



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



**Processo nº** 10845.720080/2010-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-001.874 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 01 de setembro de 2020  
**Recorrente** SANTOS CLÍNICA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

IRRF. DIREITO SUPERVENIENTE. SÚMULA CARF Nº 143.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação do direito superveniente previsto na Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

## **Relatório**

### **Per/DComp e Despacho Decisório**

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp), e-fls. 03-64, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto Retido na Fonte (IRRF), código 3280, no valor total de R\$199.950,99 referente ao período de abril a dezembro de ano-calendário de 2005, para compensação dos débitos ali confessados:

<b>Per/DComp</b>	<b>Meses do Ano-Calendário de 2005</b>	<b>Valor IRRF – R\$</b>
11393.11203.030505.1.3.05-0494	Abril	35.693,08
27240.62342.300505.1.3.05-5660	Maio	24.933,25
38543.08227.010705.1.3.05-2108	Junho	25.376,99
34887.47601.230805.1.7.05-5556	Julho	23.110,94
40715.16905.260805.1.3.05-4848	Agosto	21.814,11
34754.24090.031005.1.3.05-6453	Setembro	21.051,52
00329.91697.031105.1.3.05-7931	Outubro	20.340,99
07338.78148.011205.1.3.05-2098	Novembro	13.871,50
14529.11962.030106.1.3.05-0573	Dezembro	13.758,61
<b>Total</b>		<b>199.950,99</b>

Consta no Despacho Decisório DRF/Santos/SP n.º 60, de 05.05.2010, e-fls. 99-105, em que as informações relativas ao reconhecimento do direito creditório foram analisadas das quais se concluiu pelo deferimento em parte do pedido:

HOMOLOGAR AS COMPENSAÇÕES, constantes do demonstrativo acima até o montante do direito creditório reconhecido do saldo do IRRF incidente sobre receita decorrente da prestação de serviços pela cooperativa no ano de 2005 [...] o crédito em questão apurado no período de abril a dezembro de 2.005 através do presente processo no montante de R\$ 178.454,03.

#### **Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma/DRJ/SPO/SP n.º 16-57.728, de 13.05.2014, e-fls. 174-175:

PER/DCOMP. COMPENSAÇÃO. IRRF. ÔNUS DA PROVA.

A compensação tem como pressuposto a existência de crédito líquido e certo em favor do sujeito passivo, cabendo a ele o ônus da prova.

O IRRF sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser utilizado para fins de compensação ou restituição, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

#### **Recurso Voluntário**

Notificada em 12.05.2016, e-fl. 184, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 13.06.2016 (segunda-feira), e-fls. 185-352, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

Com essa sistemática, o contribuinte, no caso a Cooperativa de Trabalho, é informada do valor que foi retido do trabalho executado por seus médicos sócio/cooperados e procede a compensação estabelecida no permissivo do artigo 45 da Lei 8.541/1992, reconhecido no V. Acórdão recorrido.

Ocorre que, no instante em que a Cooperativa não presta serviço por via de contratação de profissionais que não estejam regularmente a ela vinculados como sócios/cooperados, presume que a retenção determinada pela Receita Federal, esteja sendo repassada no único código existente para a forma do serviço prestado, seja sob o

Código de Retenção 3280; assim, no instante em que sofre a retenção, por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados, procede a respectiva compensação.

Quem procede ao erro na informação à Receita Federal, sobre a origem dos repasses que efetua, não é a Cooperativa que, ao fazer compensação de créditos fiscais, está agindo em conformidade com os preceitos indicados na legislação, se existe erro no recolhimento a responsabilidade é daquele que procedeu a Retenção na Fonte; o código de RETENÇÃO quem indica é o tomador de serviço e, a Cooperativa somente tem conhecimento do código sob o qual foi procedido o repasse ao Estado, no ano seguinte ao período das compensações efetuadas mês a mês, quando lhe é entregue o Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenções de Imposto de Renda na Fonte, no final do mês de fevereiro, após as operações de compensação já efetuadas durante todo o exercício antecedente.

Nestes presentes autos, o erro que foi praticado pelo tomador de serviços foi informado à Receita Federal, e na análise das justificativas apresentadas, não foi apreciado, portanto o prestador de serviço que teve o imposto retido é que está recebendo a punição pelo erro procedido por terceiros.

A Receita Federal, por seu lado, não poderia exigir do contribuinte prova sobre fato que é do seu conhecimento, seja, a DIRF da Cooperativa, não apresenta qualquer pagamento procedido por serviço prestado por terceiros, pessoas físicas, confirmando a informação prestada nos autos de que o Tomador de Serviços errou ao indicar a retenção na fonte repassada sob o Código de Retenção n.º 1708. [...]

Ora! Eméritos Conselheiros, a matéria pertinente ao erro de indicação do código, procedida pelos Tomadores de Serviços, indicando Código 1708 ao invés do Código 3280, foi a única razão argüida pela Contribuinte, e conforme consta das presentes Razões Recursais, a impossibilidade material de ser fornecida mão de obra sem vínculo da associação cooperativa, está demonstrada na apresentação das DIRFs onde constam na geração de receitas e repasses somente o trabalho efetuado pelos indigitados Cooperados, cuja prova documental, entendeu-se na oportunidade como tumultuária em razão do grande volume de informações que implica (Livro de inscrição dos Cooperados que geraram a receita tributada na fonte) e desnecessária sua produção (DIRFs periódica e regularmente entregues à Receita Federal).

Nesta oportunidade, demonstrando essa acertiva e confirmando tudo o quanto constata-se nestes autos, apresenta a Ficha de inscrição de Cooperados para constatação do vínculo que autoriza a compensação procedida.

No que concerne ao pedido conclui que:

Diante o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso para o fim de reformar a Respeitável Decisão Recorrida, homologando a compensação dos créditos que por erro do Tomador de Serviços apresentou erro no código identificador, e em assim o fazendo estará sendo corrigida não só a falha do sistema de arrecadação como também, estará esse Egrégio Conselho aplicando o mais comezinho princípio de justiça onde a pena não deve ultrapassar a pessoa daquele que comete o erro punível.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

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

### **Delimitação da Lide**

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao pagamento a maior IRRF, código 3280, no valor total de R\$21.496,96 (R\$199.950,99 – R\$178.454,03) referente ao período de abril a dezembro de ano-calendário de 2005 (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

### **Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que o direito creditório pleiteado deve ser reconhecido na sua integralidade.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos (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).

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 nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

Apenas nas situações mediante comprovação do erro em que se funde de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e erros de escrita ou de cálculos podem ser corrigidas de ofício ou a requerimento da Requerente. O erro de fato é aquele que se situa no conhecimento e compreensão das características da situação fática tais como inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o procedimento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. A este poder/dever corresponde o direito de a Recorrente retificar e ver retificada de ofício a informação fornecida com erro de fato, desde que devidamente comprovado. Por inexatidão material entendem-se os pequenos erros involuntários, desvinculados da vontade do agente, cuja correção não inove o teor do ato formalizado, tais como a escrita errônea, o equívoco de datas, os erros ortográficos e de digitação. Diferentemente, o erro de direito, que não é escusável, diz respeito à norma jurídica disciplinadora e aos parâmetros previstos nas normas de regência da matéria. O conceito normativo de erro material no âmbito tributário abrange a inexatidão quanto a aspectos objetivos não resultantes de entendimento jurídico tais como um cálculo errado, a ausência de palavras, a digitação errônea, e hipóteses similares. Somente podem ser corrigidas de ofício ou a pedido do sujeito passivo as informações declaradas a RFB no caso de verificada circunstância objetiva de inexatidão material e mediante a necessária comprovação do erro em que se funde (incisos I e III do art. 145 e inciso IV do art. 149 do Código Tributário Nacional e art. 32 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

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

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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

O Parecer Normativo Cosit n.º 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

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

Retenção exclusiva na fonte

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

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

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

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 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.

No caso específico de cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, a Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 8.981, de 1995)

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

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

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

Por seu turno a Solução de Consulta Cosit/RFB n.º 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 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. [...]

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, e art. 34 da Lei n.º 10.833, de 2003, o procedimento de retenção deve obedecer à disciplina do art. 26 da IN RFB n.º 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 n.º 15, de 14 de março de 2018, tem-se que:

<b>Código</b>	<b>Especificação da Receita</b>	<b>Fato Gerador</b>	<b>Alíquota</b>
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%
0588	Pagamentos a Pessoas Físicas por Serviços Profissionais Prestados Sem Vínculo Empregatício (art. 65 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e art. 628, do RIR, de 1999)	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.	Tabela Progressiva
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%

Infer-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. Assim estão sujeitas à incidência do IRRF, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas

ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico/Recorrente relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas. O IRRF deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico/Recorrente com IRRF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. O IRRF pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa/Recorrente comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

De forma diversa, entretanto, estão sujeitas à retenção do IRRF, código 1708 - remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica -, 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 atinentes a ato não cooperado estão sujeitos ao regime de tributação de natureza de antecipação, podendo ser deduzidos do IRPJ devido no encerramento do período de apuração (art. 52 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985). Por essa razão não se subsumem aos procedimentos especiais previstos no 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.

Consta no Despacho Decisório DRF/Santos/SP n.º 60, de 05.05.2010, e-fls. 99-105, que foi emitido com base nos dados então existentes nos registros da RFB informados pela Recorrente à época da sua emissão que, após confrontados, emergiram incongruências:

Atinente ao direito creditório reclamado, o direito é procedente, visto tratar-se de cooperativa de serviços, cuja legislação de imposto de renda adotou um tratamento diferente, em razão de sua especificidade jurídica, permitindo, segundo o artigo 652 do Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, abaixo transcrito, que ela, dentro do ano calendário, possa compensar o imposto de renda dela retido, por, conta dos serviços prestados, com o retido por ela sobre os pagamentos feitos a seus associados. [...]

Bem como o crédito em questão apurado no período de abril a dezembro de 2005 através do presente processo no montante de R\$ 178.454,03.

Está registrado no Acórdão da 3ª Turma/DRJ/SPO/SP n.º 16-57.728, de 13.05.2014, e-fls. 174-175:

Quanto aos demais créditos, havidos a partir de abril de 2005, os números apresentados pela autoridade fazendária refletem com exatidão os elementos materiais juntados aos autos, em especial os extratos de retenção de fonte de fls. 65/79, copiados do sistema DIRF da RFB, como se vê a seguir:

- a) O valor total retido na fonte em favor da contribuinte, sob código 3280, no curso do ano de 2005, foi de R\$ 241.706,00, conforme extrato de fl. 65: [...]
- b) A distribuição mensal do valor de R\$ 241.706,00 apresenta-se conforme a planilha a seguir: [...]
- c) Esses números correspondem ao levantamento realizado pela autoridade fazendária quando da formalização do despacho decisório, refletidos na planilha de fl. 101: [...]

De outro lado, os comprovantes de rendimentos juntados pela interessada às fls. 120/130 (a) ou foram devidamente contemplados pela fiscalização junto à planilha de fl. 101, ou (b) não correspondem a recolhimentos realizados sob código de arrecadação 3280, como é o caso dos documentos de fls. 123 a 125 e 129/130. [...]

Em termos operacionais, a autorização normativa para compensação de créditos e débitos da espécie no curso do ano-calendário da retenção cinge-se a créditos

derivados de retenções realizadas sob o código 3280 (IRRF – Remuneração sobre serviços Prestados por Associados de Cooperativa de trabalho) e débitos declarados sob código 0588 (IRRF – Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício). [...]

Nesse contexto, eventuais erros cometidos na identificação dos créditos e débitos, quando do preenchimento dos documentos de arrecadação ou das declarações previstas na legislação tributária, devem ser devidamente comprovados pela interessada, de vez que a indicação do código de arrecadação é determinante para a definição do regime de compensação aplicável.

No caso concreto, não há provas nos autos de que erros da espécie tenham sido cometidos. De fato, a matéria sequer é especificamente abordada na manifestação de inconformidade.

Em resumo, tem-se que o procedimento fiscal que culminou na formalização do despacho decisório foi realizado com estrita observância às normas de referência, contemplando todas as retenções realizadas sob código 3280. Assim sendo, voto por negar provimento à manifestação de inconformidade.

Em decorrência da produção do conjunto probatório em sede de segunda instância de julgamento, em especial da juntada de assentos contábeis e documentos respectivos, e-fls. 353-1920, o pedido inicial da Recorrente referente ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pode ser analisado para aplicação do direito superveniente constante nas determinações da Solução de Consulta Cosit/RFB n.º 59, de 30 de dezembro de 2013, da Solução de Consulta Cosit/RFB n.º 15, de 14 de março de 2018 e da Súmulas CARF n.º 143.

Nesse sentido, deve-se afastar a prescrição declarada. Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

#### Direito Superveniente: Súmula CARF n.º 143

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora emitir novo despacho não havendo que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumprir registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias

administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação do direito superveniente previsto na Súmula CARF n.º 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva