



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.915938/2018-13
RESOLUÇÃO	1001-000.781 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO ONCOOP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e converter o seu julgamento em diligência à Unidade de Origem para que proceda a análise do pagamento a maior de IRRF, código 3280, no valor de R\$110.230,90 do ano-calendário de 2014 pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos inclusive demonstrativos congruentes que a Recorrente deve apresentar.

Sala de Sessões, em 4 de outubro de 2024

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva. Ausente o Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

RELATÓRIO

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), código 3280, no valor total de R\$176.935,07 do ano-calendário de 2014 para compensação dos débitos ali confessados:

Per/DComp
20890.87245.180214.1.3.05-6406
19700.99154.200314.1.3.05-4921
25021.40445.110414.1.3.05-3508
35774.83656.190514.1.3.05-0474
12661.88983.260514.1.3.05-0861
28954.83814.160614.1.3.05-3808
19215.95404.150714.1.3.05-7403
16247.09131.140814.1.3.05-7020
13527.35690.160914.1.3.05-1081
14392.68387.071014.1.3.05-8058
15644.94949.181114.1.3.05-2463
15905.67452.291214.1.7.05-1794
07878.29092.190115.1.3.05-5991
06000.25688.200215.1.3.05-2950
19774.79093.160315.1.3.05-3016

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 818-842:

O crédito de imposto de renda retido na fonte na prestação de serviços por cooperativas de trabalho e associações profissionais em decorrência de atos cooperativos somente pode ser utilizado após a ocorrência da retenção correspondente. Durante o ano-calendário, o crédito pode ser utilizado apenas em compensações do imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados ou associados pessoas físicas.

Após o encerramento do ano-calendário, o crédito não utilizado poderá ser objeto de pedido de restituição, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal (RFB). [...]

Valor total do crédito reconhecido: R\$ 66.704,17

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

19700.99154.200314.1.3.05-4921	25021.40445.110414.1.3.05-3508
35774.83656.190514.1.3.05-0474	19215.95404.150714.1.3.05-7403
16247.09131.140814.1.3.05-7020	13527.35690.160914.1.3.05-1081
14392.68387.071014.1.3.05-8058	15644.94949.181114.1.3.05-2463
15905.67452.291214.1.7.05-1794	

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) PER/DCOMP:

12661.88983.260514.1.3.05-0861 07878.29092.190115.1.3.05-5991
06000.25688.200215.1.3.05-2950 19774.79093.160315.1.3.05-3016 [...]

Base Legal: Art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da DRJ/07 nº 107-000.179, de 12.04.2023, e-fls. 854-865:

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Recurso Voluntário

Notificada em 16.05.2023, e-fl. 866, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 15.06.2023, e-fls. 868-903, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

3. DAS RAZÕES PARA A INSUBSISTÊNCIA DAS GLOSAS CONSUBSTANCIADAS NO DESPACHO DECISÓRIO E PARA A REFORMA DA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ.

3.1. PRELIMINARMENTE.

3.1.1. DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. SUCESSIVAMENTE, DA NECESSIDADE DE REMESSA DOS AUTOS À DRJ PARA CONFIRMAÇÃO DO CRÉDITO GLOSADO, CONFORME DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS.

Como já relatado, a glosa dos créditos de IRRF decorreu tão somente da análise parametrizada da RFB, de modo que não houve efetivamente a verificação da existência do direito creditório, mas o limitado cruzamento de informações constantes em seu sistema.

Pois bem. Como se sabe, a Receita Federal do Brasil procede à verificação da legitimidade dos créditos por meio de um procedimento automatizado que cruza as informações constantes da PER/DCOMP com as constantes nas DIRFs das fontes pagadoras, fazendo uma análise meramente parametrizada e de forma eletrônica. Assim, a homologação depende da exata correspondência formal entre os dados que estão nesses documentos. Na hipótese de haver qualquer desencontro de informações,

é lançado um despacho decisório indeferindo o pedido de compensação por entender que não existe o crédito alegado. É exatamente este o caso dos autos.

Contudo, tendo em vista que o despacho decisório decorre tão somente do cruzamento de dados dos sistemas da RFB não foram indicados com exatidão quais os fundamentos fáticos e legais que ensejaram a glosa realizada, o que viola

frontalmente o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, que se vê refém de suposições para impugnar o despacho decisório.

Nesse sentido, o art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, é firme ao prever a nulidade dos despachos e decisões proferidos com preterição de defesa, pelo que impera o reconhecimento do vício insanável de fundamentação no presente caso. [...]

No presente caso, contudo, a situação é ainda mais teratológica, tendo em vista que a análise parametrizada da RFB sequer foi capaz de confirmar valores cuja retenção foi declarada pelas fontes pagadoras, inclusive sob o código de recolhimento identificador da operação realizada pela ora Recorrente (código DARF 3280 - "IRRF - Pagamento PJ à cooperativa de trabalho"). [...]

É de se registrar, por oportuno, que referida situação não constitui evento isolado nas glosas ora recorridas, havendo inúmeras outras retenções declaradas pelas fontes pagadoras em suas DIRFs — muitas delas sob o código de recolhimento adequado, embora o mero erro no código não desconstitua a materialidade do crédito e não possa consubstanciar penalidade à Recorrente — glosadas ao arrepio da lei e em clara violação ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Destarte, diante do vício insanável de fundamentação, que macula a própria existência do despacho decisório em questão, deve ser reconhecida sua nulidade e revertidas as glosas nele consubstanciadas. [...]

Alternativamente, caso não se entenda pela nulidade completa do despacho, deve ser determinada a baixa dos autos em diligência, por meio da qual deverá ser efetivamente pormenorizada a análise do direito crédito negado, confirmado nas DIRFs das fontes pagadoras e em eventuais documentos apresentados pela Contribuinte — inclusive em homenagem ao princípio da verdade material —, possibilitando a ela exercer efetivamente seu direito de defesa.

3.1.2. DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO QUE LEGITIMOU A GLOSA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA COOPERATIVA.

Outrossim, caso não se entenda pela nulidade do despacho decisório por vício de fundamentação, o que somente se admite a bem da eventualidade, cumpre destacar que o acórdão proferido pela DRJ é nulo, porquanto alterou o fundamento que ensejou a glosa dos créditos pleiteados pela Cooperativa.

Isso porque, conforme supramencionado, o despacho decisório eletrônico somente evidencia que houve glosa dos créditos por ausência de comprovação do valor requerido nas declarações de compensação — o que foi absolutamente refutado por meio da DIRF e dos demais documentos acostados aos autos.

Ocorre que, ao julgar a manifestação de inconformidade da Contribuinte, consignou a DRJ que não teria sido comprovado que as retenções realizadas tiveram como base de cálculo somente valores referentes à prestação de serviço médico prestado pessoalmente pelos cooperados.

Nesse sentido, é evidente que a DRJ efetivamente alterou a fundamentação do despacho decisório!

Ora, não pode a autoridade fiscal inovar no fundamento que ensejou a glosa, objetivando a manutenção da não homologação das compensações, inclusive por representar a preterição do direito de defesa da Contribuinte — assegurada constitucionalmente e no art. 59, II do Decreto nº 70.235/72. [...]

Nesse sentido, tendo em vista que a DRJ efetivamente alterou o fundamento que ensejou a glosa dos créditos, deve ser reconhecida a violação ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, pelo que impera o reconhecimento da nulidade do acórdão ora recorrido.

3.1.3. DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA COOPERATIVA, PORQUANTO NÃO HOUVE ENFRENTAMENTO DOS DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS.

Ainda que superada a preliminar supramencionada, deve ser reconhecida a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, porquanto não houve o efetivo enfrentamento dos documentos acostados pela Cooperativa nos autos.

Pois bem, conforme supramencionado, o acórdão proferido pela DRJ entendeu que parte do crédito pleiteado não teria sido comprovado pela Cooperativa, consignando que cabe ao contribuinte à comprovação da liquidez e certeza do crédito, de feita que a mera existência de retenções feitas sobre verbas repassadas à Cooperativa não implica em crédito apto a restituição/compensação. Em seguida, o próprio decisum salienta que os recolhimentos realizados sob o código 3280, são passíveis de creditamento em razão da regra especial aplicável às cooperativas.

Especialmente quanto à possibilidade de creditamento de todas as retenções sofridas sob o código 3280. é correta a afirmação da DRJ, porquanto identificam "Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho". Assim, todas as retenções realizadas sob esse código deveriam ter sido reconhecidas.

Contudo, chama atenção o fato de que, embora a DRJ tenha efetivamente reconhecido a legitimidade dos créditos referentes às retenções sofridas sob o código 3280, cuja vinculação é suficiente à comprovação da liquidez e certeza do direito, não foram analisadas as DIRFs apresentadas pela Cooperativa, o que consubstancia evidente preterição do direito de defesa da Recorrente, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Ora, não obstante o despacho decisório tenha sido proferido a partir da análise parametrizada da RFB, as glosas realizadas avançaram sobre montantes retidos sob o código DARF 3280 - "IRRF - Pagamento PJ à cooperativa de trabalho". [...]

Ademais, repise-se que este não é um caso isolado no despacho decisório, pelo que é nítido o prejuízo imputado à Cooperativa.

Registre-se, por oportuno, que se a DRJ tivesse efetivamente analisado a DIRF, teria legitimado crédito adicional à Empresa, o que não ocorreu. [...]

Destarte, impera o reconhecimento da nulidade do acórdão proferido pela DRJ, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, determinando-se o retorno dos autos para a detida análise das DIRFs apresentadas nos autos.

3.2. DO MÉRITO. A DEMONSTRAÇÃO DA MATERIALIDADE DO CRÉDITO GLOSADO.

Na remota hipótese de que sejam superadas as preliminares apresentadas, cumpre destacar as razões de mérito pelas quais o despacho decisório e o acórdão da DRJ devem ser reformados, homologando-se integralmente as compensações transmitidas pela Contribuinte.

Senão vejamos.

3.2.1. Da demonstração de que os valores auferidos somente dizem respeito à prestação de serviços pessoais pelos cooperados. O enquadramento da recorrente como cooperativa de médicos pura e os contratos firmados com as fontes pagadoras.

Consoante supramencionado o acórdão da DRJ entendeu que não teria sido demonstrado o direito creditório da cooperativa, porquanto não restou comprovado que as retenções sofridas tiveram como base de cálculo apenas os valores recebidos a título de prestação de serviços pessoais pelos cooperados, mormente porque a Cooperativa seria uma operadora de plano de saúde.

Ainda que desprezada a clara inovação no fundamento utilizado para a não homologação das DCOMPs transmitidas pela Cooperativa — uma vez que em nenhum momento o despacho decisório eletrônico justifica a glosa perpetrada pela ausência de comprovação de que os valores auferidos pela Recorrente se refeririam apenas à realização de ato cooperativo — cumpre salientar que é absolutamente teratológica a afirmação realizada pela DRJ.

De plano, cumpre salientar que não prospera a afirmativa de que "trata-se de contribuinte qualificada como Operadora de Plano de Assistência à Saúde, nos termos do inciso II do art. 1º da Lei nº 9.656, de 1988", porquanto a Recorrente é uma cooperativa de trabalho médico pura, que não oferta à sociedade nenhum tipo de plano de assistência à saúde. [...]

Em verdade, consoante se verifica no próprio estatuto social da cooperativa, seu objetivo social é possibilitar a prestação de serviço médico por seus cooperados, sendo que apenas há previsão para a cobrança de apenas pela prestação desse serviço, de modo que a Cooperativa recebe o valor contratado e repassa os montantes aos seus cooperados. [...]

Para além da própria previsão estatutária, que deixa sem sombra de dúvidas que não se trata de cooperativa que opera planos de assistência à saúde, a Recorrente

junta os contratos firmados com as fontes pagadoras (doc. 05), que demonstram que não há cobrança de qualquer taxa pela Cooperativa, de modo que todos os valores referidos dizem respeito exclusivamente à prestação de serviço médico pelos seus cooperados. [...]

Com efeito, os contratos anexados reforçam a informação constante no estatuto: somente há cobrança pelo serviço médico prestado pelos cooperados a terceiros. [...]

O objeto do contrato não deixa margem para dúvidas: trata-se de contrato de prestação de serviço médico pessoalmente prestado pelos cooperados da Recorrente.

Além disso, as cláusulas concernentes ao pagamento e ao faturamento ainda deixam claro que não há cobrança de qualquer taxa, mas apenas de honorários de médico e serviço de apoio ao diagnóstico e terapia (prestados pessoalmente pelos cooperados) [...]

Além do claro objeto do contrato, há também cláusula que salienta que os valores a serem pagos à ONCOOP dizem respeito aos honorários médicos, que após recebidos pela Cooperativa, serão repassados para seus cooperados [...]

Destarte, considerando o estatuto social, o cartão CNPJ e os contratos celebrados pela Cooperativa com as fontes pagadoras, é evidente que todos os valores recebidos pela Recorrente dizem respeito a serviços médicos prestados pessoalmente por seus cooperados.

Nesse sentido, é inverídica a alegação de que a Cooperativa não discriminava nas faturas quais valores dizem respeito à serviços pessoalmente prestados, a taxas e à atos cooperativos, mormente porque só houve cobranças pelos serviços médicos prestados por cooperados à terceiros. [...]

Logo, devem ser afastadas as alegações da DRJ de que (i) a Cooperativa opera planos de assistência à saúde; (ii) que nas faturas não foi discriminada a natureza dos serviços prestados e; (iii) que não foram comprovados que as retenções incidiram apenas sobre os serviços médicos prestados pessoalmente pelos cooperados.

Conseqüentemente, não havendo qualquer embaraço na demonstração de que todas as retenções incidiram sobre valores cobrados a título de serviços pessoais prestados pelos cooperados, deve ser reformado o acórdão da DRJ, legitimando todo o direito creditório, o qual resta devidamente corroborado nos autos.

3.2.2. Da comprovação das retenções na fonte.

Outrossim, uma vez demonstrado que a Recorrente somente recebe valores em razão da prestação de serviços médicos por seus cooperados — e posteriormente os repassa a eles —, cumpre evidenciar que os créditos pleiteados decorrem de efetivas retenções sofridas pela Cooperativa.

Pois bem. É cediço que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas à cooperativa de trabalho estão sujeitas à retenção de imposto de renda na fonte no percentual de 1,5%, conforme determinado no art. 45 da Lei nº 8.541/92.

Os valores retidos pelas fontes pagadoras, por sua vez, podem ser objeto de compensação pelas cooperativas de trabalho após o pagamento dos rendimentos aos seus associados, conforme previsto expressamente no §1º do art. 45 da Lei nº 8.541/92:

"§ 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."

Nesse sentido, para verificar o saldo de IRRF passível de creditamento, basta que se confira o valor dos serviços prestados e verifique a retenção de 1,5% desse montante, o que, via de regra, é tomador do serviço sob o código 3280 — "IRRF - Pagamento PJ à cooperativa de trabalho".

No presente caso, contudo, parte do direito creditório da Cooperativa foi glosado pela análise parametrizada da RFB — e mantida pela DRJ — sob o argumento de que não foi demonstrada a materialidade dos créditos glosado, pelo que o acervo probatório disponível nos autos foi reportado insuficiente para comprovar que as retenções se referem a serviços incluídos como ato cooperativo, sendo esta uma condição necessária para a fruição do direito a crédito que dispõe o art. 45 da Lei nº 8.541/92.

Contudo, desde sua manifestação de inconformidade, a ora Recorrente acostou aos autos as DIRFs demonstrando as retenções efetuadas pelas suas fontes pagadoras. que demonstram sem sombra de dúvida as operações realizadas.

A juntada do referido documento constitui prova apta a demonstrar a substância do crédito, em especial pelo entendimento consubstanciado na Súmula nº 143 deste Eg. Conselho, segundo a qual:

"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."

Frise-se: tal disposição favorável ao contribuinte afasta o ônus de comprovar o crédito exclusivamente pelo comprovante retenção — notadamente por se tratar de fato de terceiro — afastando-se o prejuízo surtido de eventual descumprimento de obrigação acessória imposta à fonte pagadora e assegurando a disponibilidade de amplos meios de prova para a comprovação de seu direito. [...]

Para além disso, a Recorrente também acostou aos autos centenas de faturas que identificam a prestação dos serviços que deram origem ao crédito (fls. 157 a 815 dos autos), o Razão referente ao exercício de 2014 (fls. 89 a 151 dos autos) e

planilha complementar discriminativa dos repasses de honorários aos cooperados/associados — do mesmo período (fls. 46 a 88 dos autos) e apresenta, adicionalmente, os extratos bancários (doc. 07) que, confrontados com os demais documentos, comprovam a existência do direito creditório já confirmado na DIRF. [...]

Veja-se, portanto, que para além da DIRF, que constitui documento hábil a comprovar a legitimidade do direito creditório da Cooperativa, a Recorrente também acostou aos autos documentos complementares, a saber, faturas, extratos, livro razão, que amparam devidamente o crédito.

Destarte, incontestemente a legitimidade probatória do acervo construído pela Recorrente para demonstrar seu direito creditório. Isso, não somente porque lhe é autorizada, nos termos da Súmula nº 143, a instrução dos PER/DCOMP's com material documental diverso dos comprovantes de retenção emitidos em seu próprio nome — o que foi, de fato, feito -, mas sobretudo porque o próprio conteúdo destes documentos é mais do que suficiente para a comprovação das retenções, produzindo a Cooperativa provas necessárias de que dispunha ou poderia dispor a seu alcance.

Mais que isso, ainda que assim não seja considerado, importa lembrar que a fiscalização tem amplíssimo acesso a TODAS as declarações de retenção na fonte das fontes pagadoras, sendo bastante ao ente fazendário, agora munido das informações pertinentes quanto aos vícios da primeira análise parametrizada, proceder ao simples cotejo dos dados pertinentes mediante nova análise a ser conduzida de forma pessoal por autoridade fiscal para identificação desses recolhimentos.

É de rigor, inclusive, pontuar que a glosa dos valores não homologados só ocorreu em função da análise parametrizada no esteio do despacho decisório. Tivesse o crédito sido analisado por um fiscal, este certamente teria verificado o mero erro formal de preenchimento do código de recolhimento e deferido o crédito em favor da cooperativa.

Destarte, tendo em vista que as retenções foram efetivamente comprovadas nos autos, afasta-se a premissa que ampara as glosas realizadas pela RFB, pelo que impera a homologação dos pedidos de compensação.

3.2.3. Dos valores retidos pelas fontes pagadoras sob o código 3280 e declarados em DIRF. Necessidade de reversão das glosas. Sucessivamente, da necessidade de baixa dos autos em diligência.

Outrossim, ultrapassada a questão da efetiva comprovação das retenções sofridas pela ora Recorrente, cumpre destacar que parte da glosa aqui discutida, além de efetivamente demonstrada pelas DIRFs acostadas aos autos, ocorreu com a utilização do código de recolhimento correto (3280).

Assim, além de haver materialidade do crédito, não houve nenhum equívoco na indicação de sua origem, nem mesmo erro formal na declaração da fonte

pagadora, pelo que não há qualquer amparo legal para subsidiar a manutenção das glosas. Ressalte-se, nesse sentido, que tampouco é razoável, nesse caso, o argumento da DRJ quanto à impossibilidade de averiguação, no acervo documental, da caracterização dos valores auferidos como decorrentes do serviço prestado pessoalmente pelos cooperados, cuja configuração é que é autorizativa da compensação. Isso porque, como cediço, a própria vinculação da receita ao código 3280 procedida pela fonte pagadora é mais do que suficiente à indicação da natureza da verba, suprimindo, assim, qualquer necessidade de complementação pela ONCOOP. [...]

Assim, a despeito do entendimento esboçado pela DRJ e pelo despacho decisório, não há nenhum fundamento que legitime as referidas glosas, pelo que devem ser integralmente revertidas.

Em caráter subsidiário, caso esta Colenda Corte entenda pela necessidade de realização de diligência para confirmação dos montantes e revisão das glosas, pede a Recorrente sejam os autos remetidos à DRF para apuração e confirmação do direito creditório.

3.2.4. Dos valores cuja glosa decorre da mera divergência entre o CNPJ da fonte pagadora informado na DCOMP (Filial) e aquele informado na DIRF (Matriz). Necessidade de reversão das glosas. Sucessivamente, da necessidade de baixa dos autos em diligência.

Outrossim, a análise creditória que acompanha o despacho decisório permite concluir que parte das glosas decorre tão somente, ou também, da divergência entre o CNPJ da fonte pagadora informado na DCOMP (Filial) e aquele informado na DIRF (Matriz). [...]

Ora, com o devido respeito, sabe-se que Matriz e Filiais em verdade constituem uma única pessoa jurídica, que por questões tributárias ou empresariais são cadastradas com CNPJs distintos, inclusive para facilitar a fiscalização tributária.

Nesse sentido, as retenções de imposto de renda realizadas no CNPJ de filiais são, muitas das vezes, centralizados na declaração da Matriz, facilitando o controle interno.

Contudo, a Cooperativa não tem controle algum sobre a forma como será operacionalizada a declaração de retenção do imposto de suas fontes pagadoras, inclusive porque não é a indicação do CNPJ da filial ou da Matriz que constitui o direito creditório, mas a retenção em si.

Destarte, considerando que as retenções efetivamente ocorreram, tal como discriminado nas DIRFs juntadas pela Cooperativa, é evidente seu direito creditório, pelo que a mera divergência do CNPJ deve ser ultrapassada. [...]

Portanto, deve ser ultrapassada a mera divergência entre os CNPJs indicados e revertidas as glosas amparadas apenas em tal descompasso.

Subsidiariamente, pede a Recorrente sejam os autos remetidos à DRF para apuração e confirmação do direito creditório.

3.2.5. Dos valores cuja glosa decorre da retenção realizada com código de recolhimento divergente. Necessidade de reversão das glosas. Sucessivamente, da necessidade de baixa dos autos em diligência.

Por fim, salienta-se que o acórdão proferido pela DRJ, ante o alerta da Cooperativa quanto à divergência de códigos DARF equivocadamente utilizados nas retenções declaradas, mantida a integralidade o despacho decisório, considerou que tal alegação não poderia ser considerada, cabendo à interessada comprovar que tais valores foram recolhidos com código incorreto.

Contudo, tal fundamento não merece prosperar, sendo de rigor sua reforma e, conseqüentemente a reversão das glosas realizadas pela RFB.

Pois bem. Conforme adiantado anteriormente, algumas das fontes pagadoras da Cooperativa Recorrente declararam inadvertidamente as retenções sob códigos diversos daquele que identifica o pagamento realizado a cooperativas de trabalho pela prestação de serviços.

Contudo, é certo que a mera escolha do código de recolhimento não desnatura a verba paga aos cofres públicos. Não obstante, referido equívoco — cometido exclusivamente pelas fontes pagadoras — é suficiente para turbar a análise parametrizada da RFB legitimando eletronicamente a não homologação das compensações transmitidas, porquanto o sistema somente confirma a existência do direito creditório da contribuinte em relação aos valores retidos sob o código 3280. desconsiderando — ilegalmente — as receitas retidas pelas fontes pagadoras sob os demais códigos de receita.

Nesse contexto, imperioso destacar que o erro cometido PELAS FONTES PAGADORAS na opção pelo código de receita não tem o condão de macular a existência da retenção e, conseqüentemente, do direito creditório de IRRF pleiteado pela Recorrente, notadamente porque os vultos das operações e o das próprias retenções foram perfeitamente relacionados pelas tomadoras em suas declarações, sendo possível, inclusive, a discriminação inequívoca da correta aplicação da alíquota de 1,5% de IRRF.

Com efeito, a existência de incorreção na identificação dos recolhimentos por seus respectivos códigos quando da retenção pelas tomadoras de serviços, já há muito aclarada, não ultrapassa a categoria de erro formal, que, uma vez denunciados, em nada prejudicam a ampla verificação da existência e adequação das retenções procedidas e, por conseguinte, da materialidade dos créditos. Nessa senda, conquanto não se tenha distinguido já de saída a totalidade dos valores retidos, considerando a incapacidade da conferência parametrizada de divisar as inconsistências pontuadas, é manifesto que semelhantes divergências, precisamente por serem puramente formais, não se podem sobrepor à

concretude das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras, naturalmente vistoriadas por eventual e necessária análise fiscal tradicional.

Posição divergente, tal qual pretendida pela D.R.J. incorre no absurdo de penalizar a Recorrente pelo descumprimento de obrigação acessória imposta a terceiros alheios à presente relação jurídico-tributária, obstando-lhe o acesso às compensações a que comprovadamente tem direito (vale repisar!) por evento que foge totalmente ao seu controle e seus deveres de zelo e diligência. [...]

Com efeito, os precedentes ora reproduzidos refletem a importância da persecução da verdade material pela Administração Pública, princípio fulcral na orientação dos processos administrativos, especialmente em se tratando do saneamento de provas.

Verdadeiro corolário jurídico, o princípio da verdade material, por ampliar a capacidade investigatória e de cooperação da própria administração, impede que esta se resigne ao encargo de parte meramente expectadora, buscando o suprimento de eventuais desequilíbrios no ambiente contencioso, sem, no entanto, maior prejuízo à observância da imparcialidade no exercício de funções judicantes.

Significa dizer, reduzido o escopo principiológico a termos práticos que aqui interessam relatar, que é dever precípua do órgão administrativo obter e considerar informações até então ocultas ao alcance da própria Administração, que sejam relevantes ao processamento do feito, buscando-se, assim, atingir a verdade substancial dos fatos.

Para além, ainda como consectário lógico da imperativa busca da verdade material, é também certo que, em encontrando-se a veracidade dos fatos — e a pertinência do direito — devidamente comprovadas à autoridade julgadora, não pode a intercorrência de erro formal puro e simples, como ocorrido no caso em tela, configurar motivo determinante para descon sideração do direito creditório da contribuinte, cujo cabimento foi exaustivamente demonstrado.

Com essas explanações, fulgura que a pedra de toque do direito da Recorrente jaz, portanto, sobre o imperativo jurídico atemporal da prevalência da substância sobre a forma, comando que reveste o mérito dos pedidos aqui submetidos.

Destarte, deve ser provido o presente recurso para que seja reconhecido o direito da contribuinte à compensação dos créditos de IRRF retidos na fonte no ano-calendário de 2014, revertendo-se a glosa com a consequente homologação de todos os PER/DCOMP's que lhe dizem respeito. [...]

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

No que concerne ao pedido conclui que:

4. CONCLUSÃO E PEDIDOS

PELO EXPOSTO, com base nos fatos e fundamentos acima delineados, pede e espera a Recorrente:

a) Preliminarmente:

(i) que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório por vício de fundamentação, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que a glosa decorre tão somente da análise parametrizada da RFB e, além disso, avança sobre montantes efetivamente declarados pelas fontes pagadoras em suas DIRFs e recolhidos sob o código correto;

(ii) que seja reconhecida a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, porquanto alterou o fundamento jurídico que ensejou a glosa dos créditos pleiteados pela Cooperativa, de modo que há evidente preterição do direito de defesa da contribuinte;

(iii) que seja reconhecida a nulidade do acórdão da DRJ, porquanto prolatado em evidente preterimento do direito de defesa da Contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, haja vista que não foram analisados os documentos acostados aos autos;

b) No mérito, o provimento do presente recurso voluntário, a fim de que seja reconhecida a insubsistência do acórdão proferido pela DRJ tendo em vista a plena comprovação da materialidade do crédito e da natureza dos valores auferidos pela Cooperativa — prestação de serviços médicos pelos cooperados —, com a conseqüente homologação integral da compensação declarada e extinção do débito fiscal nela compensado, seja: b.1) em relação aos valores retidos sob o código de recolhimento correto (3280) e injustificadamente desconsiderados pela RFB; b.2) pela existência de mera divergência entre o CNPJ indicado pela Recorrente na declaração de compensação como fonte pagadora (Filial) e no CNPJ constante na DIRF (Matriz); b.3) nos casos em que a retenção foi realizada sob código de recolhimento equivocado, o que não deturpa a natureza dos referidos créditos e nem impede sua utilização, inclusive em razão da impossibilidade de penalizar a Cooperativa por erro de terceiros;

c) Subsidiariamente, caso os Ilustres Conselheiros não optem, de plano, pela completa confirmação das compensações declaradas pela Recorrente, requer a Cooperativa a determinação do retorno dos autos à Delegacia de origem, para efetiva apuração e liquidação dos créditos ora discutidos, sendo invariavelmente reconhecido o direito creditório da Cooperativa.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao pagamento a maior de IRRF, código 3280, no valor de R\$110.230,90 (R\$176.935,07 - R\$62.789,12) referente ao ano-calendário de 2014 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

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

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

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

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

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

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF do CARF nº 9101-002.548, de 07.02.2017, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito [...].

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

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

Retenção exclusiva na fonte

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

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

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

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação

determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

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

Súmula CARF nº 143

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

Súmula CARF nº 168

Mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexistência material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório.

A Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei nº 8.981, 20 de janeiro de 1995, assim determina:

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

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

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

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

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

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

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

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

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 custo operacional relativas ao ato cooperado, ou seja, a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, ou colocados à sua disposição, estão sujeitas à retenção de IRRF, código 3280, prevista no regramento específico do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995. Assim estão sujeitas à incidência do IRRF, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico/Recorrente relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas. O IRRF deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico/Recorrente com IRRF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. O IRRF pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa/Recorrente comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 599362/RJ com trânsito em julgado em 25.11.2016, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu Recurso Especial Repetitivo nº 1141667/RS publicado em 04.05.2016, no seguinte sentido:

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu pará. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 1, de 11 de fevereiro de 1993, prevê:

Em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que, para fins de retenção do imposto sobre a renda na fonte, a alíquota de cinco por cento, sobre as importâncias pagas ou creditadas, pelas pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, deverá ser observado o seguinte:

1.1 - As cooperativas de trabalho deverão discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais. prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.

O Parecer Normativo CST nº 38, de 31 de outubro de 1980, determina:

3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 - Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle a distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 - Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

A cooperativa de trabalho deve discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.

A Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, esclarece:

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.)

Está registrado no Acórdão da DRJ/07 nº 107-000.179, de 12.04.2023, e-fls. 854-865:

Sobre o assunto, há que se recorrer ao art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (base legal do art.652 do RIR/1999), posteriormente alterada pela Lei nº 8891/1995, [...].

Tal assunto foi disciplinado no art. 48 da INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.300, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2012 [...].

Como se vê, incide IRRF 1,5% sobre o valor do serviço, relativos aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho por pessoas jurídicas em decorrência de

serviços pessoais prestados por associados daquela ou colocados à disposição. Este IRRF será retido e recolhido pelo prestador de serviço no código 3280, conforme consta do art. 2º da IN SRF 480/2004-Anexo I. As fontes pagadoras emitem notas fiscais contendo o faturamento, as retenções de imposto de renda e o valor líquido. O imposto retido é crédito do contribuinte e poderá ser compensado com o imposto retido por ocasião dos pagamentos aos associados da cooperativa (código 0588).

As cooperativas médicas também devem emitir uma fatura, segregando as importâncias recebidas por conta de serviços pessoais prestados por pessoas físicas associadas da cooperativa, das importâncias recebidas pelos demais bens ou serviços (taxa de administração etc.), ou seja, cabe diferenciar o que é ato cooperativo e o que é ato não-cooperativo, sendo certo que a interessada, para esta compensação, somente pode se beneficiar de retenções relativas a atos cooperativos.

Trata-se de uma regra especial aplicada às cooperativas de trabalho, portanto, se faz necessário identificar a natureza jurídica dos atos praticados pela interessada, com o fim de se verificar se deve ser aplicado ou não o regramento disposto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Segundo o art. 79 da referida Lei nº 5.764, de 1971 somente os atos entre cooperativas e seus associados podem ser considerados como atos cooperativos [...].

Tal identificação se faz necessária, por tratar-se de contribuinte qualificada como Operadora de Plano de Assistência à Saúde, nos termos do inciso II do art. 1º da Lei nº 9.656, de 1998 (com a redação dada pelo art. 1º da MP nº 2.177-44, de 2001) que define como Operadora de Plano de Assistência à Saúde a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I daquele artigo, ou seja, Plano Privado de Assistência à Saúde.

É dever da interessada comprovar, dentre os IRRF utilizados nas DCOMPs que as retenções decorreram de contratos cuja modalidade de pagamento refere-se somente a retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, comprovando por meio de documentos hábeis e idôneos (como contratos, faturas, etc.), bem como comprovando as retenções sofridas mediante apresentação dos "Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte".

Para distinguir as duas espécies de ato praticados pelas cooperativas, impõe-se segregá-los nas faturas emitidas da sociedade e, com efeito, esse é o entendimento do Parecer Normativo CST nº 38, de 1980 [...]

A diferenciação entre os valores especificamente oriundos dos serviços prestados também se encontra no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 01, de 1993 [...].

Com relação às “notas fiscais-faturas” apresentadas (fls. 157 a 815), verifica-se que se trata de documentos emitidos pela própria interessada e, da mesma forma, não se mostram suficientes para comprovar a efetividade e/ou o valor da retenção do imposto pelas fontes pagadoras e que tal imposto retido dá origem ao direito creditório pretendido na compensação declarada, nos termos e na forma da lei. Há a necessidade também da apresentação de extratos bancários com a comprovação do recebimento do valor líquido. A interessada apresenta apenas tabelas contendo nº da fatura e o repasse de honorários (fls. 47 a 88), mas tabelas não são provas. [...]

A interessada apresenta apenas notas fiscais como comprovação, mas não apresenta documentos que comprovem que os prestadores de serviços às pessoas jurídicas que constam das notas fiscais são associados, condição prevista no art. 79 da referida Lei nº 5.764, de 1971 para se caracterizar como ato cooperativo.

Na verdade, o contribuinte não comprova que as notas fiscais se referem serviços incluídos como ato cooperativo, sendo esta uma condição necessária para que ele possa fruir do que dispõe o art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. [...]

Ressalte-se que em todas as notas fiscais a descrição dos serviços é genérica contendo apenas os seguintes dizeres “Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos socorros, ambulatórios e congêneres”, ou seja, não há como se verificar o serviço prestado. Além disso, não foi feita a segregação prevista no Parecer Normativo CST nº 38, de 1980 e no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 01, de 1993. [...]

Observe-se que nas faturas emitidas pelo contribuinte não consta a segregação dos serviços, conforme previsto no Parecer Normativo CST nº 38, de 1980. Nas notas fiscais também não consta tal segregação. A interessada apresenta apenas tabelas contendo nº da fatura e o repasse de honorários (fls. 47 a 88), mas tabelas não são provas.

Ademais, a legislação elegeu o “comprovante de retenção” como documento hábil e idôneo a fazer prova a favor do contribuinte, conforme dispõe os art. 942 c/c 943 do RIR/1999, vigente a época dos fatos [...]

A súmula vinculante do CARF de nº 143 permite a comprovação por outros meios, conforme reproduzido a seguir:

Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. [...]

O comprovante não consta do presente processo, somente notas fiscais e cópias do livro Razão (fl. 89 a 151), do dia 24/02/ 2014 a 31/12/2014, ou seja, o Razão não abrangeu o ano inteiro.

Ocorre que as notas fiscais relacionadas não constam do Razão. [...]

Portanto, o Razão apresentado não serve como suporte para as notas fiscais apresentadas, sendo certo que os citados documentos para servirem de prova têm de estar em consonância.

Ademais, relembre-se que tais documentos não contêm uma descrição detalhada dos serviços, nem a segregação dos atos cooperativos.

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e respectivos documentos que a Recorrente deve apresentar, conforme as Súmulas CARF nº 143 e nº 168.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância a Recorrente apresenta o acervo fático-probatório composto dos extratos bancários, e-fls. 1018-1079, as notas fiscais (Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994), e-fls. 162-811 e Livro Razão, e-fls. 88-151.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Tendo em vista o início de prova produzido pela Recorrente e com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, voto em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que proceda a análise do pagamento a maior de IRRF, código 3280, no valor de R\$110.230,90 do ano-calendário de 2014 pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos inclusive demonstrativos congruentes que a Recorrente deve apresentar, com o objetivo de discriminar, a partir de suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas conforme descrição

detalhada dos serviços e a segregação dos atos cooperativos, uma vez que há indícios de que o referido direito creditório encontra-se disponível para compensação dos débitos ali confessados.

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

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva