



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.724646/2011-28  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1302-001.108 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Assunto** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente (s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

### **Relatório**

Trata-se o presente processo de declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte Unimed Campinas Cooperativa de Trabalho Médico, ora Recorrente, através das quais pretendia quitar débitos de IRRF (0588) com créditos do ano-calendário de 2007, decorrentes “das retenções na fonte do imposto de renda originadas nas faturas emitidas contra seus clientes pessoas jurídicas”.

Em despacho decisório, a DRF em Campinas entendeu pelo indeferimento do crédito pleiteado e, por consequência, pela impossibilidade de se homologar as declarações de compensação, sob o argumento, em síntese, de “*que os valores indicados como IRRF têm por base, entre outros, custos e/ou despesas que se acham discriminados nas faturas (citando-se como exemplos: segunda via de cartão, diárias, mensalidade por quartos privativo e coletivo, inscrição de usuário e taxa de gestão de saúde ocupacional), não correspondendo, portanto, de forma exclusiva a efetivos serviços pessoais prestados pelos associados da UNIMED CAMPINAS e documentados na composição das faturas, contrariando o disposto no § 1º do art. 45 da Lei nº 8.541/92, (...)*”.

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-001.108 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.724646/2011-28

Não concordando com esse entendimento, o Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que (i) “*a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas não encontra respaldo jurídico, eis que os valores foram devidamente retidos e recolhidos, ensejando, assim, o direito à compensação por expressa determinação legal*”

Apontou, ainda que (ii), ao contrário do que restou consignado no despacho decisório proferido, nas faturas emitidas estariam discriminados os valores das prestações de serviço. Requereu, neste sentido, a realização de perícia para “*demonstrar que os valores retidos na fonte encontram-se corretos, ou seja, que a Requerente efetivamente aplicou a alíquota de 1,5% sobre o valor correspondente aos serviços prestados pelos cooperados*”.

A DRJ em Campinas (SP), ao analisar o pleito do contribuinte, entendeu por bem julgá-lo como totalmente improcedente. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PERÍCIA. NÃO CABIMENTO.

Incabível a realização de perícia quando se trata de matéria passível de prova documental, bem como quando a documentação acostada aos autos se mostra suficiente para formar a convicção do julgador.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos pedidos de repetição de indébito e de compensação é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.

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

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, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte de que trata o art. 652 do RIR/99. Não se enquadra no disposto acima a simples indicação na fatura de percentual incidente sobre o valor total faturado. Indeferido o direito creditório não se homologa a compensação dele decorrente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Com a intimação do teor acórdão proferido, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, em sede preliminar aduz pela (i) nulidade do acórdão proferido, por ter cerceado seu direito de defesa quando entendeu pela desnecessidade da realização de perícia. No mérito, repisou (ii) os argumentos apresentados no apelo inicial.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e, em um primeiro momento distribuídos ao ex-conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, que deixou os quadros do colegiado que compunha. Neste sentido, foi realizado novo sorteio, sendo os autos distribuídos a mim para julgamento.

Este é o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-001.108 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.724646/2011-28

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 05/10/2012, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 31/10/2012, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

#### DA PRELIMINAR

#### DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Em sede preliminar, o Recorrente alega que, ao indeferir o seu pedido para realização de perícia, o acórdão recorrido teria cerceado o seu direito de defesa.

Aduz, neste sentido, que “as provas trazidas pela Recorrente não possibilitaram a análise da correta base de cálculo e do imposto de renda devido, necessária a prova pericial em atenção ao princípio da verdade material e não o seu indeferimento”.

Não assiste razão ao Recorrente neste ponto.

Quando se analisa a decisão proferida pela Turma de Julgamento *a quo*, verifica-se que o indeferimento da realização da perícia foi devidamente fundamentado, *in verbis*:

A contribuinte entende, ainda, que persistindo a dúvida pelo atendimento parcial à intimação, a fiscalização deveria expedir nova intimação e/ou determinar a realização de diligência, em busca da verdade material, antes de elaborar a decisão.

No entanto, *in casu*, como visto, não houve dúvida quanto ao atendimento da intimação. Em verdade, a fiscalização constatou que as faturas não permitem identificar a base de cálculo do imposto previsto no art. 652 do RIR/99, pois emitidas em desacordo com a legislação vigente.

Nesse contexto, não se verifica qualquer mácula no procedimento fiscal. A legislação transcrita neste voto é taxativa no sentido de que a inobservância do correto preenchimento da fatura emitida implica considerar, a título de demais serviços, o total faturado no documento fiscal.

Ainda que se admitisse ser plausível a apresentação pela contribuinte de outros elementos comprobatórios, suficientes a confirmar os dados dos documentos fiscais de sua emissão, porque não atendidos os requisitos legais para o seu correto preenchimento, trata-se de matéria de prova a ser regularmente ofertada, por ora da manifestação de inconformidade, mormente quando se constata não ter sido satisfeita a instrução processual que competia ao sujeito passivo, a despeito da oportunidade oferecida pela fiscalização.

Nesse caso, a diligência e/ou perícia só se justificaria se trazidos na defesa outros documentos a demonstrar a composição do percentual apontado nas faturas anexadas, sobre os quais pairasse dúvida, não sendo esta a hipótese dos presentes autos.

Portanto, o que se observa é que a DRJ que proferiu o acórdão fundamentou o indeferimento da perícia, sob o argumento de que não haveriam dúvidas a serem dirimidas e que os elementos constantes nos autos já eram suficientes para tomada de decisão.

Assim, tendo sido fundamentado o indeferimento da perícia, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido, nos termos da súmula CARF n.º 163. Confira-se:

#### Súmula CARF n.º 163

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.

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-001.108 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.724646/2011-28

Neste sentido, vota-se por REJEITAR a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

**DOS CRÉDITOS APURADOS PELO CONTRIBUINTE. DA POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO EM DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.**

A discussão posta no presente processo não é nova no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, uma vez que versa, basicamente, sobre a possibilidade de as cooperativas de trabalho médico indicarem, em declarações de compensação, o imposto de renda retido pelos tomadores dos serviços por ela oferecidos, independentemente ou não da natureza daquela prestação de serviços.

O artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 prevê a possibilidade de compensação do IRRF incidente sobre a prestação de serviços das cooperativas de trabalho em geral, nos seguintes termos:

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.

§ 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.

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.

O que se denota da redação do caput dispositivo legal acima transcrito é que as importâncias pagas às cooperativas de trabalho, relativas a “serviços pessoais” que lhe forem prestados por associados da cooperativa ou colocados à disposição, estão sujeitas à retenção na fonte do IR, à alíquota de 1,5%.

Por outro lado, o parágrafo 1º do artigo 45 determina, de forma expressa, a necessidade de compensação daqueles valores com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (cooperados).

E aqui se fala em “determinação”, na medida em que, nos termos do parágrafo 2º do dispositivo legal, o imposto de renda retido só poderá ser objeto de restituição, caso a cooperativa comprove, em cada ano-calendário, a impossibilidade de se fazer a referida compensação.

Pois bem.

No presente caso, o primeiro ponto que chama a atenção deste relator é que, nos termos do despacho decisório exarado, a DRF em Campinas não apontou qualquer divergência entre os valores utilizados como créditos pelo Recorrente e aqueles que haviam sido retidos, recolhidos e declarados pelas fontes pagadoras. Pelo contrário, o despacho decisório deixou claro que foi verificado “*no sistema SIEF sua compatibilidade com as declarações em DIRF das respectivas fontes pagadoras (fls. 2281/2295).*”.

Na discussão ora em análise, portanto, não há divergência – pelo menos ela não foi apontada pela DRF – entre os valores retidos pelos tomadores de serviços e aqueles indicados nas declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte, ora Recorrente.

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-001.108 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.724646/2011-28

O que se denota do despacho decisório é que o indeferimento das declarações de compensação se deu pelo fato de o contribuinte, em síntese, não ter segregado nas faturas os valores que, a princípio, não poderiam ser objeto da incidência do imposto de renda na fonte, tais como “*segunda via de cartão, mensalidade por quarto coletivo, diárias, materiais e taxa por inscrição de usuário*”. Veja-se o que constou do despacho decisório:

Em que pesem essas alegações, o que se depreende das faturas selecionadas para amostragem é que a forma de cálculo elaborada e adotada unilateralmente pelo contribuinte segue um modelo que não encontra respaldo na legislação que regula a compensação tributária pretendida (IRRF de Cooperativa) haja vista que os valores indicados como IRRF têm por suporte, entre outros, custos e/ou despesas que se acham discriminados nas faturas (citando-se como exemplos segunda via de cartão, mensalidade por quarto coletivo, diárias, materiais e taxa por inscrição de usuário), não correspondendo, portanto, exclusivamente a efetivos serviços pessoais que pudessem ter sido prestados pelos associados da UNIMED CAMPINAS, contrariando o disposto no § 1º do art. 45 da Lei nº 8.541/92, acima transcrito, mencionado pelo próprio contribuinte.

A DRF apontou, assim, que “a Coordenação do Sistema de Tributação manifestou-se em caráter normativo por meio do Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 1, de 11/02/93 (D.O.U. de 15/02/93), declarando no subitem 1.1 do ADN que as cooperativas de trabalho devem em suas faturas discriminar dos valores correspondentes a outros custos ou despesas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados; enquanto no subitem 1.2 declara que a alíquota de cinco por cento (então vigente) incide apenas sobre as importâncias relativas aos servidores”.

Portanto, no entendimento consignado no despacho decisório, a DRF demonstrou que o contribuinte, ao supostamente não segregar de forma correta os valores constantes nas faturas emitidas, teria descumprido determinação legal e, por isso, não poderia se aproveitar dos valores retidos nas declarações de compensação. Confirma-se a conclusão constante do despacho decisório:

O resultado da verificação dos itens de amostragem permite concluir que o total do universo que a interessada identificou nos Demonstrativos de Constituição do Crédito integrantes dos PERDCOMP sob exame não atende aos preceitos legais anteriormente aludidos à vista da inadequada elaboração de suas faturas haja vista a não segregação em suas faturas dos valores decorrentes da prestação de serviços pessoais por seus associados, conduzindo a indicações de créditos por IRRF de Cooperativa os quais não são passíveis de validação neste processo.

Portanto, a Fiscalização entendeu por bem não reconhecer a totalidade dos créditos de IRRF pleiteados pela Recorrente, porque esta, a princípio, não teria cumprido os requisitos previstos na legislação, notadamente o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.541/92 e no então vigente artigo 652 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/99).

Para chegar a esta conclusão, a fiscalização demonstrou que o contribuinte também teria descumprido a determinação da própria Receita Federal do Brasil (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 11/02/93), no que tange à necessidade de discriminação, no documento fiscal, dos valores correspondentes aos serviços prestados e a outros custos ou despesas.

Há que se ressaltar, neste ponto, que a presente discussão, ao contrário do consignado no acórdão recorrido, não tem relação com a diferenciação das modalidades de contratos comercializados pelos planos de saúde (pré ou pós pagamento), e aplicação ou não do

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-001.108 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.724646/2011-28

entendimento exarado pela RFB na Solução de Consulta COSIT n.º 59/2013<sup>1</sup> nas retenções sofridas antes da pacificação do entendimento pela Receita Federal do Brasil.

O que se denota do despacho decisório é que a motivação para que os créditos indicados nas declarações de compensação fossem indeferidos (e, por consequência, para que as compensações não fossem homologadas) está arrimada no fato de que, aos olhos da fiscalização, o contribuinte não teria discriminado de forma correta, nas faturas emitidas, a natureza “*das importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas*”, nos termos do comando Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 1, de 11/02/93.

Todavia, em que pese ter apontado (mas sem discriminá-las) algumas rubricas que, supostamente, não poderiam ser objeto de retenção (“*segunda via de cartão, mensalidade por quarto coletivo, diárias, materiais e taxa por inscrição de usuário*”), a DRF não apontou quais as retenções estavam corretas.

Ou seja, *data venia*, não houve investigação, por parte da fiscalização, para apontar de forma precisa quais as rubricas estavam sujeitas às retenções do IR e se essas retenções ratificariam, ao menos em parte, o direito creditório invocado pelo Recorrente .

Veja-se, neste sentido, que ao responder a intimação que lhe foi enviada no curso do procedimento de fiscalização (fls. 1699 e seguintes), o contribuinte, além de apresentar as faturas que deram origem às retenções, pontuou que:

A base de cálculo do imposto de renda, ou seja, os serviços prestados pelos cooperados, traduzem-se na produção médica: consultas e honorários médicos, cujos valores são apurados mensalmente e correspondem a um percentual do valor da fatura, tendo em vista os demais valores que ha compõe, tais como serviços hospitalares, exames e medicamentos que não compõem a referida base de cálculo.

E quando se analisa as faturas emitidas e entregues à fiscalização (fls. 2300 e seguintes), pode-se verificar que, a princípio, em nenhum dos casos o valor total de faturamento corresponde à base de cálculo do IRRF. O que se observa é que a base de cálculo é sempre em valor inferior ao valor total cobrado dos tomadores dos serviços prestados pela cooperativa Recorrente.

Neste sentido, não se vislumbra, em um primeiro momento, qualquer descumprimento aos dispositivos legais, em especial ao que dispõe o artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 e o então vigente artigo 652 do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000/99).

Já no que tange ao que dispõe o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 1/93, o dispositivo infra-legal da Receita Federal do Brasil, que não pode se sobrepor ao comando do

---

<sup>1</sup> Nesta solução de consulta, a COSIT demonstrou, em síntese, que os contratos denominados como sendo de “preços pré-estabelecidos” não estariam sujeitos à retenção do IR à alíquota de 1,5%. Confira-se: 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. 1.º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1.º, e 652; PN CST n.º 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26.

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-001.108 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.724646/2011-28

legislador, diga-se desde já, em nenhum momento, aponta como deve ser a discriminação dos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas. O que se lê daquela orientação é apenas a necessidade de discriminação das parcelas que compõe o faturamento, para que não haja dúvidas quanto às retenções do IRRF apontadas pelo legislador.

Feitas essas considerações, sabe-se que o entendimento deste relator, já consignado em diversos votos exarados, é se sempre buscar a Verdade Material, notadamente quando se está tratando de direito creditório.

No presente caso, pela documentação acostada aos autos, não se sabe, ao certo, qual seria a parcela (percentual, tipo de prestação de serviços, etc.) que compôs a base de cálculo do IRRF, até mesmo porque a fiscalização se ateve a apontar, por amostragem, as parcelas que não poderiam ser objeto de retenção.

Não se desconhece, por outro lado, que na ÚNICA intimação endereçada ao contribuinte (fls. 2296), a fiscalização requereu que fosse explicitado, “*detalhadamente, como foram determinados os valores de IRRF declarados como crédito nas DCOMP em exame*”.

Contudo, após a entrega das faturas que deram ensejo ao IRRF reivindicado como direito creditório, em que, a princípio, havia uma discriminação dos valores cobrados dos tomadores dos serviços, a fiscalização não aprofundou as investigações e não requereu qualquer outro documento ou informação do contribuinte.

Não se pode perder de vista, neste ponto, que o contribuinte efetivamente suportou as retenções e que estas foram confirmadas, na integralidade, pela fiscalização, quando da análise das DIRF's dos tomadores dos serviços.

Assim, o indeferimento da integralidade do direito creditório, sem a devida investigação e, principalmente, a separação de forma minuciosa dos valores sujeitos ou não ao IRRF, trará inúmeros prejuízos ao contribuinte, porque este ficará impossibilitado de exercer seu direito creditório.

Neste sentido, tendo como Norte o princípio da Verdade Material, VOTA-SE pela CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade origem aponte, após a intimação do contribuinte para apresentar o detalhamento das retenções e a natureza das respectivas operações, quais os valores indicados nas faturas emitidas pelo contribuinte não estão sujeitos, a princípio, à retenção do IRRF e quais os valores estariam sujeitos àquele IR, apontando as respectivas retenções e recolhimentos para cada uma daquelas rubricas.

Deverá ser elaborado relatório conclusivo sobre a diligência, intimando-se o contribuinte a se manifestar no prazo de 30 dias. Após este prazo, independentemente da manifestação da Recorrente, os autos deverão retornar ao CARF para julgamento.

É como oriento o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias