



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10735.720381/2015-09  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.250 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 06 de outubro de 2022  
**Recorrente** UNIMED NOVA IGUAÇU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2010

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

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

**IRRF. SÚMULA CARF 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.

**IRRF. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.**

Estão sujeitas à incidência do IRRF, código 3280, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas. O IRRF deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico com IRRF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. O IRRF pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de prova hábeis e idôneas, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que seja aferida sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

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

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de n.º 06-70.534, proferido pela 2ª Turma da DRJ/CTA, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade não reconhecendo o direito creditório em discussão,

Por bem relatar os fatos até o momento, adoto o relatório da decisão de piso que será complementado adiante:

“Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório n.º 039/2018, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Nova Iguaçu/RJ, que, após tratamento manual da Dcomp 09156.49616.050313.1.3.05-1524, concluiu pela homologação parcial da compensação declarada.

Na Dcomp em questão, a interessada apontou com crédito R\$ 50.395,46 relativo a IRRF sobre cooperativas no código 3280 de novembro de 2010 e como débito IRRF código 0588 do ano-calendário 2012.

A autoridade que realizou a análise do crédito tributário realizou pesquisa nos sistemas internos para verificar as retenções informadas pelas fontes pagadoras sob o código 3280, tendo identificado R\$ 13.903,19, valor que foi homologado.

Ciente dessa decisão, a interessada manifesta sua inconformidade através de documento próprio, em que alega ter efetivamente sofrido as retenções indicadas; que está sendo penalizada em razão de erro de terceiros; que não possui meios para coibir a falta cometida pelos seus tomadores de serviços; que não teria condições de realizar o confronto entre os valores retidos pelas fontes pagadoras e as declarações prestadas pelo fisco, prerrogativa de que goza o fisco. Por essas razões, pede a reforma do despacho proferido com a homologação integral da compensação declarada.

Instruído com essa manifestação, o processo foi encaminhado à DRJ/Curitiba e distribuído para esta relatora”.

Por sua vez, a DRJ, ao analisar a manifestação de inconformidade interposta e os documentos carreados aos autos, entendeu por bem julgá-la improcedente, cuja decisão restou assim ementada:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de prova hábeis e idôneas, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que seja aferida sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2010

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. IRRF INCIDENTE EM SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS.

O Imposto de Renda Retido na Fonte decorrente das importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas, ou colocados à sua disposição (código de receita 3280), poderá ser por elas compensado, isoladamente, com o imposto de renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos a seus cooperados. Esse direito não pode ser invocado em face de retenções de outra natureza.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente****Direito Creditório Não Reconhecido**

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário, visando à reforma do acórdão de piso na parte que lhe negou o direito ao crédito pleiteado e, para tanto, alegou:

“(…)

**II - NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Inicialmente, cabe destacar que nos exatos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional e do 74, § 11 da Lei nº 9.430/1996, a interposição de Recurso Voluntário em face de acórdão que julga improcedente o pedido contido em Manifestação de Inconformidade se mostra apto para a determinação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. (...)

Além disso, tem-se que o artigo 137 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 também corroboram a necessidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando o contribuinte apresenta recurso voluntário. (...)

Diante disso, não há dúvidas de que o dispositivo acima mencionado determina, expressamente, a suspensão da exigibilidade de quaisquer cobranças em razão da discussão do crédito tributário na esfera administrativa, sendo de plano aplicável ao presente caso.

Isto posto, há que se reconhecer a suspensão da exigibilidade do débito objeto de compensação, com a interposição do presente recurso, devendo-se registrar tal condição nos sistemas eletrônicos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a fim de que não sejam indevidamente aplicadas quaisquer sanções à Recorrente.

### III - SÍNTESE DOS FATOS

Na origem trata-se de despacho decisório proferido pelo Ilustre Auditor Fiscal da Receita Federal, homologando parcialmente a compensação declarada pela Cooperativa Recorrente na DCOMP n.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524, que pleiteava a compensação de débitos no valor de R\$ 50.395,46 (cinquenta mil, trezentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos).

Cabe destacar que o crédito mencionado pela Cooperativa Recorrente na DCOMP, originou-se das retenções promovidas por outras pessoas jurídicas, relativos aos serviços prestados, as quais foram informadas nas Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) apresentadas.

Ocorre que inobstante a higidez dos fundamentos apresentados e dos documentos fiscais que corroboram o direito de crédito que possui a Cooperativa Recorrente, tem-se que, infelizmente, o Auditor Fiscal responsável pela análise do pedido, *data máxima vênia*, entendeu de maneira absolutamente imprecisa que o valor do crédito a ser reconhecido seria de apenas R\$ 13.903,19 (treze mil, novecentos e três reais e dezenove centavos).

Inconformada, a Cooperativa apresentou sua impugnação ao despacho decisório, destacando que a desconsideração das retenções mencionadas pela Recorrente em DCOMP, mas que supostamente não foram encontradas no banco de dados alimentado pelas informações em DIRF pelas fontes pagadoras, com o código de receita 3280 (IRRF de Cooperativas), se mostra absolutamente ilegal e descabida.

Isso porque além de tal desconsideração não encontrar qualquer respaldo legal é certo que referida conduta pune a Cooperativa Recorrente, que teve o montante relativo ao IRRF retido, e beneficia a pessoa jurídica que recolheu o montante retido de forma incorreta ou que, a margem da Lei, efetuou a retenção, mas deliberadamente deixou de recolher os valores retidos aos cofres públicos.

Além disso, caberia ao Auditor Fiscal responsável pela análise e despacho decisório proceder a necessária intimação das pessoas jurídicas responsáveis pela retenção de IRRF, para informar porque os valores retidos não foram localizados e, desta forma, apresentarem os respectivos comprovantes de recolhimento, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto, ou para informar por qual motivo deixaram de recolher o montante retido da Cooperativa Recorrente.

No entanto, da mesma forma que no despacho decisório, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) não se valeu do costumeiro acerto e julgou improcedente a Impugnação apresentada para manter a homologação parcial do direito creditório, sob o argumento de que os documentos apresentados não se mostraram hábeis a comprovar o direito ao crédito.

Todavia, entende a Cooperativa Recorrente que tanto o despacho decisório exarado quanto a decisão subsequente merecem o devido reparo, a fim de que seja reconhecida e homologada integralmente a declaração de compensação transmitida, seja pela total procedência e regularidade dos créditos objeto da compensação, seja pela flagrante nulidade que o despacho decisório e as posteriores decisões incorreram, conforme será melhor demonstrado nos tópicos a seguir.

#### **IV - NULIDADE DA DECISÃO EM RAZÃO DO CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA MANIFESTANTE – AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDAMENTAÇÃO CLARA, PRECISA E DETALHADA DA DECISÃO QUE HOMOLOGOU PARCIALMENTE A COMPENSAÇÃO**

Consoante se observa do despacho decisório Impugnado, o Ilustre Auditor Fiscal da Receita Federal entendeu pela homologação parcial da compensação declarada pela Cooperativa Recorrente na DCOMP n.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524 por entender que o valor do crédito a ser reconhecido seria de apenas R\$ 13.903,19 (treze mil, novecentos e três reais e dezenove centavos).

No entanto, verifica-se que os motivos e fundamentos legais que o levaram a tal conclusão não foram devidamente explicitados no despacho decisório, o que se configura em flagrante violação as normas e princípios basilares da legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal (Lei n.º 9.784/1999). (...)

Ora, analisando atentamente o despacho decisório se constata que o Auditor Fiscal se deslembrou de que lhe cabe o ônus de esclarecer o que o levou a concluir que o pedido formulado pela Cooperativa Recorrente não preenche os requisitos exigidos pela legislação que rege o tema, relativos aos valores de IRRF retidos por outras pessoas jurídicas, sem sequer solicitar as pessoas jurídicas indicadas como retentoras do imposto os documentos fiscais que comprovariam as alegações da Recorrente.

Neste passo, cabe ressaltar que foi justamente para salvaguardar o princípio constitucional do devido processo legal, com seus consectários do contraditório e da ampla defesa, que a Lei n.º 9.784/1999 enumerou uma série de requisitos mínimos essenciais a quaisquer tipos de processos administrativos.

Ademais, no que diz respeito ao Processo Administrativo Fiscal, o Decreto n.º 70.235/1972, precipuamente em seu artigo 59, preceitua que semelhantes falhas, ligadas à afronta ao direito de defesa, devem ser declaradas nulas. *In verbis*: (...)

Com efeito, no que diz respeito à afronta ao contraditório e à ampla defesa, denota-se que as decisões administrativas devem trazer elementos suficientes para a compreensão do desenvolvimento do labor fazendário, com a demonstração do conjunto fático-probatório que deu ensejo àquela conclusão, com observância especial aos requisitos previstos no artigo 31 do Decreto n.º 70.235/1972. (...)

Neste ponto impende destacar que o referido Decreto n.º 70.235/1972, notadamente nos artigos 18 e 29, prevê a total possibilidade de realização de diligências necessárias para a comprovação do direito ao crédito alegado pelo contribuinte, de modo a atender ao princípio da verdade material. (...)

No entanto, no caso em tela, ao não ser reconhecida a integralidade do direito de crédito para utilização em procedimento de compensação, o Auditor Fiscal apenas externalizou a legislação e sequer descreveu quais os procedimentos realizados, não revelando o porquê de não realizar diligências e intimações para as pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa Recorrente e quiçá enumerou os documentos contábeis analisados que o levaram a concluir pela homologação parcial do pedido formalizado pela DCOMP, tendo em vista que não indicou quais pessoas jurídicas (e respectivos valores retidos) não foram localizadas na DIRF analisada.

Repita-se, o ilustre Auditor Fiscal quedou-se inerte sobre o porquê deixou de proceder as necessárias diligências e intimações das pessoas jurídicas responsáveis pela retenção de IRRF, para que (i) informassem o motivo pelo qual os valores retidos não foram localizados, (ii) apresentarem os respectivos comprovantes de recolhimento dos valores retidos, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto, ou para (iii) informar por qual motivo deixaram de recolher o montante retido da Cooperativa Recorrente.

Sendo assim, considerando a ausência de fundamentação para a não realização das diligências necessárias (busca da verdade material) e seu impacto no deferimento parcial do pedido, significa dizer que o Auditor Fiscal sobrepujou o direito de defesa da Cooperativa Recorrente, principalmente se considerarmos que **não sabe como a entidade fiscalizadora foi capaz de formar seu entendimento sem sequer intimar as pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa para apresentar os documentos que, certamente, comprovariam o direito ao crédito.**

Ademais, nota-se, da leitura dos dispositivos legais alhures trazidos, que a descrição da fundamentação deve ser realizada de maneira minuciosa, acompanhada da respectiva documentação que lhe deu ensejo, sendo certo que no caso dos autos o despacho decisório, sequer indicou quais pessoas jurídicas (e os respectivos valores retidos) não foram localizadas na DIRF analisada.

Logo, não há dúvidas de que o despacho decisório proferido deve ser declarado nulo, em razão da completa ausência de, no mínimo, 10 (dez) dos pressupostos básicos de validade do ato administrativo, qual seja: **finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.**

Com efeito, vale destacar que a ausência de quaisquer dos pressupostos de validade do ato administrativo possui tamanha importância que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não vacila em declarar a nulidade do ato viciado. (...)

Desta feita, a finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, porquanto catalogados como princípios, exercem papel preponderante no Direito Administrativo Brasileiro e refletem valores vigentes na ordem jurídica, além de possuir alta carga normativa, de modo que seu cumprimento é vinculante e obrigatório.

Nesse ínterim, ao tratar da violação dos princípios, assim se posicionou Celso Antônio Bandeira de Mello: (...)

Portanto, o dever de observância dos princípios administrativos trata-se de instrumento inegavelmente valorativo e seu descumprimento acarreta ofensa ao sistema jurídico como um todo, pois seus reflexos se irradiam por todo o ordenamento.

Deste modo, **quando o administrador público expede, por exemplo, uma decisão administrativa e ao fazê-lo se esquivar da obrigatoriedade de observância dos mesmos e as razões que o animaram para não os respeitar, comete ato flagrantemente atentatório a todo o ordenamento normativo.**

Isso porque, por exemplo, a finalidade, motivação e eficiência interagem com as garantias do contraditório e da ampla defesa, pois são condições para que se realize a impugnação, por parte dos administrados, aos argumentos aduzidos pelo agente administrativo e bem assim se apresentam como pressupostos garantidores da fiscalização das atividades públicas pela coletividade.

É cediço que o controle da atividade administrativa, ao seu turno, pode ser considerado finalidade essencial dos deveres impostos à Administração Pública, sendo certo que todos os instrumentos postos à disposição da sociedade a fim de inspecionar a própria Administração Pública se não depende diretamente são facilitados pela finalidade, fundamentação e eficiência.

Ademais, a finalidade, motivação e eficiência proporcionam o diálogo entre governantes e governados, o que de certo modo compele a Administração a ponderar as razões contrapostas pelas partes interessadas, além de que a motivação atesta a imparcialidade e moralidade do administrador.

**Diante disso, o despacho decisório em questão deve ser anulado, por cerceamento do direito de defesa e por ofensa aos dispositivos legais da Lei nº 9.784/1999 e do Decreto nº 70.235/1972, os quais exigem uma motivação e fundamentação clara, precisa e detalhada dos atos que importem em sanção ao contribuinte ou indeferimento dos seus pleitos.**

Repita-se, o deferimento parcial do pedido de compensação, sem justificativa clara e precisa do porquê não foram realizadas as diligências necessárias para a constatação do direito ao crédito, implica em nítido cerceamento de defesa, incursionando a decisão em vício insanável, que a macula de nulidade absoluta, por violar os princípios garantidos pelo artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição de 1988. (...)

Assim, justamente para concretizar os ditames constitucionais acima expostos, referentes à ampla defesa e ao devido processo legal, que a legislação fiscal estabelece uma série de procedimentos e formas a serem observadas pela Administração Pública quando da prática dos seus atos, sob pena de estes serem reputados nulos, em função da indevida restrição àqueles princípios constitucionais.

Por essa razão, todo e qualquer ato administrativo possui forma e conteúdo previamente definidos em Lei e, por conseguinte, sua expedição está subordinada a exigências legais cuja ausência ou descumprimento implicam indubitável ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Desta forma, faltam ao refutado despacho decisório requisitos essenciais, visando a permitir a correta identificação, por parte da Cooperativa Recorrente, dos exatos motivos que deram origem a não intimação das pessoas jurídicas informadas para comprovarem o direito ao crédito, com todas as suas partes constitutivas, com os respectivos fundamentos legais, de modo que possa garantir, amplamente, a via de defesa, nos termos do devido processo legal.

Sendo assim, resta claro que o corolário da ampla defesa e do devido processo legal estão sendo corrompidos, cerceando-se o direito de oposição da Requerente, **em face da evidente insuficiência e falta de clareza na motivação do porquê não foram realizadas as diligências necessárias para intimar as pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa para apresentar os documentos que, certamente, comprovariam o direito ao crédito.**

Como se sabe, no Direito Administrativo, em que se soergue sobranceiro o princípio da legalidade, **é requisito formal de validade dos atos administrativos a motivação, ou seja: a correta, clara e completa descrição, por escrito, dos pressupostos de fato (motivos) que ensejaram a prática do ato, bem como da regra de direito que a habilita.**

Desta feita, ato imotivado ou sem motivação clara e explícita em seu todo é ato absolutamente nulo e incapaz, portanto, de irradiar efeitos jurídicos, conforme se depreende dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre a matéria. (...)

Logo, dúvidas não há de que a exigência de motivação dos atos administrativos, mormente daqueles que deixam de realizar atos e/ou aplicam penalidades, tem como escopo possibilitar a aplicação dos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. (...)

Noutro giro, impende destacar que nos casos onde houver retenção do tributo na fonte e ausência de recolhimento dos mesmos aos cofres do Fisco, os efeitos do inadimplemento da obrigação tributária de reter e repassar o tributo deve recair sobre aqueles que deixaram de cumprir com a obrigação.

Isto significa que não pode a Cooperativa Recorrente ser penalizada por descumprimento de terceiros, sob pena de violar o princípio da razoabilidade, haja vista que imporá ao contribuinte de boa-fé, que deixou de receber o valor tributado, o prejuízo decorrente da má-fé praticada por terceiros, visto que foram estes que falharam e, conseqüentemente, devem arcar com as conseqüências legais.

Com efeito, o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, responsável pela uniformização da legislação federal, é no sentido de afastar as penalidades impostas ao prestador de serviços de boa-fé e responsabilizar aquele que retém o tributo na fonte e deixa de recolhe-los aos cofres públicos.

Neste aspecto, cabe ressaltar que, sem dúvida, há casos em que o Direito dispensa particular atenção e relevância à forma como são praticados determinados atos, isso tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

Se, de um lado, há casos nos quais a forma apenas serve à exteriorização do ato, outros há em que ela é indispensável para que este tenha vida, diferindo fundamentalmente o papel que desempenha em uma ou outra dessas situações. Nos casos em que a forma serve à mera exteriorização do ato, este é válido independentemente das diversas feições que possa ou venha a assumir.

Já nas hipóteses em que a Lei, para concretizar os ditames constitucionais, estabelece determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do ato, eventuais descumprimentos acarretarão inevitavelmente a nulidade ou anulabilidade deste, em função da ofensa aos preceitos constitucionais correspondentes.

Na segunda hipótese acima explicitada, enquadram-se, por sua vez, os casos em que a forma e o conteúdo de determinado ato são prescritos pela legislação como meios indispensáveis à concretização das garantias individuais constitucionalmente outorgadas aos contribuintes.

Este, por sua vez, é o caso dos autos, pois sem uma motivação clara, explícita e detalhada das razões que levaram o Auditor Fiscal a não realizar as intimações das pessoas jurídicas que retiveram o tributo, mas deixaram de providenciar o respectivo recolhimento, é impossível à Cooperativa Recorrente exercer adequadamente seu direito de defesa.

Desta feita, dúvidas não restam quanto à nulidade da decisão objeto do presente Recurso Voluntário, eis que deficientemente motivada.

**V - NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO RECONHECEU O CRÉDITO E HOMOLOGOU PARCIALMENTE A COMPENSAÇÃO REALIZADA - AUSÊNCIA DE ANÁLISE PROBATÓRIA NECESSÁRIA À DECISÃO PROFERIDA**

Acaso se supere a preliminar de nulidade do despacho decisório, o que se admite apenas por cautela, uma vez que inexistente a fundamentação para a não homologação a integralidade da compensação requerida, passa a Cooperativa Recorrente a contestar os demais pontos da referida decisão.

A Cooperativa Recorrente fundamenta o seu Recurso Voluntário na nulidade do despacho decisório que não reconheceu a integralidade do seu crédito decorrente das retenções na fonte promovida por outras pessoas jurídicas, e homologou parcialmente a compensação com base nelas realizada.

Essa nulidade advém do cerceamento do direito de defesa da Cooperativa Recorrente, uma vez que a administração suprimiu a fase de instrução probatória, deixando de observar os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, presentes no Decreto n.º 70.235/1972 e na Lei n.º 9.784/1998, tais como os princípios da verdade material, do dever de investigação da Administração Tributária e o da ampla instrução probatória.

Nesse sentido, cabia ao Auditor Fiscal, antes de negar a integralidade da compensação em questão, apenas com base em mera presunção e falta de documentos, abrir fase de instrução probatória, de modo intimar as pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa, para apresentar os comprovantes de recolhimento dos tributos retidos e, portanto, conferir a plena regularidade da referida compensação.

Apesar de não estar devidamente fundamentada a decisão, a *quaestio juris* é a seguinte:

- 1) A Cooperativa Recorrente pleiteou através da DCOMP n.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524 a compensação de saldo credor, no valor de R\$ 50.395,46 (cinquenta mil, trezentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos);
- 2) Este montante decorre da retenção de IRRF promovidas por outras pessoas jurídicas, relativos aos serviços prestados, as quais foram informadas nas Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) apresentadas; e
- 3) Estes valores, retidos na fonte, não foram reconhecidos em sua integralidade pelo Auditor Fiscal, originando a homologação parcial da mencionada declaração de compensação.

É justamente neste momento que se percebe o equívoco cometido quando da decisão proferida através do despacho decisório.

Conforme explicitado anteriormente, o despacho decisório Impugnado comete, além dos diversos equívocos de fundamentação transcrito anteriormente, erro essencial quanto a análise da diferença apontada pela fiscalização corresponde a valores que foram retidos e que sequer foram considerados pela fiscalização.

Vê-se que, a despeito da presença de todos os elementos ensejadores do reconhecimento do direito ao crédito informado na compensação, a fiscalização resolveu não acolhê-lo em sua plenitude, e suscitar a inexistência de parte do crédito.

Assim sendo, percebe-se que o despacho decisório ignora a existência dos valores retidos e apontados pela Cooperativa Recorrente, com a existência devidamente comprovada pela documentação já acostada à DCOMP.

Portanto, não é suficiente apontar a suposta inexistência parcial de crédito a ser compensado, sem qualquer explicação do porquê não foram realizadas as diligências necessárias para sanar as dúvidas quanto a retenção dos valores e ausência de recolhimento, e como se chegou àquela conclusão de desnecessidade de realizar as citadas diligências, como fundamento para indeferir a plenitude da compensação pleiteada no processo administrativo que ora se discute.

Destarte, para que seja regularmente exercido o direito à ampla defesa, devem ser respeitados os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, presentes no Decreto n.º 70.235/72 e na Lei n.º 9.784/98, tais como os princípios da verdade material, do dever de investigação da Administração Tributária e o da ampla instrução probatória. (...)

Em verdade, dos dispositivos legais e da doutrina acima expostas, depreende-se que o procedimento correto, *in casu*, não seria a simples negativa parcial da compensação em comento, com base em mera presunção de ausência do saldo credor a compensar.

De fato, cabia, antes de tomar qualquer decisão acerca da existência parcial de crédito, realizar diligências e intimações para que as pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa, e responsáveis pela retenção de IRRF, para que (i) informassem o motivo pelo qual os valores retidos não foram localizados, (ii) apresentarem os respectivos comprovantes de recolhimento dos valores retidos, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto, ou para (iii) informar por qual motivo deixaram de recolher o montante retido da Cooperativa Recorrente.

Sendo assim, resta claro que a Autoridade Administrativa se desligou de sua obrigação de realizar as diligências necessárias (busca da verdade material) de modo a atestar a plenitude do direito creditório da Cooperativa Recorrente, sendo certo que, por esta razão, significa dizer que o nobre Auditor Fiscal acabou por sobrepujar o direito de defesa da Cooperativa Recorrente, principalmente se considerarmos que não se sabe como a entidade fiscalizadora foi capaz de formar seu entendimento sem sequer intimar as pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa para apresentar os documentos que, certamente, comprovariam o direito ao crédito.

#### **VI - DEMONSTRAÇÃO DA NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO DA DCOMP N.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524 EM VIRTUDE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO A SER UTILIZADO**

A despeito dos argumentos suscitados anteriormente, vem a Cooperativa Recorrente demonstrar todos os elementos hábeis a comprovar a existência do crédito utilizado para a DCOMP ora apontada.

Originariamente, a Cooperativa Recorrente protocolou junto à Receita Federal do Brasil o pedido de compensação, visando a quitação de débitos com créditos oriundos de retenção na fonte efetivadas.

Ocorre que, a despeito de toda a demonstração efetivada pela Cooperativa Recorrente, onde forma juntados inúmeros documentos comprobatórios do direito ao crédito, o Auditor Fiscal deixou de reconhecer a integralidade do saldo compensável, tendo em vista que sequer analisou profundamente os documentos apresentados.

Em outras palavras, a Cooperativa Recorrente dispõe de um crédito considerável, o qual fora originado em razão da retenção na fonte efetivada por centenas de empresas, sendo tal operação totalmente ignorada pelo Fisco.

E para que aquele órgão não sustente a impossibilidade de utilização do crédito na DCOMP ora tratada, importa salientar que tratando de retenção na fonte, a sua compensação é permitida nos termos do artigo 142 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717/2017. (...)

Logo, diante dos argumentos e documentos apresentados, resta demonstrada a efetiva existência do total de crédito informado a título de indevido ou a maior, montante hábil a servir de crédito para a DCOMP n.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524, no valor de R\$ 50.395,46 (cinquenta mil, trezentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos).

Nesse cenário, imperiosa se faz a remissão às linhas iniciais deste Recurso Voluntário, no qual se pleiteia uma apuração mais acurada acerca da documentação acostada aos processos administrativos e, posteriormente, a intimação das pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa, responsáveis pela retenção de IRRF, para que **(i)** informassem o motivo pelo qual os valores retidos não foram localizados, **(ii)** apresentarem os respectivos comprovantes de recolhimento dos valores retidos, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto, ou para **(iii)** informar por qual motivo deixaram de recolher o montante retido da Cooperativa Recorrente a qual ensejaria menos equívocos cometidos pela Administração Tributária.

Sendo assim, mister se faz que este órgão julgador reveja o Despacho Decisório, a fim de que seja verificada a real existência de crédito, no valor de R\$ 50.395,46 (cinquenta mil, trezentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos), apto a confirmar a DCOMP n.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524.

## VI – PEDIDOS

Ante o exposto, pugna a Cooperativa Recorrente que conheça e julgue inteiramente procedente o presente Recurso Voluntário, a fim de:

- 1) **Preliminarmente**, seja reconhecida e declarada a nulidade do Despacho Decisório em questão, por cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de observância dos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência para que concluísse pelo deferimento parcial do pedido de compensação, e violação aos artigos 2º, inciso VIII; 50, incisos I, II e V e §1º da Lei n.º 9.784/1999, bem como ao artigo 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/1972;
- 2) **Ainda preliminarmente**, seja reconhecida e declarada a nulidade do despacho decisório proferido, que reconheceu parcialmente o crédito decorrente de retenções na fonte e homologou parcialmente a compensação com base nele realizada, face à carência de análise dos fatos/fundamentos acostados pela Cooperativa Recorrente à DCOMP e pela ausência de intimação das pessoas jurídicas informadas pela Cooperativa, responsáveis pela retenção de IRRF, para que **(i)** apresentem os respectivos comprovantes de recolhimento dos valores retidos, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto, e/ou para **(ii)** informar por qual motivo deixaram de recolher o montante retido da Cooperativa Recorrente a qual ensejaria menos equívocos cometidos pela Administração Tributária; e
- 3) Por fim, **no mérito**, pelos argumentos expostos, seja reformado o Despacho Decisório recorrido, julgando-o improcedente, a fim de que seja atestada a efetiva existência de crédito, no valor de R\$ 50.395,46 (cinquenta mil, trezentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos), apto a confirmar a DCOMP n.º 09156.49616.050313.1.3.05-1524”.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

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.

### **Do Pedido de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**

Nos exatos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional a interposição de Recurso Voluntário em face de acórdão que julga improcedente o pedido contido em Manifestação de Inconformidade se mostra apto para a determinação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Portanto, tal exigibilidade encontra-se suspensa até o julgamento final no âmbito administrativo deste processo.

### **Preliminar**

#### **Da Inexistência de Nulidade do Despacho Decisório**

A Recorrente aduz ser nulo o Despacho Decisório por cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de observância dos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência para que concluísse pelo deferimento parcial do pedido de compensação, e violação aos artigos 2º, inciso VIII; 50, incisos I, II e V e §1º da Lei nº 9.784/1999, bem como ao artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972;

Alega Recorrente que a autoridade administrativa deveria ter procedido à necessária intimação, mediante a realização de diligência, das pessoas jurídicas responsáveis pela retenção de IRRF, para informar o motivo pelo qual os valores retidos não foram localizados e, desta forma, apresentarem os respectivos comprovantes de recolhimento, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto, ou para informar por qual motivo deixaram de recolher o montante retido da Cooperativa Recorrente.

Assim, o despacho decisório deveria ser anulado por cerceamento do direito de defesa e por ofensa aos dispositivos legais da Lei nº 9.784/1999 e do Decreto nº 70.235/1972, os quais exigem uma motivação e fundamentação clara, precisa e detalhada dos atos que importem em sanção ao contribuinte ou indeferimento dos seus pleitos, bem como pela ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, vez que a administração teria suprimido a fase de instrução probatória,

Contudo, entendo não assistir razão à Recorrente. O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. Assim, este ato contém todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

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

De fato, o enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Ademais, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidade pelo Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup>:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 10-8-2007), e "o órgão judicante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, *DJE* de 23-5-2008). [AI 747.611 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-10-2009, 1ª T, *DJE* de 13-11-2009.] = AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1ª T, *DJE* de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1ª T, *DJE* de 24-9-2010 (grifos do original)

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

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A constituição e o supremo do art. 93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

Quanto à alegada necessidade de realização diligência, sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Ademais, aplica-se a Súmula CARF n.º 163 que assim dispõe:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

Em suma, este ônus da prova de demonstrar explicitamente a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado recai sobre a Recorrente. Ademais, indicação de dados quantitativos na peça de defesa, por si só, não é elemento probatório hábil e suficiente para demonstrar, de plano, a existência do indébito indicado no Per/DComp.

Além do mais, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Já a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência. A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Há se ressaltar, ainda, que, em sede de compensação tributária, é do contribuinte o ônus de fornecer, à Administração Tributária e, posteriormente, às autoridades julgadoras, de forma detalhada, os elementos de prova que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, visto que se está a tratar de análise de fato constitutivo do direito do contribuinte.

Assim, o ônus probante é do sujeito passivo e não da Fazenda Nacional para fins de denegação total ou parcial do pleito, em linha com o disposto no art. 373, I do CPC/2015, de reconhecida aplicação subsidiária no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; (...)"

Destaco, ainda, que entendo ser possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972, porém, a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

### **Mérito**

#### **Possibilidade Jurídica de Reconhecimento do Direito Creditório de IRRF no caso de Cooperativa conforme a Modalidade de Contrato**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

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 (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que a 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. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direito creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à 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 pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitada dada a concentração dos atos em momento oportuno.

A apresentação da prova documental em momento processual posterior é possível, conforme já dito, desde que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. O julgador orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos ainda que apresentados em sede recursal com o escopo de confrontar a motivação constante nos atos administrativos em que foi afastada a possibilidade de homologação da compensação dos débitos, porque não foi comprovado o erro material (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Vale ressaltar que a retificação das informações declaradas por iniciativa da própria declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde (§ 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional). Por conseguinte, cabe a Recorrente a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao Erário para a instrução do processo a respeito dos fatos e dados contidos em documentos existentes em seus registros internos, caso em que deve prover, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (art. 36 e art. 37 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

Infere-se que os motivos de fato e de direito apostos no recurso voluntário, por si sós, não podem ser considerados suficientemente robustos a comprovar sobre os supostos erros de fato incorridos pela Recorrente, que precisa produzir um conjunto probatório com outros elementos extraídos dos assentos contábeis, que mantidos com observância das disposições legais fazem prova a seu favor dos fatos ali registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Especificamente sobre a pessoa legitimada a pleitear a restituição da retenção indevida de tributos na fonte a regra normativa é de que cabe ao beneficiário do pagamento ou crédito o direito de pleitear a restituição do indébito, já que é vedada a restituição a um contribuinte de crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro. Excepcionalmente, por analogia com o art. 166 do Código Tributário Nacional, pode a fonte pagadora pedir a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário e observe os demais critérios normativos (arts. 7º a 10 Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, , arts. 7º a 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, arts. 8º a 11 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, , arts. 8º a 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 e arts. 18 a 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017).

Elucidando a matéria, vale transcrever excertos da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 22, de 06 de novembro de 2013, que orienta:

3. [...] o que garante ao sujeito passivo o direito à restituição da importância indevidamente retida, com fundamento no art. 165, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Esta a redação do art. 165 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos (destacou-se):

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

3.1. O sujeito passivo a que se refere esse dispositivo, de acordo com o art. 121, parágrafo único, do CTN, pode ser o contribuinte (aquele que diretamente se enquadra na situação descrita como fato gerador do tributo) ou o responsável – pessoa obrigada a satisfazer a obrigação tributária, mas cuja relação com o fato gerador é apenas indireta, a exemplo da fonte pagadora obrigada à retenção na fonte de tributos.

4. Na hipótese de retenção indevida na fonte, o direito de reclamar a restituição, em princípio, cabe ao beneficiário do rendimento (pagamento), o contribuinte que suportou o encargo financeiro do tributo, consoante reiterados pronunciamentos da Administração Tributária, a exemplo do Parecer Normativo CST nº 313, de 6 de maio de 1971 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 01.07.1971), e do Parecer Normativo CST nº 258, de 30 de dezembro de 1974 (publicado no DOU de 24.01.1975).

5. A par disso, a Administração desde há muito admite, por analogia com o art. 166 do CTN, que o responsável pela retenção na fonte (fonte pagadora) venha postular a restituição do indébito, desde que prove haver assumido o ônus do tributo, o que se dá, usualmente, mediante a exibição de comprovante de reembolso da quantia retida ao beneficiário do pagamento ou crédito.

Logo, a fonte pagadora que efetuou retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica pode deduzir esse valor da importância devida em período subsequente de apuração, relativa ao mesmo tributo, desde que a quantia retida indevidamente tenha sido recolhida

A devolução deve ser acompanhada do estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior, da retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas a RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais a referida retenção tenha sido informada, e da retificação, pelo beneficiário do pagamento ou crédito, das declarações já apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo.

Nessas circunstâncias a pessoa jurídica pode utilizar o crédito correspondente à quantia devolvida na compensação de débitos relativos aos tributos administrados. Tratando-se de retenção efetuada no pagamento ou crédito a pessoa física, na hipótese de retenção indevida ou a maior de imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a dedução deve ser efetuada até o término do ano-calendário da retenção.

A fonte pagadora que reteve indevidamente ou a maior imposto sobre a renda no pagamento ou crédito a pessoa física deve, ao preencher a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), informar no mês da referida retenção, o valor retido e no mês da dedução, o valor do imposto sobre a renda na fonte devido, líquido da dedução. Ainda ao preencher a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), informar no mês da retenção e no mês da dedução, como débito, o valor efetivamente pago.

Portanto, na hipótese de retenção indevida de tributos na fonte, cabe ao beneficiário do pagamento ou crédito o direito de pleitear a restituição do indébito, não obstante, por analogia com o art. 166 do Código Tributário Nacional, pode a fonte pagadora pedir a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário e observe os demais critérios normativos.

No caso específico de cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, assim determina:

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

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

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

Essa questão está regulamentada no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, no art. 48 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012, a art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 e no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por seu turno a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 59, de 30 de dezembro de 2013, prevê:

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

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

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

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

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.

Ainda sobre a matéria consta na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018:

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; [...]

34. [...]

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

- a) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 652 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, das cooperativas singulares;
- b) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e as contribuições de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares;
- c) será retido das federações o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de administração, caso as cooperativas singulares atuem como intermediadoras.

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

- a) emitir fatura e nota fiscal somente em relação ao valor correspondente à comissão ou taxa de administração, como intermediadora, a qual se sujeita à incidência da retenção do imposto de renda na fonte a alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999; e
- b) emitir faturas e notas fiscais, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares, da seguinte forma:

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

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

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

V - A beneficiária das importâncias pagas ou creditadas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/1999, é a cooperativa de trabalho singular, cujos associados, pessoas físicas, prestaram serviços pessoais à pessoa jurídica tomadora dos serviços, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

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

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

VIII - A retenção de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, deverá ser efetuada pela pessoa jurídica tomadora do serviço em nome do cooperado pessoa jurídica, que poderá deduzi-la da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins devidas.

IX - Não haverá retenção das contribuições pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas físicas ou jurídicas.

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

XI - Caso a fonte pagadora seja órgão público federal ou uma das pessoas jurídicas enumeradas no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, o procedimento de retenção deve obedecer à disciplina do art. 26 da IN RFB nº 1.234, de 2012, e não às conclusões expostas nos itens II a VIII desta conclusão.

Em relação às retenções mencionadas na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 201, tem-se que:

| Código | Especificação da Receita   | Fato Gerador   | Alíquota |
|--------|--|--|----------|
| 3280   | Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas (art. 45 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 64 da Lei n.º 8.981, 20 de janeiro de 1995 e art. 652 do RIR, de 1999).                       | 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.   | 1,5%     |
| 8045   | Comissões e corretagens pagas e serviços de propaganda à pessoa jurídica (art. 53, Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985 e art. 651 do RIR, de 1999)  | Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas  | 1,5%     |
| 1708   | Rendimentos de Serviços Profissionais Prestados por Pessoas Jurídicas (art. 52 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e art. 647, do RIR, de 1999)   | Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional  | 1,5%     |
| 5952   | Retenção na Fonte sobre Pagamentos a Pessoa Jurídica Contribuinte da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 30 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa SRF n.º 459, de 17 de outubro de 2004) | Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e de locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela prestação de serviços profissionais. | 4,65%    |
| 6147   | Retenção de Tributos e Contribuições (art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012)                             | Pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pela fornecimento de bens ou prestação de serviços tais como de alimentação e de energia elétrica, entre outros estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social -COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.  | 5,85%    |
| 6190   | Retenção de Tributos e Contribuições (art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012)                             | Pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pela fornecimento de bens ou prestação de serviços, tais como de abastecimento de água e de telefone, entre outros estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social -COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.   | 9,45%    |

Infere-se que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de “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 n.º 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei n.º 8.981, de 1995.

A DRF considerou que somente as retenções sofridas na fonte via código de receita 3280 são passíveis de compensação com o IRRF que a cooperativa reter de seus associados por ocasião do pagamento dos serviços prestados por pessoas físicas e que seria indispensável o exame das faturas emitidas pelo contribuinte, de forma a verificar a segregação contábil entre atos cooperativos e não-cooperativos, para permitir a tributação destes últimos.

O IRRF, código 0588, de acordo com o constante na tabela mencionada anteriormente, refere-se às importâncias pagas por pessoa jurídica à pessoa física, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais e remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício, inclusive as relativas a empreitadas de obras exclusivamente de trabalho, as decorrentes de fretes e carretos em geral e as pagas pelo órgão gestor de mão-de-obra do trabalho portuário aos trabalhadores portuários avulsos. (art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988). Sujeita-se ao regime de tributação em que o imposto retido é considerado redução do devido na declaração de rendimentos da pessoa física à alíquota incidente conforme a tabela progressiva. O beneficiário é a pessoa física prestadora dos serviços e o pagamento compete a fonte pagadora até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Deveria, pois, ter havido a segregação contábil e as faturas deveriam ter destacado os valores referentes aos serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas, segregando-os dos demais custos, uma vez que só os mencionados valores devem integrar a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte a que se refere o art. 652 do RIR/1999, e apenas tais quantias, por sua vez, poderiam ser compensadas com o imposto de renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. Contudo, a Recorrente não apresentou a documentação necessária para tal comprovação e assim, por consequente, demonstrar a origem do direito creditório pleiteado.

Destarte, deveria ter a Recorrente ter dialogado com a decisão recorrida e ter carreado aos autos sua documentação contábil para tal comprovação e não de intimar as intimação das pessoas jurídicas informadas responsáveis pela retenção de IRRF para que apresentassem os respectivos comprovantes de recolhimento dos valores retidos, mesmo que preenchidos com o código de recolhimento incorreto.

Ressalta-se que, por outro lado, não estão sujeitas à retenção do IRRF as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, relativas a contratos pactuados na modalidade de “pré-pagamento” que estipulem valores fixos de remuneração, independentemente da utilização dos serviços pelos usuários da contratante. Assim, esses valores de atinentes a ato não cooperado não seguem os procedimentos especiais previstos no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995, de modo que a fonte pagadora somente pode pedir a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário e observe os demais critérios normativo.

Em relação aos demais valores pleiteados a título de tributo retido na fonte, os autos não estão instruídos com os assentos contábeis obrigatórios acompanhados dos documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal, já que a fonte pagadora somente pode pedir a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário e observe os demais critérios normativos.

Este ônus da prova de demonstrar explicitamente a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado recai sobre a Recorrente. Ademais, indicação de dados quantitativos na peça de defesa, por si só, não é elemento probatório hábil e suficiente para demonstrar, de plano, a existência do indébito indicado no Per/DComp.

Destaque-se que 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, nos termos a Súmula CARF 143.

Verifica-se que todos os documentos constantes nos autos foram analisados. As informações constantes na peça de defesa não podem ser consideradas, pois não foram produzidos no processo elementos de prova mediante assentos contábeis e fiscais que evidenciem as alegações ali constantes, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. Observe-se que não foram carreados aos autos pela Recorrente os dados essenciais a produzir um conjunto probatório robusto de suas alegações e da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

Neste contexto, manifesto minha concordância com o Acórdão 06-70.534, da 2ª Turma da DRJ/CTA, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

“(…)

A manifestante pleiteia crédito relativo ao imposto de renda retido das 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, conforme previsto no art. 652 do Decreto n.º 3.000/99 abaixo transcrito:

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei n.º 8.541, de 1992, art. 45, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 64).

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 64, § 1º).

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 64, § 2º).

O pedido foi negado devido ao fato de que apenas parte do IRRF pleiteado foi informado pelas fontes pagadoras sob o código de receita 3280 e o IRRF citado no artigo 652 do Decreto n.º 3.000, de 1999 deve ser retido sob esse código de receita. Este código é relativo a “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”, conforme esclarece o Manual do Imposto Retido na Fonte (Mafon), disponível no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet.

O Parecer Normativo CST n.º 38, de 1980, que no seu item 3 trata especificamente das sociedades cooperativas de médicos, corrobora a incidência tributária sobre as receitas decorrentes de atos não-cooperativos, conforme trecho abaixo reproduzido:

### *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, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 Intermediação Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente a seus associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação.

À luz do citado Parecer, resta claro que a contratação com terceiros de diárias e/ou a cobertura de despesas com serviços hospitalares, laboratórios, medicamentos e outros não se compreendem entre os atos cooperativos. Por essa razão, é indispensável o exame das faturas emitidas pelo interessado, de forma a verificar a segregação contábil entre atos cooperativos e não-cooperativos, para permitir a tributação destes últimos.

Há que se distinguir os pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas à cooperativa para remunerar os serviços pessoais prestados a elas por associados da cooperativa, com a possibilidade de enquadramento como atos cooperativos, dos demais pagamentos feitos pelas mesmas para remunerar outros custos, como os desembolsos financeiros relacionados aos serviços prestados por terceiros não associados, como, por exemplo, os hospitais e laboratórios, que, aliás, não se enquadram como atos cooperativos.

Nesse segundo caso, deve haver segregação contábil e a fatura deve destacar os valores referentes aos serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas, segregando-os dos demais custos, uma vez que só os primeiros valores devem integrar a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte a que se refere o art. 652 do RIR/1999, e apenas tais quantias, por sua vez, podem ser compensadas com o imposto de renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

Esta necessidade de segregação também se verifica no caso dos contratos de plano de assistência à saúde a preço preestabelecido combinado com a cobrança de eventuais valores referentes à co-participação a preço pós-estabelecido, pois parte da contraprestação é preestabelecida e parte é pós-estabelecida (co-participação). A fatura deve então discriminar os valores referentes aos serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas, inclusive em relação à coparticipação, para distingui-los dos valores referentes a mensalidades (preço preestabelecido), pois somente aqueles podem ser compensados na forma do § 1º do art. 652 do RIR/1999.

Aliás, a necessidade de segregação contábil entre atos cooperativos e não cooperativos, para permitir a correta tributação destes últimos, está expressamente prevista nos arts. 86 e 87 da Lei n.º 5.764, de 16.12.1971.

Além disso, se revela oportuno trazer o entendimento jurisprudencial do CARF, de que a cooperativa de médicos que opera Plano de Saúde, quando compra e vende serviços médicos, laboratoriais e hospitalares, não pratica atos cooperativos, mas sim atividade comercial sujeita às normas de tributação das pessoas jurídicas em geral, e, por consequência, às regras gerais de compensação. Nesse sentido, citam-se a ementa abaixo:

**COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. ATO NÃO-COOPERATIVO. PLANO DE SAÚDE.** A venda de plano de saúde é uma operação de cunho econômico, uma prestação de serviço, inclusive em concorrência direta com planos de saúde não organizados na forma de cooperativas médicas. Precedentes do STF, em repercussão geral, RE n.º 598.085 e RE n.º 599.362. (Acórdão 3301-004.666 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - CARF - sessão de 22/05/2018)

**IRPJ. Ano-calendário: 2007, 2008. LANÇAMENTO. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE - SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS NÃO COOPERADOS - ATO NÃO COOPERATIVO - TRIBUTAÇÃO.** Não estão abrangidos pela não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, os resultados auferidos com a venda de planos de saúde, em relação aos valores transferidos a terceiros não cooperados. (Acórdão 1102-000.837, DOU de 18/03/2013)

É possível concluir que as importâncias recebidas pelas cooperativas médicas, decorrentes dos contratos firmados, relacionados à oferta do seguro (plano) de saúde, devem se sujeitar às regras de incidência do IRRF nos moldes das pessoas jurídicas em geral, inexistindo a possibilidade de qualquer compensação na forma do art. 652 do RIR/99.

Reitere-se que somente as retenções sofridas na fonte via código de receita 3280 são passíveis de compensação com o IRRF que a cooperativa reter de seus associados por ocasião do pagamento dos serviços prestados por pessoas físicas. Com efeito, existem contratos firmados por cooperativas (com pagamentos pré-estabelecidos, por exemplo) cujas receitas não são decorrentes da prestação de serviços pessoais de medicina ou correlatos e não estão, por isso, sujeitas à retenção na fonte do imposto de renda prevista no art. 652 do RIR/1999. Este entendimento resta claro na Administração Tributária, nos termos de diversas Soluções de Consulta, das quais, algumas são citadas a seguir:

**“Solução de Consulta n.º 056 de 05 de julho de 2010**

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

Os pagamentos efetuados a 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.”

**Solução de Consulta Cosit/RFB n.º 59, de 30 de dezembro de 2013:**

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.*

De acordo com a legislação acima detalhada, a compensação do imposto incidente sobre o montante pago ou creditado por pessoas jurídicas à cooperativa de trabalho é restrita às retenções relativas a serviços pessoais que lhes foram prestados pelos seus associados (pessoas físicas), e que devem ser retidos com o código de receita 3280.

No caso em análise, a interessada se limita a alegar que não pode ter seu direito negado em virtude de erro de informação do código de retenção pela fonte pagadora ou de ausência de declaração/pagamento dos valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos. Isso é verdade. Entretanto, não é isso que se exige dela, e nem que utilize meios de coerção contra as empresas contratantes. Ocorre que a comprovação do direito à compensação requer que o crédito seja líquido e certo, conforme prevê o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

A fim de comprovar a certeza e a liquidez do crédito, a interessada, obrigatoriamente, deve instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972, a seguir transcritos: (...)

Ressalte-se, ainda, que, de acordo com a norma constante do art. 967 do RIR/2018 (art. 923 do RIR/1999), a escrituração contábil apenas faz prova a favor do sujeito passivo quando estiver acompanhada dos elementos que a fundamentem.

A compensação é efetuada mediante a entrega de declaração de compensação, na qual cabe ao declarante prestar as informações do crédito que, comprovadamente, declara ser titular e, também, as informações do débito que, lastreado em documentos e registros idôneos, apurou. Isto posto, o deferimento, deferimento em parte ou indeferimento do Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso, e a homologação, homologação parcial ou a não homologação da Declaração de Compensação (PER/DCOMP) submetem-se aos preceitos legais e normativos e, é claro, à existência e ao valor do crédito alegado.

A contribuinte inconformada com a decisão da Administração Tributária deve comprovar suas argumentações e a prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade.

Também nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC), que corresponde ao art. 333, inciso I, do antigo CPC, cabe ao inconformado (não a Fazenda Pública) o ônus de comprovar o fato constitutivo do seu eventual direito.

Por outro lado, não se pode olvidar que o art. 37 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a seguir transcrito, é aplicável subsidiariamente ao PAF.

Art. 37. Quando 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.

Depreende-se do mencionado dispositivo que é dever do órgão administrativo obter as informações disponíveis na própria Administração e considerá-las em sua decisão. Em vez de restringir sua análise ao que o contribuinte demonstre em sua contestação, a Administração deve buscar aquilo que realmente é verdade substancial (princípio da verdade material). Em razão disso, se for constatado erro no preenchimento de informativos ou declarações de responsabilidade do sujeito passivo – por ele comprovado por meios hábeis ou confirmado por meio de sistemas da Receita Federal – tal fato não pode ser ignorado, pois a verdade deve prevalecer.

No caso em análise, autoridade fiscal se utilizou dos controles internos para comprovação da existência do direito de crédito chegando a um valor parcial, essa apuração, que a interessada alega não estar ao seu alcance fazer, teve seus resultados comunicado a ela, permitindo assim que complementasse as informações obtidas de forma a evidenciar seu direito. Apesar dessa possibilidade, a interessada se limita a alegar a existência de erro da fonte pagadora, que não demonstra. Poderia apresentar os contratos, demonstrar que as retenções foram feitas em virtude de pagamentos relativos a “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”, ou seja, que estariam efetivamente sujeitos ao código de retenção 3280; comprovar que emitiu suas faturas segregando as diferentes modalidades de serviços e que as retenções foram efetivamente realizadas; e ainda que o valor retido não foi de outra forma aproveitado. Nada disso foi trazido ao processo, embora estivesse ao seu alcance, já que são informações de sua responsabilidade. Portanto, a empresa não se desincumbiu do ônus de comprovar a existência do direito alegado”.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça