



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.724646/2011-28
ACÓRDÃO	1302-007.333 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

PROVAS JUNTADAS APÓS RESULTADO DA DILIGÊNCIA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

O artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972 elenca as hipóteses em que poderiam ser produzidas novas provas no processo administrativo fiscal, sob pena de preclusão.

Tal dispositivo legal deve ser interpretado em conjunto com uma série de outros valores, tais como o princípio da verdade material e do informalismo moderado, além do controle de legalidade do processo administrativo, de modo que eventuais provas que sejam intrinsecamente relacionadas à relação jurídico-tributária sob litígio poderiam ser aceitas, por alterar ou infirmar a convicção do julgador administrativo, acarretando a perda do resultado útil do processo administrativo fiscal.

Contudo, não pode a Administração Pública se curvar a analisar provas a todo momento processual, sob pena de transformar o formalismo moderado e a verdade material em um informalismo deliberado e na inverdade material, fulminando as regras que regem o processo administrativo fiscal.

No caso concreto, foi facultado ao contribuinte apresentar tais provas, que não são novas, em quatro oportunidades, no entanto, somente após concluída a diligência fiscal, estas foram apresentadas. Impõe-se o não conhecimento de tais provas.

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

Nos termos da Súmula CARF nº 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. Portanto, não há nulidade da decisão de piso que fundamentou o afastamento do pleito do contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A apresentação de informes de rendimento sem a assinatura dos responsáveis não é suficiente para a comprovação de retenção na fonte do imposto de renda, quando as referidas retenções sequer foram informadas em DIRF. Ausentes outras provas que indiquem o recebimento líquido das aplicações financeiras, o direito creditório não deve ser reconhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório relativo a IRRF referente ao ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 2.621.594,66, e homologar as compensações objeto do presente processo até o limite do direito creditório reconhecido, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

RELATÓRIO

Aproveito o relatório elaborado pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, na oportunidade em que lavrada a Resolução nº 1302-001.108, na sessão de 17 de novembro de 2022:

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, (...)”*.

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.

Na oportunidade em que esse CARF se manifestou sobre as alegações do Recurso Voluntário da contribuinte, foi convertido o julgamento em diligência, veja:

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.

A contribuinte foi intimada às fls. 3.162 a 3.163 para “1) *apresentar detalhamento das retenções e a natureza das respectivas operações*; 2) *apontar quais valores indicados nas faturas estão e os que não estão sujeitos à retenção do IRRF*; 3) *informar as respectivas retenções para cada uma das rubricas*” e apresentou seus documentos (fls. 3.169 a 3.786).

O resultado da diligência determinada por esse tribunal administrativo, conforme **Informação Fiscal EQAUD IRPJCSLL 8RF nº 538/2024** (fls. 3.787 a 3.790), foi a seguinte:

Conclusão

10. Segundo a resposta do recorrente, o total faturado foi de R\$ 537.554.210,64, dos quais:

- i) R\$ 333.827.805,55 foram relativos a “serviços complementares – exames e medicamentos”, sobre os quais não incidiu o IRRF;
- ii) R\$ 203.726.405,09 referem-se aos serviços prestados pelos associados em consultas e honorários, sobre os quais incidiram o IRRF; e
- iii) R\$ 2.950.389,76 teria sido o total retido.

11. No cotejo das retenções informadas em PER/DCOMP com os valores encontrados nas DIRF das fontes pagadoras, conclui-se que:

11.1. **desconsiderando** o CNPJ básico da fonte pagadora, o total reconhecido em valor original foi de R\$ 2.621.594,66, não sendo confirmados R\$ 374.666,89.

11.2. **considerando** o CNPJ básico das fontes pagadoras, o total reconhecido em valor original foi de R\$ 2.468.349,74, não sendo confirmados R\$ 527.911,81.

Intimada a contribuinte do resultado da diligência em 23/02/2024 (fl. 3.793), apresentou, em 21/03/2024, pedido de prorrogação de prazo para apresentar novos documentos junto às instituições financeiras até o dia 10/04/2024 (fl. 3.799).

No dia 10/04/2024, então, apresentou nova petição, acompanhada de diversos documentos, com vistas a comprovar a efetiva retenção do imposto de renda feita (fls. 3.803 a 6.907).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

A admissibilidade do recurso voluntário já foi analisada na oportunidade em que decidida a conversão do julgamento em diligência. Assim entendeu o relator:

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 nº 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.

Portanto, nada há que se reparar na análise feita, de modo que o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

PRELIMINARES

Juntada de documentos posteriores à diligência – não conhecimento

Conforme relatado, a contribuinte juntou documentos que comprovariam a liquidez do direito creditório pleiteado, referente a retenções na fonte não comprovadas (fls. 3.803 a 6.907).

Contudo, tais documentos foram juntados somente após a conclusão da diligência fiscal.

A sequência fática do processo é a seguinte:

(1) A contribuinte transmitiu 38 PER/DCOMPs nos anos de 2007 e 2009 (fls. 5 a 2.241, abaixo listadas), as quais foram indicado tratamento manual (fl. 2.267) e foi ela intimada, em 14/11/2011, a apresentar as notas fiscais e faturas referentes aos serviços prestados a determinadas empresas, bem como para explicar detalhadamente os valores retidos na fonte do imposto de renda (fls. 2.296 a 2.997; AR à fl. 2.298):

PERDCOMP Nº	PERDCOMP Nº
18827.25135.100209.1.7.05-8441	03540.10248.011007.1.3.05-0380
40959.54847.100209.1.7.05-8009	14787.51401.011007.1.3.05-6228
21100.53735.100209.1.7.05-5074	30628.28431.011007.1.3.05-0045
15481.22906.100209.1.7.05-1502	15581.20822.051107.1.3.05-8001
33683.83834.100209.1.7.05-2941	14253.39182.051107.1.3.05-6673
00778.47928.100209.1.7.05-9716	04098.16285.051107.1.3.05-0140
40812.76263.100209.1.7.05-3120	05756.02291.100209.1.7.05-0900
28277.71535.110209.1.7.05-4062	31846.07216.100209.1.7.05-9746
07925.49279.110209.1.7.05-6215	22381.02460.100209.1.7.05-6219
24226.69652.110209.1.7.05-0535	37859.06651.100209.1.7.05-0321
13807.12552.050707.1.3.05-6300	20573.72694.100209.1.7.05-7041
05769.94489.050707.1.3.05-7058	16914.10398.100209.1.7.05-9001
15130.42164.050707.1.3.05-4075	08797.53978.300309.1.7.05-5050
23682.53017.070807.1.3.05-7519	11666.62057.300309.1.7.05-0923
11387.58215.070807.1.3.05-0536	01605.23409.300309.1.7.05-6202
42758.73254.070807.1.3.05-5520	38470.14525.201009.1.7.05-1434
20598.40566.050907.1.3.05-4333	00899.70789.020409.1.7.05-4424
10329.81704.050907.1.3.05-4817	14755.58837.020409.1.7.05-5029
20279.08008.050907.1.3.05-3051	41207.38008.110810.1.2.05-3377

1. Apresentar as notas-fiscais/faturas referentes aos serviços prestados às empresas abaixo identificadas pelos CNPJ informados nos Demonstrativos da Constituição do Crédito – IRRF Cooperativas constantes dos PERDCOMP em análise:

CNPJ BÁSICO	PERÍODO
23.274.194	Julho/2007
43.643.139	Janeiro a Dezembro/2007
45.787.678	Janeiro a Dezembro/2007

2. Explicitar, detalhadamente, como foram determinados os valores de IRRF declarados como crédito da interessada nos PERDCOMP aqui discriminados.

(2) Em resposta à intimação sobre o tratamento manual, apresentou manifestação e diversos documentos (fls. 2.299 a 3.020).

(3) O Despacho Decisório SEORT DRF/CPS/013/2012 (fls. 3.031 a 3.034), entendeu que a análise das faturas apresentadas evidenciou que não contemplam o destaque das importâncias correspondentes a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, as quais dariam origem ao IRRF compensável. Por amostragem, entendeu que a forma de cálculo elaborada e adotada pela contribuinte não encontra respaldo na legislação que regula a compensação tributária de IRRF de cooperativas, porquanto têm suporte que não se vinculam a efetivos serviços pessoais que pudessem ter sido prestados pelos associados da UNIMED CAMPINAS, contrariando o §1º do artigo 45 da Lei nº 8.541/1992. Exemplifica que algumas retenções identificadas são: segunda via de cartão, mensalidade por quarto coletivo, diárias, materiais e taxa por inscrição de usuário.

Ainda, invoca o teor do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/1993, segundo o qual as cooperativas de trabalho devem discriminar em suas faturas os valores correspondentes a outros custos ou despesas e as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados, porquanto a alíquota de cinco por cento, vigente à época, incidiria somente sobre as importâncias relativas aos servidores.

Por isso, a contribuinte não teria atendido aos preceitos legais, já que não teria segregado em suas faturas os valores decorrentes da prestação de serviços pessoais por seus associados, conduzindo a indicação de créditos de IRRF de cooperativa não passíveis de validação.

O crédito pleiteado foi indeferido e não foram homologadas as compensações, sendo que o saldo devedor foi formalizado no processo nº 10830.724676/2011-34.

(4) Intimada em 12 de janeiro de 2012 (fl. 3.035), na manifestação de inconformidade apresentada (fls. 3.037 a 3.043), não apresentou nenhum documento que atestasse as retenções na fonte.

(5) Na decisão da DRJ (fls. 3.110 a 3.134), foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade.

(6) No Recurso Voluntário apresentado (fls. 3.139 a 3.150), novamente, não se apresentou nenhum documento comprobatório para comprovar as retenções na fonte.

(7) Após a Resolução nº 1302-001.108, foi intimada a “1) *apresentar detalhamento das retenções e a natureza das respectivas operações*; 2) *apontar quais valores indicados nas faturas estão e os que não estão sujeitos à retenção do IRRF*; 3) *informar as respectivas retenções para cada uma das rubricas*” e apresentou documentos (fls. 3.169 a 3.786).

(8) Então, concluída a diligência e intimada a se manifestar sobre o seu resultado, apresentou *novos documentos* com vistas a comprovar o seu direito (fls. 3.803 a 6.907).

Ora, a contribuinte teve **quatro oportunidades** para juntar tais produzir tais provas, a serem escrutinadas durante o procedimento administrativo: na intimação inicial do tratamento

manual das PER/DCOMPs, em sua impugnação, no seu recurso voluntário e no despacho inicial da diligência determinada por este CARF.

Contudo, somente agora, após concluída a diligência fiscal, apresenta uma enorme monta de documentos, de instituições financeiras, os quais tinha acesso anteriormente.

Não obstante em diversas oportunidades eu tenha me manifestado para aceitar a produção de provas após a juntada do Recurso Voluntário, sobretudo quando são intrinsecamente ligadas à relação jurídico-tributária sob litígio, nesse caso, a conduta praticada pela contribuinte indica para dois possíveis cenários: descaso com o ônus probatório que deveria ter sido exercido nas quatro oportunidades em que teve para se manifestar, *notadamente no momento inicial da diligência*, ou deliberadamente não quis juntar tais documentos anteriormente, causando embaraço ao deslinde do processo administrativo.

Considerando que por quatro vezes a contribuinte poderia ter produzido as provas juntadas às fls. 3.803 a 6.907, mas somente após concluída a diligência fiscal as trouxe aos autos, **não há como aceitá-las**, pois isso significaria que o *formalismo moderado* que impera no processo administrativo, na verdade, trata-se um *informalismo unilateralmente deliberado* e que a Administração Pública deveria se curvar aos anseios dos contribuintes em busca de uma *(in)verdade material* utilizada de forma *manipulada a frustrar outros valores que regem a Administração*.

Além disso, embora eu tenha uma interpretação mais alargada dos requisitos do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, nenhuma de suas hipóteses foi indicada pela contribuinte ao juntar tais documentos aos autos.

Por essas razões, não conheço dos documentos juntados às fls. 3.803 a 6.907.

Nulidade do Acórdão Recorrido

Tal preliminar, aduzida no Recurso Voluntário, foi enfrentada pelo i. conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias:

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 nº 163. Confira-se:

Súmula CARF nº 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.

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

Coaduno com o entendimento acima exposto, motivo adoto as mesmas razões para fundamentar minha decisão e afastar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

MÉRITO

A denominada Declaração de Compensação (“**DCOMP**”) tem o condão de formalizar o encontro de contas entre a contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa da primeira. Cabe a esta, então, responsabilizar-se pelas informações sobre os créditos e débitos e manter a guarda de provas suficientes para, em sendo o caso, submeter à autoridade tributária para sua análise, verificação e confirmação.

Nesse procedimento administrativo, provocado pela contribuinte, é interessante notar que o conjunto de provas que podem ser produzidas é amplo. Isso reflete o posicionamento jurisprudencial deste tribunal administrativo que, inclusive, editou súmula com eficácia vinculativa aos julgadores, nos termos do RICARF.

É o exemplo da Súmula CARF nº 143, veja a sua redação:

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.

Tratando-se de matéria sujeita à comprovação da contribuinte, no mínimo, é necessário que esta se mova no sentido de comprovar o seu direito, pelos mais diversos meios idôneos que possa fazer. É o exemplo, no caso de retenção de imposto na fonte, de se juntar aos autos os comprovantes líquidos de recebimento e as notas fiscais emitidas, na impossibilidade de se obter outros documentos que estão sob guarda de terceiros.

O direito creditório postulado pela contribuinte, nos termos do artigo 170 do CTN, deve ser líquido e certo, cuja comprovação, portanto, parte da autora do pedido. A contribuinte, nesse caso, deveria valer-se do previsto no artigo 74, §11º, da Lei nº 9.430/1996 e do inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Feitas essas considerações *em tese*, passa-se ao caso.

Colaciono as considerações contidas na resolução deste processo, por bem delimitar o mérito do caso concreto:

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 nº 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.

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. Confira-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 entendimento exarado pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 59/2013 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 nº 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 nº 8.541/92 e o então vigente artigo 652 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/99).

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

Após essas considerações contidas na Resolução nº 1302-001.108, o resultado da diligência constatou que a planilha apresentada pela contribuinte no início da diligência difere do direito creditório pleiteado (planilha de fl. 3.779 vs. PER/DCOMP). Ao cotejar as DIRFs das fontes pagadoras, nos códigos 3280 e 1708, foi constatada retenção na fonte de R\$ 2.621.594,66, destacando:

5. A retenção de IR na fonte incidente sobre serviços pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho deve ser efetuada no código 3280. Entretanto, devido à possibilidade de equívoco de algumas fontes pagadoras, foram também relacionadas acima as retenções no código 1708, relativos a *remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica*, uma vez que não aproveitadas na dedução do IRPJ a pagar e/ou formação de saldo negativo.

Assim, dois cenários foram delineados: (i) com base nas DIRFs, a retenção na fonte do período totalizou R\$ 2.621.594,66; e (ii) filtrando apenas as retenções na fonte pelo CNPJ básico das fontes pagadoras, o resultado foi de R\$ 2.468.349,74.

Diante das informações prestadas pela autoridade fiscal, o caso está maduro para julgamento.

Entendo que para a confirmação do crédito pleiteado, devem ser consideradas as retenções na fonte do imposto de renda sob os códigos 3280 (IRRF – Rem. Serv. Prest. Associad. Coop. Trabalho) e 1708 (IRRF - Remuneração Serviços Prestados por Pessoa Jurídica).

Ao proceder dessa forma, exclui-se qualquer dilema atinente às retenções que compuseram o período de apuração e sua vinculação com os *serviços pessoais* que ensejam a retenção na fonte de 1,5% do imposto de renda, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92.

Por outro lado, não entendo ser adequada a restrição por CNPJ da fonte pagadora, o que resultaria no reconhecimento do crédito a menor em desfavor da contribuinte, porquanto, de fato, a contribuinte sofrera tais retenções apontadas em consulta ao sistema DIRF.

Adicionalmente, não vislumbro nos autos comprovação da contribuinte sobre a totalidade dos créditos informados nas DCOMPs. Suas alegações são genéricas no que tange à individualização das retenções e à comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado. As faturas apresentadas e as planilhas, por outro lado, são documentos que auxiliam no reconhecimento do direito creditório, mas não irrefutavelmente o comprovam. Por essa razão, não há que se confirmar a integralidade das retenções na fonte do imposto de renda.

Diante do exposto, entendo ser o caso de se confirmar as retenções na fonte do imposto de renda no montante total de R\$ 2.621.594,66.

Conclusão

Ante aos fundamentos acima, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou **parcial provimento** ao Recurso Voluntário para confirmar as retenções na fonte do imposto de renda no montante de R\$ 2.621.594,66, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator