



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10725.720370/2013-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.041 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de julho de 2021
Recorrente UNIMED DE CAMPOS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2009

IRRF. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE ERRO DE CÓDIGO DE RETENÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO.

Comprovado o erro no código de retenção declarado pelas fontes pagadoras, demonstrado por meio lógico-dedutivo em que as receitas passíveis de retenção não derivam das demais atividades possíveis de serem realizadas por uma cooperativa de trabalho, o crédito deve ser reconhecido para fins de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para fins de reconhecimento do crédito decorrente dos valores de IRRF de códigos 1708 e 5944, excetuados os valores não reconhecidos conforme tabela constante do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado), Lucas Issa Halah (Suplente convocado), e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada em contraposição à despacho decisório que homologou parcialmente as compensações, referentes a créditos e débitos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Foram apresentadas cinco PER/DCOMP com valores de créditos pleiteados cujo reconhecimento foi apenas parcial conforme tabela constante do Despacho Decisório a seguir reproduzida:

DCOMP	CRÉDITO PLEITEADO	VALOR RECONHECIDO	VALOR NÃO RECONHECIDO
25783.72503.160609.1.3.05-4999	22.269,33	10.015,19	12.254,14
27724.81549.170709.1.3.05-5117	6.513,39	2.614,23	3.899,16
16679.00206.110909.1.3.05-5539	12.485,28	5.421,02	7.064,26
20792.43981.171109.1.3.05-1943	13.323,59	2.792,99	10.530,60
27401.60977.190110.1.3.05-0957	20.176,51	8.815,94	11.360,57
TOTAL	74.768,10	29.659,37	45.108,73

O Recorrente, cooperativa singular de trabalho médico, alega que os créditos de IRRF derivam de recolhimentos efetuados por pessoas jurídicas quando da realização de pagamentos pelos serviços prestados por pessoas físicas que lhe são cooperadas, sendo esse crédito utilizado para compensação com débitos de IRRF decorrentes da incidência sobre o pagamento de rendimentos que efetua a esses cooperados, em obediência ao comando do art. 45 da Lei 8.541, de 1992

Embora todas as retenções efetuadas com a utilização do código 3280 tenham sido admitidas para reconhecimento do direito creditório, com base apenas na declaração em DIRF, independente da existência ou análise dos demais documentos solicitados, concluiu-se que parte do crédito não poderia ser reconhecido para códigos de retenção distintos.

Em sua manifestação de inconformidade o recorrente argumenta que os documentos juntados aos autos são suficientes para o reconhecimento total do direito creditório.

A Delegacia Regional de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Ciente da decisão, a recorrente interpôs recurso, instrumento pelo qual aduz, em síntese, que as fontes pagadoras utilizaram códigos errados de recolhimento de IRRF, e que portanto o crédito decorrente do imposto retido deve ser reconhecido.

É o relatório

Voto

Conselheiro Sérgio Magalhães Lima, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão por que dele tomo conhecimento.

Reclama o recorrente, cooperativa singular de trabalho médico, pelo reconhecimento de crédito dos valores retidos e recolhidos a título de IRRF, em códigos distintos do que deveria ser utilizado, pelas pessoas jurídicas para quem presta serviço.

Ao fim, solicita que “seja dado provimento ao recurso, reformando-se a decisão de primeira instância, reconhecendo-se, com efeito, o direito creditório do contribuinte em relação às retenções feitas sob os códigos 1708 e 5944, tal como identificadas pelo próprio fisco através de fls. 486/522, devendo, nessa parte, ser homologada a(s) compensação(ões).”

Para melhor entendimento acerca do enquadramento legal em referência, convém transcrever o art. 45 da Lei 8.541/92, reproduzido pelo art. 65 do Decreto n.º 3.000/99:

Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.(Redação dada pela Lei n.º 8.981, de 1995)

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.(Redação dada pela Lei n.º 8.981, de 1995)

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda.(Redação dada pela Lei n.º 8.981, de 1995)

Por sua vez, no Manual do Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (MAFON) do período em exame, consta o código 3280 para as retenções previstas no art. 45 da Lei 8.541/92, como ilustrado abaixo:

OUTROS RENDIMENTOS

Serviços pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho (art. 45, Lei n.º 8.541/92) - 3280

FATO GERADOR

Importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição. (RIR/99, art. 652)

BENEFICIÁRIO

Cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) sobre as importâncias pagas ou creditadas, relativas a serviços pessoais.

OBSERVAÇÕES:

Deverão ser discriminadas em faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.

Importante para este exame identificar todas as alternativas nas quais seriam possíveis haver a retenção de IR decorrente das atividades de uma cooperativa dessa natureza em confronto com as provas nos autos, pois uma das formas de se identificarem erros no emprego de códigos de retenção, conforme alega o recorrente, consiste em se verificar a pertinência dos códigos utilizados em relação às demais atividades que exigiram seu emprego. Assim, caso se comprove a inaplicabilidade dos códigos informados como incorretos para as demais atividades de uma cooperativa, por exclusão, o erro poderia ser comprovado.

Em consulta à legislação, constatam-se três hipóteses: a primeira, sobre receitas de serviços prestados por pessoas jurídicas cooperadas; a segunda, sobre receitas de comissão de intermediação ou taxa de administração auferidas pela cooperativa; e a terceira, sobre receitas de prestação de serviços pessoais, realizada por pessoas físicas.

Tratou essas hipóteses a Solução de Consulta Cosit nº 15/2018, assim ementada:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

COOPERATIVAS SINGULARES TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PESSOAIS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS JURÍDICAS. RETENÇÃO NA FONTE.

Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, na condição de intermediárias de contratos executados por cooperativas singulares de trabalho médico, será retido:

- a) o IRRF à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 652 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, das cooperativas singulares;
- b) o IRRF à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares; e
- c) o IRRF à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de administração, a ser retido da cooperativa singular, caso receba valores a esses títulos na intermediação.

Não haverá retenção do imposto sobre renda pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas jurídicas.

Dispositivos legais: Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 45; RIR/1999, arts. 647 e 652;

[...]

Sobre a primeira hipótese, regulada pelo art. 647 do Decreto 3000/99, a retenção, que não seria exclusiva do imposto de renda, mas sim do PIS, da Cofins, e da CSLL, é efetuada quando do pagamento diretamente às pessoas jurídicas cooperadas, por meio de notas por elas emitidas, constituindo a fatura mero instrumento financeiro com o descritivo das operações efetuadas. Dessa forma, os beneficiários das retenções aqui aludidas não são as cooperativas,

mas sim as pessoas jurídicas cooperadas, que deverão considerar os tributos retidos em suas apurações finais. Portanto, descarta-se essa hipótese.

Quanto à segunda, as receitas decorrentes de comissão de intermediação ou de taxa de administração representam a principal receita de uma cooperativa, e decorrem de um pequeno percentual descontado de todas as operações realizadas pelos cooperados. Verifica-se que os valores que constituem base de cálculo da retenção, registrados nas faturas anexadas aos autos, correspondem, em boa parte, a cerca de 30% a 50% em média do total faturado (e-fls 174/485, percentual que, somente pelo alto valor das receitas, já afastaria a hipótese de que decorre da atividade aqui analisada.

Não bastasse isso, no MAFON, em relação ao código 1708, consta a seguinte observação “Nos casos de: a) **comissões, corretagens** ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais, consulte o código **8045**”. Ou seja, o código próprio para a hipótese de corretagem é o 8045.

Ante a esses fatos, entendo que as receitas objeto da retenção do imposto não correspondem à comissão de intermediação ou à taxa de administração.

Por fim, resta a hipótese de retenção sobre serviços pessoais, que deve ser avaliada em conjunto com outra situação não enfrentada, mas possível, da ocorrência de retenção indevida. Note-se que ambas conferem o direito ao contribuinte de reconhecimento do crédito desde que lastreadas em documentos hábeis para sua comprovação.

Verifica-se em consulta ao sitio do Carf, ferramenta VER, que há inúmeros julgados referenciados à rede de cooperativas relacionada à recorrente com questões baseadas em alegações de erro de fato pela utilização de códigos de recolhimentos no mesmo contexto ora tratado, o que confere certo grau de probabilidade quanto à ocorrência dos fatos alegados pelo recorrente.

Atualmente essa questão está relativamente pacificada, em relação às cooperativas operadoras de plano de saúde, com base na Solução de Consulta Cosit n.º 059/2013, pelo entendimento de que não se aplica a essas cooperativas o art. 652 do Decreto 3.000/99 (art. 45 da Lei 8.541/92) nas condições em que operam no sistema de contratos de planos privados de assistência à saúde com preços pré-estabelecidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

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

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST n.º 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26.

Nesse sentido, eventual ocorrência de retenções indevidas atualmente tenderiam a ser tratadas como indevidas em relação aos tomadores de serviço contratantes desses planos, face ao entendimento já pacificado, embora a regra da retenção continue a ser aplicada em eventuais serviços prestados pelos associados da cooperativa.

Observa-se no presente caso que há fortes indicativos de que houve, de fato, cobrança mensal de valores pré-estabelecidos a título de plano privado de assistência à saúde, seja pelo fato notório de que o recorrente pertence à rede de cooperativas que operam planos de saúde, seja pela natureza do serviço descrita nas faturas acostadas aos autos.

Embora entenda que não tenha havido inovação jurídica pelas Soluções de Consulta antes expostas, entendo que a tese da retenção indevida não seja a melhor interpretação para o caso, uma vez que a admissão desse argumento constituiria, pela minha ótica, um novo fundamento jurídico, uma vez que o enquadramento normativo a que fez referência o Despacho Decisório para o reconhecimento parcial do direito creditório, tanto para aceitação ou glosa de créditos, teve por base o art. 45 da Lei 8541/92.

Caso prosperasse o fundamento de retenção indevida, creio que seria necessária a demonstração de que os repasses às pessoas físicas foram efetuados pelos valores brutos, sem retenção, pois, pelo racional do disposto no art. 45 da Lei 8541/92, que o recorrente alega ter adotado, busca-se antecipar o imposto das pessoas físicas cooperadas por meio da cooperativa na condição de beneficiária, uma vez que esta intermedeia os serviços efetuados aos tomadores pessoas jurídica. Em momento posterior, ao repassar os valores a cada pessoa física, a cooperativa também fará a retenção do IRRF, cabendo-lhe o fornecimento dos comprovantes de rendimentos de que trata a IN RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011.

Assim, não se poderia ignorar o contexto da repercussão financeira gerada pela mecânica de operação da cooperativa à luz do art. 45 citado, desde a emissão das faturas até o repasse às pessoas físicas cooperadas, sendo certo que não há nos autos provas de que o recorrente assumiu o encargo financeiro, uma vez que não lhe foram exigidas.

Importante observar, ainda, que não só a glosa de créditos, mas especialmente o reconhecimento de créditos sob o código 3280, e alguns de código 1708, foram tratados à luz do art. 45 da Lei 8541/92.

Desta forma, uma vez afastada a alegação de retenção indevida para o presente caso, bem como as hipóteses de que as receitas objeto de retenção não seriam decorrentes de outra atividade que não à relacionada a serviços prestados por cooperados pessoas físicas, resta conferir se as provas trazidas atestam, de fato: (i) se os valores retidos não foram utilizados na apuração final do IRPJ; (ii) se há comprovação da retenção efetuada pelas pessoas jurídicas tomadores dos serviços, seja pelo exame da DIRF ou de comprovantes de rendimentos; (iii) e se há nas faturas a discriminação das importâncias relativas a serviços prestados por pessoas físicas cooperadas, conforme disposto no Ato Declaratório Cosit nº 1, de 11 de fevereiro de 1993, *in verbis*:

Dispõe a retenção do IR pelas cooperativas de trabalho.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, declara:

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.

1.2 - A alíquota de cinco por cento incidirá apenas sobre as importâncias relativas aos servidores.

2. No caso de cooperativas de transportes rodoviários de cargas ou de passageiros, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados deverão, ainda, ser discriminados em parcela tributável e parcela não tributável de acordo com o disposto nos incisos I e II do art. 9º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Essa verificação se torna essencial, pois, embora, *in casu*, não represente pagamento indevido ou a maior, tal como seria se fosse aceita a tese da retenção indevida, é certo que emerge a necessidade de comprovação documental a fim de corroborar o forte indício quanto à existência de prestação de serviço e à base de cálculo das receitas sujeitas à retenção, uma vez que se trata de restituição de valores ao administrado para compensação de débitos, sendo dever do administrador, ante o princípio da indisponibilidade do interesse público, agir com a cautela necessária a fim de se conferir a certeza e liquidez do indébito.

Quanto aos demais documentos que poderiam ser examinados, como contratos e propostas de admissão, estes serviriam apenas para atestar a natureza dos serviços prestados por pessoas físicas em função da dúvida quanto à ocorrência das outras hipóteses já afastadas para retenção e recolhimento sob os códigos 1708 e 5994, tornando-se assim, em minha visão, desnecessários.

Nesse sentido, à luz dos requisitos probatórios necessários, verifica-se que a documentação acostada aos autos é suficiente para identificação dos créditos decorrentes do IRRF de códigos 1708 e 5944, pois informam, às e-fls. 523/543, batimentos já realizados pela Unidade de Origem que revelam valores totais de créditos que poderiam ser reconhecidos considerando também esses códigos, conforme consolidação, constante do Despacho Decisório, por meio da seguinte tabela:

DCOMP	CRÉDITO PLEITEADO	VALOR RECONHECIDO	VALOR NÃO RECONHECIDO
25783.72503.160609.1.3.05-4999	22.269,33	14.502,84	7.766,49
27724.81549.170709.1.3.05-5117	6.513,39	4.128,69	2.384,70
16679.00206.110909.1.3.05-5539	12.485,28	8.359,91	4.125,37
20792.43981.171109.1.3.05-1943	13.323,59	4.739,96	8.583,63
27401.60977.190110.1.3.05-0957	20.176,51	13.351,75	6.824,76
TOTAL	74.768,10	45.083,15	29.684,95

Desta forma, entendo que os créditos decorrentes das retenções de códigos distintos do que deveria ser utilizado a título de retenção, código 3280, devem ser reconhecidos, excetuados os valores não reconhecidos, conforme tabela acima, pelo não atendimento aos requisitos probatórios mínimos para reconhecimento.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso, e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para fins de reconhecimento do crédito decorrente dos valores de IRRF, de códigos 1708 e 5944, excetuados os valores não reconhecidos conforme tabela acima.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima