma, se a sua exibição é suficiente para fazer prova em favor da pretensão tributante do Fisco, por que não seria suficiente a comprovar a retenção de valores em favor do contribuinte?

Não restam dúvidas, portanto, de que as faturas apresentadas pela Manifestante, aliadas aos comprovantes de recebimento dos valores líquidos, são documentos hábeis a comprovar a existência de todos os créditos pleiteados.

Por outro lado, em relação aos créditos gerados pela retenção incidente sobre rendimentos de contratos de pré-pagamento, há que se considerar que os valores das retenções foram confirmados pela Autoridade Fiscal. Em outras palavras, nos dizeres da própria decisão protestada, restou claro que os créditos existem de fato e podem ser recuperados pela Recorrente.

Ocorre que, ainda assim, a glosa imposta à Recorrente foi mantida, isto sob o argumento formalista de que o mecanismo descrito no art. 652 do RIR/99 não pode ser acessado pela Recorrente pois a retenção ocorrida é desprovida de base legal, o que descaracterizaria a natureza do crédito e impediria sua compensação com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

Em primeiro lugar, deve-se levar em consideração que, embora existisse 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 nº. 9.656/98 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 das retenções, a própria legislação ensejava a dúvida sobre a ocorrência, ou não, da incidência do artigo 652 do RIR/99 ao caso, inexistindo posicionamento manifesto por parte da RFB, 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 a mesma redação legal deixa dúvidas em relação à necessidade de que, para que se caracterize a sua incidência, o valor recebido pela cooperativa se dê tão somente em razão da prática de atos serviços pessoais prestados por cooperados. 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.

Ao contribuinte de boa-fé, portanto, parece que existem duas hipóteses em que haverá a incidência da regra de retenção:

1. Quando forem remunerados os serviços pessoais prestados por associados ou cooperados; ou
2. Quando for remunerada a disponibilização (prestação potencial) destes serviços.

Nesta linha, uma vez que a legislação deixa dúvidas ao contribuinte sobre a ocorrência da hipótese de incidência da norma, é descabido que seja o contribuinte punido por trilhar o caminho mais conservador, em que, diante da dúvida, prefere não arriscar uma desobediência à norma legal e suporta as retenções em discussão.

No caso em estudo, é importante lembrar que a glosa das parcelas tomadas em compensação pela Recorrente é, sim, punição, pois transcorrido o prazo prescricional dos créditos sob discussão, é impossível à Recorrente a transmissão de uma nova declaração de compensação para recupera-los, isto sem falar nos valores de multa e juros que inflam muito os montantes devidos compensados.

Desta forma, tratando-se de decisão que acaba por carrear uma punição ao contribuinte, é aplicável o império do art. 112 do CTN, que define que a legislação tributária será interpretada de maneira mais benéfica ao contribuinte em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (circunstâncias legais) ou mesmo à sua natureza ou circunstâncias materiais:

(...)

No caso em apreço, é verdade que a legislação proporcionava dúvidas em relação à caracterização do fato que dava ensejo à retenção, de modo que à legislação em si, bem como aos efeitos punitivos decorrentes de sua aplicação devem ser dados os contornos mais benéficos ao contribuinte.

Ademais, do exposto, sempre é necessário lembrar que, uma vez reconhecida a ocorrência das retenções e a existência dos créditos, conforme ocorreu no presente caso, deve-se levar em conta o Princípio da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal e à ordem do qual deve prevalecer a verdade sobre o formalismo que em nada contribui para a realização dos direitos das partes.

No caso em apreço, a manutenção da glosa levada a efeito nada mais faz que impor ao contribuinte uma enorme limitação financeira (já que redundando na necessidade de recolhimento em dinheiro dos valores antes compensados) e nada contribui para com a realização dos direitos da Fazenda Nacional, a não ser o seu enriquecimento ilícito.

Importante não se esquecer do fato de que a lógica da retenção em fonte nada mais faz do que propiciar o adiantamento do recolhimento de determinado tributo, o que ocorre pelas mãos da fonte pagadora, mas em nome do

contribuinte de facto, que realizará seu aproveitamento/recuperação no futuro. O mecanismo importa em nenhum aumento de carga tributária, mas favorece muito o controle e o efetivo recolhimento de tributos para a Fazenda Nacional. Entretanto, o desvirtuamento desta lógica pela Autoridade Fiscal, conforme ocorre neste caso, importa diretamente na imposição de pesada carga financeira ao contribuinte, no embargo ao exercício de seus direitos e, como se não bastasse, ao enriquecimento ilícito do Fisco, que acaba lucrando com a imposição de decisão como esta, que reporta-se mais a entendimento cunhado pela Receita Federal do Brasil que à lei.

Em vista disso, dado que a Recorrente efetivamente possui o direito creditório requerido e, à luz do Princípio da Verdade Material, necessário o reconhecimento da procedência deste Recurso.

V – DO PEDIDO

Pelo exposto, a Recorrente requer:

- a) Que o presente Recurso Voluntário seja apreciado e julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tendo em vista a perda de efeitos da Medida Provisória nº. 1.160/2023 (sem que fosse convertida em lei) e a alteração da Portaria MF nº. 20/2023 pela Portaria MF nº. 504/2023, em data anterior à sua interposição; e
- b) Que este Recurso Voluntário seja provido, reformando-se a decisão recorrida, sob a égide dos argumentos expostos em tópico específico.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

Trata-se, de análise de Recurso Voluntário em que o recorrente pleiteia o reconhecimento integral do crédito proveniente dos PER/DCOMP em que ela informou o crédito a ser utilizado a título de IRRF incidente na prestação de serviços por cooperativas de trabalho e

associações profissionais no ano de 2014. O valor total pretendido para compensação pela recorrente foi no montante de R\$139.371,40.

Inicialmente o Despacho Decisório validou a quantia de R\$ 21.337,84 e, a DRJ, manteve integralmente o teor da decisão por verificar que as parcelas consideradas não comprovadas se coadunam com os informes de rendimentos apresentados pelo recorrente nas e-fls. 65, 66 e 68, fundamenta também que os documentos trazidos na manifestação de inconformidade (faturas, notas fiscais e planilhas do sistema interno do contribuinte) não seriam suficientes para comprovar as retenções, bem como pelo fato de algumas retenções inseridas no PER/DCOMP serem oriundas de contratos firmados na modalidade pré-pagamento e, por não se afigurar como ato cooperativo, portanto seria justificável a glosa das parcelas do IRRF incidente sobre as receitas decorrentes dos referidos contratos.

Inconformada com o teor do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário argumentando basicamente que as Notas Fiscais e faturas apresentadas seriam suficientes para a comprovação das retenções pleiteadas, bem como justifica que a legislação da época não era clara quanto ao fato de que as retenções seriam indevidas sobre os resultados dos contratos de “pré-pagamento”, *in verbis*

Portanto, nos termos da lei, documentos como faturas e/ou notas fiscais são portadores de fé probatória, capazes de comprovar não só a ocorrência da prestação dos serviços, mas os valores cobrados/recebidos pela Recorrente em decorrência de sua realização.

Vale relembrar que a emissão de notas fiscais ou faturas é suficiente aos Fiscos Estaduais para comprovar a ocorrência de um fato gerador, o que enseja a cobrança de tributo. Da mesma forma, a apresentação destes documentos é suficiente à comprovação da prestação de serviços ou venda de mercadorias, bem como os valores recebidos em decorrência destas operações, existindo, inclusive, previsão de penalidades específicas em legislação para a fraude destes documentos.

(...)

Por outro lado, em relação aos créditos gerados pela retenção incidente sobre rendimentos de contratos de pré-pagamento, há que se considerar que os valores das retenções foram confirmados pela Autoridade Fiscal. Em outras palavras, nos dizeres da própria decisão protestada, restou claro que os créditos existem de fato e podem ser recuperados pela Recorrente.

Ocorre que, ainda assim, a glosa imposta à Recorrente foi mantida, isto sob o argumento formalista de que o mecanismo descrito no art. 652 do RIR/99 não pode ser acessado pela Recorrente pois a retenção ocorrida é desprovida de base legal, o que descaracterizaria a natureza do crédito e impediria sua compensação com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

Em primeiro lugar, deve-se levar em consideração que, embora existisse 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): (...)

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.

Nesse sentido, após analisar os fundamentos trazidos pela recorrente e cotejar os documentos por ela apresentados, entendo que o Acórdão recorrido deve ser mantido em todos os seus termos.

Vale destacar, portanto, que as apenas as faturas e notas fiscais não são capazes de comprovar cabalmente as retenções, uma vez que não comprovam o recebimento líquido dos valores da nota, por conseguinte não comprovam efetivamente as retenções, sem contar que a DRJ já afirmou que os valores validados estavam consoantes com os informes de rendimentos trazidos na manifestação de inconformidade

As notas fiscais, bem como as faturas com mera indicação de tributos retidos na fonte representam provas indiciárias, mas não comprovam a retenção no período, tampouco se sobrepõem nem invalidam as informações constantes da DIRF utilizada para o reconhecimento do direito creditório. Assim, a emissão da nota fiscal ou a apresentação das faturas pode traduzir a receita obtida declarada pelo prestador do serviço que tem a obrigação de expedir o documento ao tomador do serviço a dar lastro a sua escrituração contábil para fins de apuração de custo ou despesa como documento hábil para fins de dedução e apuração de lucro líquido do tomador do serviço.

Já o comprovante de rendimento com relação a retenção na fonte é o documento que comprova a efetividade da retenção na fonte a ser utilizado como prova hábil idônea para fins de dedução do tributo devido no período de apuração, porém as que foram acostadas aos autos foram analisadas e validadas no limite do crédito disponível. E, ainda que outros elementos possam ser utilizados como prova, o recorrente não logrou êxito em demonstrar o seu direito vindicado.

Sendo assim, caberia ao contribuinte trazer aos autos além das notas fiscais e faturas, prova robusta da apresentação de elementos hábeis e idôneos da existência do IRRF.

Não se pode esquecer que no caso de pedido de compensação, a liquidez do direito há de ser provada pela comprovação documental do quantum compensável pelo contribuinte. O artigo 373, inciso I, do novo Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo

administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto o artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Por outro lado, entendo que a glosa das retenções referente ao resultado dos contratos de pré-pagamentos foi correta e andou bem a DRJ em sua decisão, razão pela qual passo a me utilizar dos fundamentos do voto condutor para integrar o presente voto, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, nos seguintes termos:

(...) Neste ponto, cabe observar que as receitas obtidas pelas cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade 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. (art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.656, de 1998), não estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda prevista no art. 647 do RIR/1999, por não se confundirem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos (itens 15, 16 e 22 a 26 do Parecer Normativo CST nº 8, de 1986). Este é o entendimento expresso na Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013.

A retenção indevida, mesmo que resulte em um direito creditório correspondente ao indébito tributário, não autoriza a compensação pretendida nos moldes do § 1º do art. 652 do RIR/1999, pois esta compensação somente é autorizada com créditos correspondentes a imposto retido sobre pagamentos à cooperativa relativos aos serviços pessoais que forem prestados pelos cooperados ou colocados à disposição.

As receitas correspondentes aos de planos de saúde, na modalidade de preço préestabelecido (contratos de valores fixos, independentemente da utilização dos serviços pelo contratante), decorrem de atividade comercial de compra e venda de serviços médicos, laboratoriais e hospitalares, exercida pela cooperativa e, portanto, estão sujeitas às normas de tributação das pessoas jurídicas em geral, conforme bem expõe Hiromi Higuchi em seu livro – Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática (atualizado até 15/02/2017):

(...)

Neste sentido, o valor do imposto de renda retido indevidamente sobre as receitas recebidas em decorrência dos contratos de plano de saúde, na modalidade a preço pré-estabelecido, ou sobre receitas não decorrentes de atos não-cooperados, somente poderia ser utilizado na dedução do IRPJ devido pela interessada ao final do período de apuração em que tivesse ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período, conforme disciplinado no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 1300, de 20 de novembro de 2012.

Portanto, ainda que seja verdade que no ano-calendário de 2014 pudesse existir uma certa dúvida em relação a legislação quanto ao fato de que as retenções seriam indevidas sobre os resultados dos contratos de “pré-pagamento” em relação a interpretação dada ao artigo 652 do RIR/99, é fato que à época o entendimento expresso na Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013 já estava consolidado para considerar que tais contratos não detinham natureza de ato cooperativo, portanto, por serem ato jurídicos de natureza mercantil deviam ser tributados de forma ordinária.

Cumprido destacar ainda, que correta a afirmação do despacho decisório quando conclui que a prestação de serviços por terceiros não associados não se enquadra no conceito de ato cooperativo, sendo necessária a segregação contábil entre atos cooperativos e não cooperativos para permitir a tributação destes últimos.

Portanto, para comprovar a vinculação direta entre o desembolso financeiro e a prestação de serviço pelos associados cooperados, as cooperativas de trabalho devem discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados e as que correspondem a outros custos ou despesas.

Sobre esse ponto, destaca-se a jurisprudência deste Conselho:

COOPERATIVA MÉDICA. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IRRF. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 652 DO RIR/99.

O Imposto sobre a Renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano de saúde a preço préestabelecido, não pode ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas, sim, no momento do ajuste do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período. (Processo nº 13609.721411/2016-19. Acórdão nº 1301-005.461. Sessão de 22/07/2021. Relator Heitor de Souza Lima Júnior, g.n.)

COOPERATIVA MÉDICA. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IRRF. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 652 DO RIR/99.

O Imposto sobre a Renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano de saúde a preço préestabelecido, não pode ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas, sim, no momento do ajuste do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período. (Processo nº 13888.721472/2014-17. Acórdão nº 1402-004.150. Sessão de 17/10/2019. Relator Paulo Mateus Ciccone, g.n.)

Logo, correto também a conclusão de que o valor de R\$ 14.140,43 (confirmados integralmente) e R\$ 7.197,41 (confirmada parcialmente) correspondem à comprovação da ocorrência da efetiva retenção bem como sua vinculação direta com serviços pessoais prestados pelos cooperados (atos cooperativos), já os demais valores glosados careceram de liquidez, certeza e atendimento aos pressupostos legais para confirmação, razão pela qual a decisão deve ser mantida em sua integralidade.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa