



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.720879/2010-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-003.486 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 4 de junho de 2024
Recorrente UNIMED ENCOSTA DA SERRA/RS SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS DE SAÚDE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.

Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez.

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

Ano-calendário: 2006

PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. *ONUS PROBANDI* DO RECORRENTE.

Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação.

Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.

COOPERATIVA MÉDICA. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IRRF. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 652 DO RIR/99.

O Imposto sobre a Renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano de saúde a preço pré-estabelecido, não pode ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas, sim, no momento do ajuste do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Jose Roberto Adelino da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Miriam Costa Faccin, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Roberto Adelino da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao julgamento da Manifestação de Inconformidade, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/SPO.

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório de fls. 757/760, mediante o qual a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, de IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a sociedade cooperativa pela prestação de serviços pessoais por parte dos respectivos cooperados, relativo ao ano-calendário de 2006, e homologou parcialmente as compensações declaradas vinculadas, fundada nas constatações abaixo sintetizadas:

- O processo foi formalizado para tratamento manual das Declarações de Compensação n.ºs 17420.71037.100506.1.3.05 0550;33127.55012.090606.1.3.05-0508; 23078.28332.100706.1.3.05-4786; 03612.15908.100806.1.3.05-7034; 0393.10301.050906.1.3.05-7108;42664.51860.041006.1.3.05-7420; 10889.69708.061106.1.3.05-0121; 23515.26437.071206.1.3.05-2510; 33375.04997.040707.1.3.05-8409;04466.98027.020709.1.7.05-1170, encaminhadas eletronicamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, na qual o contribuinte declara como origem de crédito Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF de Cooperativas relativo ao ano-calendário de 2006;
- O contribuinte transmitiu entre maio de 2006 e julho de 2009 as Per/Dcomp's mencionadas no primeiro parágrafo demonstrando a constituição do crédito pleiteado de IRRF de Cooperativas, perfazendo o valor de R\$ 54.203,34 (cinquenta e quatro mil duzentos e três reais e trinta e quatro centavos);
- em verificação da existência de tais retenções nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, ano-calendário 2006, cujo beneficiário é o interessado no presente processo, de plano, vislumbrou-se a insuficiência de retenções sob o código 3280, as quais totalizam R\$ 32.021,00;
- o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal n.º 1012/2010) a apresentar os Comprovantes de IRF sob o código 3280, do ano-calendário de 2006;

• Com relação ao item 1 dos elementos solicitados na Intimação: Comprovantes de Imposto de Renda Retido na Fonte sob o código 3280 -IRRF - OUTROS RENDIMENTOS - Serviços Pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho - ano-calendário 2006, comparou-se cada um deles com as informações declaradas em DIRF pelas fontes pagadoras e verificou-se que existiam 10 comprovantes de retenção não declarados em DIRF ou declarados em código de receita diverso. Solicitou-se à empresa, por correio eletrônico, tais comprovantes, quais sejam, dos seguintes CNPJ's:

- a) 05.558.694/0001-09 - R\$ 142,54 - comprovante código 3280 não declarado em DIRF;
- b) 02.966.803/0001-20 - R\$ 46,60 - comprovante código 3280 não declarado em DIRF;
- c) 97.763.593/0001-80 - R\$ 1.822,10 - comprovante código 3280 não declarado em DIRF;
- d) 03.880.277/0001-44 - R\$ 141,97 - comprovante código 3280 não declarado em DIRF;
- e) 01.534.075/0001-15 - R\$ 182,78 - declarado em DIRF código 1708, comprovante 3280;
- f) 03.221.457/0001-14 - R\$ 197,39 - declarado em DIRF código 1708, comprovante 3280;
- g) 87.366.688/0001-06 - R\$ 80,00 - declarado em DIRF código 1708, comprovante 3280;
- h) 91.480.236/0001-28 - R\$ 13,95 - declarado na DIRF código 1708 , comprovante 3280;
- i) 91.503.797/0001-03 - R\$ 11,40 - declarado na DIRF código 1708, comprovante 3280;
- j) 97.748.925/0001-57 - R\$ 45,94 - comprovante código 3280 não declarado em DIRF.

• o valor inicialmente reconhecido (R\$ 32.021,00) foi incrementado em R\$ 2.684,67, em razão da apresentação dos Comprovantes de Retenção relativos a dez retenções sob código 3280 que não haviam sido declarados em DIRF ou haviam sido declarados em código diverso, quais sejam:

código 3280 não declarado em DIRF:	
CNPJ fonte	valor do IRF
05.558.694/0001-09	142,54
02.966.803/0001-20	46,60
97.763.593/0001-80	1.822,10
03.880.277/0001-44	141,97
97.748.925/0001-57	45,94
declarado em DIRF com código 1708	
CNPJ fonte	valor do IRF
01.534.075/0001-15	182,78
03.221.45714 /0001	197,39
87.366.688/0001-06	80,00
91.480.236/0001-28	13,95
91.503.797/0001-03	11,40
TOTAL	2.684,67

- foram apresentadas também em meio eletrônico e por documentos originais as notas fiscais/faturas relacionadas às retenções pleiteadas pela empresa. Porém a apresentação de notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade e/ou o valor da retenção do imposto pelas fontes pagadoras, fazendo-se necessária a participação das empresas destinatárias dos documentos, com o fornecimento do informe de rendimentos à prestadora de serviços, bem como o registro em DIRF dos valores retidos;
- pela análise efetuada na PerDcomp, na DIRF e nas Notas fiscais apresentadas, vislumbra-se que o interessado está pleiteando também o IRRF pelas fontes pagadoras sob o código 1708 - OUTROS RENDIMENTOS - Remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, que deve ser considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos da beneficiária e, portanto, não pode compor o crédito pleiteado pela interessada nos autos,
- foi reconhecido o direito creditório **pleiteado pelo interessado**, decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte de Cooperativas do ano-calendário de 2006 no valor total de **R\$ 34.705,97 (trinta e quatro mil setecentos e cinco reais e noventa e sete centavos)**;
- foram apresentadas também em meio eletrônico e por documentos originais as notas fiscais/faturas relacionadas às retenções pleiteadas pela empresa. Porém a apresentação de notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade e/ou o valor da retenção do imposto pelas fontes pagadoras, fazendo-se necessária a participação das empresas destinatárias dos documentos, com o fornecimento do informe de rendimentos à prestadora de serviços, bem como o registro em DIRF dos valores retidos;
- pela análise efetuada na PerDcomp, na DIRF e nas Notas fiscais apresentadas, vislumbra-se que o interessado está pleiteando também o IRRF pelas fontes pagadoras sob o código 1708 - OUTROS RENDIMENTOS - Remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, que deve ser considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos da beneficiária e, portanto, não pode compor o crédito pleiteado pela interessada nos autos,
- foi reconhecido o direito creditório pleiteado pelo interessado, decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte de Cooperativas do ano-calendário de 2006 no valor total de R\$ 34.705,97 (trinta e quatro mil setecentos e cinco reais e noventa e sete centavos);
- todos os débitos objetos das declarações de compensação abaixo foram cadastrados no processo n.º. 11065.721532/2011-15 e, efetuadas as compensações, restou saldo devedor;

PER/DCOMP	DECISÃO
17420.71037.100506.1.3.05-0550	HOMOLOGADA TOTAL
33127.55012.090606.1.3.05-0508	HOMOLOGADA TOTAL
23078.28332.100706.1.3.05-4786	HOMOLOGADA TOTAL
03612.15908.100806.1.3.05-7034	HOMOLOGADA TOTAL
10393.10301.050906.1.3.05-7108	HOMOLOGADA TOTAL
42664.51860.041006.1.3.05-7420	HOMOLOGADA PARCIAL
10889.69708.061106.1.3.05-0121	NÃO-HOMOLOGADA
23515.26437.071206.1.3.05-2510	NAO-HOMOLOGADA
33375.04997.040707.1.3.05-8409	RETIFICADORA ADMITIDA
04466.98027.020709.1.7.05-1170	NÃO-HOMOLOGADA

Inconformada com a mencionada decisão, da qual teve ciência em 06/05/2011 (AR a fl. 801), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 11/05/2011, a fls. 777/784, alegando, em síntese:

- para comprovar que realmente houve a retenção por parte das fontes pagadoras, bem como de que o código de arrecadação do IRRF deveria ser o 3280 (já que se trata de pagamento a cooperativa de trabalho em relação aos serviços pessoais prestados pelos cooperados) e, ainda, para que seja deferida a compensação integralmente, a contribuinte anexa: a) as faturas relativas aos CNPJs que não entregaram a DIRF ou informaram o código de arrecadação errado e b) documentos que demonstram ter sido recebido e contabilizado os valores líquidos das fontes pagadoras (ou seja, descontado o IRRF sobre o serviço pessoal dos cooperados);
- junta relatório das faturas e comprovantes de recebimentos líquidos do valor, já descontado o IRF, na fatura, para comprovar que realmente houve a retenção dos valores;
- não sendo suficientes os documentos apresentados, postula seja realizada uma diligência, para que seja verificado: a) na sede da contribuinte, a contabilização do valor líquido da fatura, já descontado o IRRF, em relação às fontes pagadoras que não foram consideradas por ocasião da homologação das DCOMPs; b) na sede das empresas (fontes pagadoras) para que seja comprovado que houve a retenção do IRRF, em razão de ter sido paga a fatura em face da prestação de serviços por partes dos cooperados da Unimed;
- Requer seja reconhecido o crédito apurado e homologadas as DCOMPs efetuadas, de forma integral.

Em 03/06/2011, a recorrente anexou à manifestação de inconformidade documentos em formato eletrônico (fl. 947) : a) relatório referente à liquidação das faturas com retenção de IR (fls. 948/1090); b) cópia das faturas emitidas com retenção de IR do período de agosto a dezembro/2006 (fls. 1091/1815); c) relação das faturas mencionadas (fls. 1816/1837).

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/SPO, conforme acórdão n. **16-77.763**, de 26 de maio de 2017 (e-fls. 1.846), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006

PER/DCOMP. IRRF DE COOPERATIVA. COMPENSAÇÃO.

O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada, pela prestação de serviços pessoais, poderá ser utilizado, durante o ano-calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados.

Se a retenção do IRF pretendido não se referir a pagamento efetuado a cooperativa de trabalho pela prestação de serviços pessoais prestados por seus cooperados ou associados, não se admite a compensação com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao beneficiário da retenção de imposto comprovar o direito ao crédito pretendido, competindo a quem alega a prova do fato constitutivo do direito alegado.

IRRF. PROVA. No que se refere à comprovação do imposto de renda na fonte, o meio probatório adequado, por expressa disposição legal, é o comprovante de retenção emitido pelo responsável por substituição. Não se admite como prova de retenção de imposto de renda na fonte a juntada de notas fiscais emitidas pelo próprio beneficiário.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 1.869, no qual, em linhas gerais, reproduz argumentos e fundamentos já apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

Em 03 de dezembro de 2020, por meio da Resolução n.º 1002-000.242, esta 2ª Turma Extraordinária decidiu converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência (e-fls. 1942).

Encaminhado o processo ao setor competente, na sequência foram juntados os documentos de e-fls. 1951 a 2745, em consequência do cumprimento da Resolução de diligência, tendo sido redistribuídos os autos a este relator por sorteio, em razão de o relator não mais integrar o quadro de conselheiros do CARF.

Apesar de regularmente notificado do resultado da diligência, o Recorrente deixou de apresentar contrarrazões (e-fls.2748).

É o Relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Trata o presente processo da análise de direito creditório pleiteado por meio de Declarações de Compensação, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a sociedade cooperativa pela prestação de serviços pessoais por parte dos respectivos cooperados, referente ao ano-calendário 2006.

O cerne da contenda é a previsão especial de compensação do IRRF das cooperativas, prevista no art. 652 do RIR/99. Com base nessa regra, pretende o sujeito passivo compensar o IRRF incidente sobre receitas de contratos referentes a planos de saúde, na modalidade de preço preestabelecido, onde o pagamento não se vincula, direta e individualmente, à utilização de serviços prestados pelos membros da cooperativa.

Visando à complementação dos autos, como dito no preâmbulo, esta 2ª TE decidiu converter o julgamento do recurso em diligência, expressa nos seguintes termos (destaques do original):

“ (...)

Acerca do mérito do presente processo, necessário indicar que foram requeridos, para compensação, créditos que totalizavam R\$ 54.203,34, dentre os quais foram confirmados R\$ 34.705,67, conforme indicado no relatório do presente processo, remanescendo, portanto, a quantia de R\$ 19.497,76 como objeto de análise, a fim de que se possa estabelecer a possibilidade de sua confirmação ou não, enquanto crédito passível de compensação.

Apesar disso, entendo que o processo não se encontra devidamente pleno e apto para julgamento.

Isso porque somente é possível proceder com a análise documental em relação àqueles valores não confirmados que compõem o total de R\$ 19.497,76.

Ocorre que não consta no presente processo a precisa composição da quantia de R\$ 19.497,76, na medida em que o ponto controvertido que ora remanesce é a confirmação ou não dos valores que a compõem.

Para tanto, faz-se necessário diligenciar junto à Unidade de Origem para que esta obtenha, junto à empresa contribuinte, em homenagem ao princípio processual da cooperação, as seguintes informações:

demonstrativo que indique os valores que compõem o total ainda não confirmado de R\$ 19.497,76;

qual número da fatura de cada um dos respectivos valores que compõem o valor ainda não confirmado de R\$ 19.497,76, com indicação do respectivo n.º de fl. no presente processo administrativo;

qual data de ingresso do valor líquido de cada uma das faturas objeto de retenção, relativas aos créditos ainda não confirmados, **e cópia do respectivo extrato bancário onde conste o ingresso indicado.**

Após a obtenção de tais informações, deve a Unidade de Origem da RFB apresentar relatório conclusivo da análise de cada uma das retenções informadas, agrupadas em tabelas por PER/DCOMP, informando o valor declarado, o valor reconhecido e a parcela ainda glosada, acompanhada do motivo da glosa, apresentando o valor total reconhecido do crédito para cada PER/DCOMP.

Com relação à prova das retenções informadas, importante observar o disposto na Súmula 143 deste CARF que afirma que “a prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.”.

Para tanto, deve a unidade de origem da RFB intimar as fontes pagadoras, exclusivamente quanto aos valores divergentes (não comprovados pela empresa contribuinte), para que se manifestem sobre as alegações da recorrente, ou seja, segundo a qual **prestou seus serviços típicos de cooperativa e recebeu o valor correspondente descontado o IRRF, tal como informado em DCOMP e nas faturas que acompanham o Recurso Voluntário.**

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal prestou a Informação Fiscal de e-fls. 2719, da qual foram extraídos apontamentos e conclusões reproduzidos na sequência, que interessam a solução da lide.

(...)

13. Em atendimento ao item 4 do Termo de Intimação, [o contribuinte] apresentou Demonstrativo Contábil, conforme arquivo não-paginável de fl. 2630. No entanto, não foram atendidos os itens 5 (apresentar contratos de prestação de serviços) e 6 (detalhar os serviços prestados relativos a atos cooperativos e não-cooperativos).

14. No que se refere aos itens 7, 8 e 9, o contribuinte apresentou cópias do Livro Razão das contas relativas aos movimentos de faturamento dos diversos planos de assistência à saúde (fls. 1979 a 2001) e da conta relativa ao IRRF Lei n.º 8.541/92 a Compensar, referente ao Movimento de Faturamento de Planos (fls. 2002 e 2003).

15. De acordo com o Despacho Decisório proferido, o art. 45 da Lei n.º 8.541/1992 restringiria a compensação ao imposto incidente sobre o montante pago ou creditado por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, quando se tratasse de serviços pessoais que lhes fossem prestados por associados das mesmas (Código Receita 3280).

16. O dispositivo legal não abrangeria o imposto incidente sobre a remuneração de serviços gerais prestados a pessoas jurídicas pelas cooperativas

(Código Receita 1708), ou outras modalidades de retenção, pois esse tipo de retenção não está abrangido pelo art. 45 da Lei n.º 8.541/1992 (redação dada pelo art. 64 da Lei n.º 8.981/95), de modo que essa retenção somente poderia ser deduzida do IRPJ calculado ao final do período de apuração.

17. Algumas retenções constantes dos PER/DCOMP haviam sido efetuadas com códigos de receita diversos de 3280 ou não declaradas em DIRF (sem os comprovantes de retenção fornecidos pelas fontes pagadoras no código 3280) e foram desconsideradas. Deste modo, o direito creditório foi parcialmente reconhecido e os PER/DCOMP parcialmente homologados.

18. Com o intuito de subsidiar a análise e atender aos termos da Resolução do CARF, o contribuinte foi intimado a apresentar os elementos que comprovassem a natureza dos serviços prestados como atos cooperativos, demonstrando que se tratava de serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas, mediante a apresentação das faturas, contratos de prestação de serviços e extratos bancários que demonstrassem o ingresso líquido dos valores.

19. Conforme mencionado anteriormente, não foram apresentadas as faturas solicitadas com o detalhamento dos serviços, bem como não foram juntados os contratos de prestação de serviços. Em relação aos extratos bancários para comprovação do ingresso dos valores líquidos, foram anexados extratos que não permitem efetuar a vinculação com qualquer fatura.

20. Preliminarmente, registre-se que nas faturas já existentes nos autos encontra-se descrição de serviços como mensalidades e taxas de inscrição, que claramente não se referem a serviços pessoais prestados pelos associados.

21. Desta forma, após verificar a documentação juntada aos autos pelo contribuinte, passa-se a análise do mérito do direito creditório pleiteado.

22. O crédito pretendido é oriundo do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente nas operações executadas pelas cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, no caso, cooperativa de médicos, na forma do disposto no art. 45 da Lei n.º 8.541/1992, com a redação dada pela Lei n.º 8.981/1995:

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)

23. Em outras palavras, o IRRF advindo da prestação de serviços às pessoas jurídicas ou a colocação à disposição, por intermédio de cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, pode ser compensado com o imposto retido por ocasião dos rendimentos a seus associados ou restituído, situação que está também reproduzida no art. 652 do Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018).

24. À época dos créditos em questão, a compensação do IRRF de cooperativas estava regulamentada no art. 33 da IN SRF n.º 600/2005, *in verbis*:

"Art. 33. O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada poderá ser por ela utilizado, durante o ano-calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados.

§ 1º O crédito mencionado no caput que, ao longo do ano-calendário da retenção, não tiver sido utilizado na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos cooperados ou associados poderá ser objeto de pedido de restituição após o encerramento do referido ano-calendário, tem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 2º A compensação de que trata o caput e o § 1º será efetuada pela cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada na forma prevista no § 1º do art. 26." (grifei)

25. Postas estas premissas, cabe esclarecer que, para que seja efetivada a compensação, o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública deve ser líquido e certo, segundo dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

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

26. Neste contexto, cabe ao interessado comprovar a certeza e liquidez do suposto crédito pleiteado.

27. Portanto, a questão é de natureza meramente probatória, cabendo ao interessado, e não à Fazenda Pública, o ônus de comprovar, segundo o disposto no art. 333, I, do Código de Processo Civil vigente à época (art. 373, I, do atual CPC), o fato constitutivo do seu direito, qual seja, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

28. No caso em análise, examinando-se as faturas e demais documentos carreados aos autos, é possível confirmar que o interessado, cooperativa de assistência médica, opera planos privados de assistência à saúde e que os contratos têm como objeto, em suma, a prestação, por ela, de serviços de assistência médica/hospitalar ou ambulatorial, ou auxiliares de diagnóstico e tratamento aos beneficiários das pessoas jurídicas contratantes.

29. Embora o contribuinte não tenha apresentado os contratos de prestação de serviços celebrados com as fontes pagadoras, solicitados no termo de intimação, verificou-se, subsidiariamente, nos autos do processo

administrativo n.º 11065.721105/2011-29, que trata da compensação do IRRF do ano-calendário 2008, o conteúdo dos contratos anexados àquele processo.

30. Da verificação realizada, constatou-se que os contratos se referem à contratação de planos privados de assistência à saúde na modalidade de pagamento preestabelecido, conforme exemplo que segue:

(...)

31. Em relação aos contratos com cláusula de pagamento preestabelecido, o contratante ou beneficiário efetua mensalmente o pagamento à contratada (cooperativa) de uma mensalidade, para a obtenção, como contraprestação, das coberturas contratadas, podendo ser elas utilizadas ou não.

32. Assim, o contrato com pagamento preestabelecido, cujo formato não estabelece correlação entre os honorários médicos e a receita fixa de mensalidades, se caracterizando como produto vendido com risco de negócio, não se enquadra no objetivo da Lei que foi editada para atos cooperados, ou seja, serviços prestados pessoalmente, por pessoa física cooperada.

33. As receitas decorrentes da prestação destes planos de saúde sob regime de pagamento na modalidade preestabelecida se referem a atos diversos da cooperativa, os quais, inclusive, consideram elementos atuariais na sua determinação. São atos desvinculados dos serviços efetivamente prestados. Assim, para atos diversos que não se caracterizam como serviços pessoais que foram diretamente prestados por seus associados, se aplica a legislação ordinária do imposto de renda com a regular apuração trimestral ou anual sendo inaplicável a legislação especial contida no artigo 652 do RIR/99, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018).

34. Nesse caso, não há vinculação direta entre o pagamento efetuado e o serviço pessoal prestado pelo cooperado, uma vez que o desembolso deve ser feito independentemente da prestação de serviço, não ocorrendo efetivamente a realização de um pagamento por um serviço específico efetivamente prestado, não se podendo falar aí em serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas ou colocados à disposição a que alude o art. 652 do RIR/1999, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018). Portanto, tal fato inviabiliza o reconhecimento do crédito alegado, uma vez que não se caracterizam como receitas de serviços pessoais prestados por associados.

35. Aliás, este entendimento se encontra expresso na Solução de Consulta Cosit n.º 25, de 13 de novembro de 2013 (Publicada no DOU de 13/12/2013, seção 1, página 139), cuja ementa é parcialmente transcrita a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
EMENTA: Não ocorre a retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/99 sobre o pagamento de plano de saúde à cooperativa médica, na modalidade de pré-pagamento, por não haver vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas. A prestação de serviços por terceiros não-associados, como hospitais e laboratórios, não se enquadra no conceito de ato cooperativo, sujeitando-se a incidência do Imposto de Renda. Assim sendo, se faz necessária a segregação contábil entre atos cooperativos e não cooperativos, para permitir a tributação destes últimos, conforme dispõe o art. 87 da Lei n.º 5.764, de 16.12.1971.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 45 da Lei n.º 8.541, de 23.12.1992; art. 652 do Decreto n.º 3.000, de 26.02.1999; anexo II, item 11 da RN ANS n.º 100, de 03.06.2005; e art. 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11.01.2012. (...)

36. Ainda na mesma solução de consulta:

5. Conforme anexo II, item 11, da Resolução Normativa - RN n.º 100, de 3 de junho de 2005, da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a cobertura assistencial contratada na forma pré-estabelecida se dá **"quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado por pessoa física ou jurídica antes da utilização das coberturas contratadas"**.

6. Nesse caso, não se pode falar que houve um pagamento pelos serviços prestados pelos médicos, pois não há vinculação direta entre o desembolso financeiro e as atividades executadas, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária é efetuado antes da utilização das coberturas contratadas.

7. Se a efetiva prestação de serviços pessoais por associados da cooperativa de trabalho, associação de profissionais, ou entidades assemelhadas, não é a causa imediata do pagamento, não incide, na espécie, a regra instituída pelo art. 45 da Lei n.º 8.541, de 19-9-2, base legal do art. 652 do Decreto n.º 3.000, de 26.03.1999. RIR/99, ou seja, não há obrigatoriedade de se efetuar a retenção na fonte prescrita por esse dispositivo legal.

"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 tom o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 2º O imposto relido 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. "
(grifou-se)

7.1. Cabe esclarecer que a prestação de serviços por terceiros não-associados como laboratórios, hospitais, clínicas cirúrgicas e de tratamento especializado como quimioterapia, hemodiálise, fisioterapia, exames especializados, como radiografia, ecografia, ressonância magnética, ultra-som, angiografia, etc não se enquadra no conceito de atos cooperativos previstos na Lei n.º 5.764, de 16.12.1971, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre a Renda. Portanto, é necessária a segregação contábil das operações decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos, para permitir a tributação destes últimos, conforme dispõe art. 87 da Lei n.º 5.764, de 1971.

37. Tratando-se de contratos com cláusula de pagamento pós-estabelecido, o contratante paga à contratada o valor das despesas assistenciais efetivamente incorridas, decorrentes de serviços médicos prestados aos beneficiários. Nesta hipótese, ao contrário da anterior, é possível identificar, em tese, na composição das

importâncias pagas pelas pessoas jurídicas às cooperativas médicas, eventual parcela correspondente à remuneração de serviços pessoais prestados por associados dela.

38. Ademais, é preciso considerar que a lei, ao se referir a importâncias pagas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho médico em decorrência de serviços pessoais prestados por cooperados dela, está aludindo a trabalhos pessoais da profissão de médico que, inclusive, poderiam ser prestados em caráter individual ou autônomo, mas são executados mediante a interveniência da cooperativa médica.

39. Não estão abrangidas aí, evidentemente, as importâncias pagas pelas pessoas jurídicas às cooperativas médicas em decorrência de serviços médicos prestados no âmbito dos hospitais, clínicas e estabelecimentos assemelhados, sob supervisão da pessoa jurídica titular do empreendimento.

40. Contudo, apenas a eventual confirmação da modalidade contratual referente a preço pós-fixado não se revela suficiente para que se possa afirmar que todo o valor recebido pela cooperativa de seus contratantes corresponderia a serviço pessoal prestado pelos médicos cooperados, ou que se trataria de atividade reconhecida como ato cooperativo.

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

3.2 Atos Não-Cooperativos. Diversos dos Legalmente Permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com: (a) diárias e serviços hospitalares; (b) serviços de laboratórios; (c) serviços odontológicos; (d) medicamentos; e (e) outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

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

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

43. Há que se distinguir os pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas à cooperativa para remunerar os serviços pessoais prestados a elas por associados da

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

44. Nesse segundo caso, deve haver segregação contábil e a fatura deve destacar os valores referentes aos serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas, segregando-os dos demais custos, uma vez que só os primeiros valores devem integrar a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte a que se refere o art. 652 do RIR/1999, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018) e apenas tais quantias, por sua vez, podem ser compensadas com o imposto de renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

45. Esta necessidade de segregação também se verifica no caso dos contratos de plano de assistência à saúde a preço preestabelecido combinado com a cobrança de eventuais valores referentes à coparticipação a preço pós-estabelecido, pois parte da contraprestação é preestabelecida e parte é pós-estabelecida (coparticipação). A fatura deve então discriminar os valores referentes aos serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas, inclusive em relação à coparticipação, para distingui-los dos valores referentes a mensalidades (preço preestabelecido), pois somente aqueles podem ser compensados na forma do § 1º do art. 652 do RIR/1999, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018).

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

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

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

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

48. É possível concluir que as importâncias recebidas pelas cooperativas médicas, decorrentes dos contratos firmados, relacionados à oferta do

seguro (plano) de saúde, devem se sujeitar às regras de incidência do IRRF nos moldes das pessoas jurídicas em geral, inexistindo a possibilidade de qualquer compensação na forma do art. 652 do RIR/99, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018).

49. No presente caso, cabe examinar se a documentação juntada aos autos pelo interessado se afigura hábil para comprovar que o IRRF declarado por ela como crédito compensado no PER/DCOMP corresponde efetivamente ao imposto retido dos valores recebidos por serviços pessoais prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas.

50. Do exame das faturas anexadas aos autos, é possível confirmar que elas não segregam a parcela do IRRF correspondente à remuneração por tais serviços, distinguindo-a da parcela correspondente à remuneração por outros custos, não havendo qualquer outro documento nos autos que seja hábil à comprovação que se faz necessária. Embora as faturas mencionem o valor da base de cálculo do IR nos moldes da Lei n.º 8541/92 - art. 45 alterada p/lei n-8981/95 art. 64 (...), verifica-se que se trata de valor que integra o valor total da rubrica "Mensalidade de Beneficiários".

51. Ainda, da análise subsidiária dos contratos juntados aos autos do processo n.º 11065.721105/2011-29, relativo ao IRRF de 2008, e das telas dos sistemas de informática da empresa apresentadas em substituição às faturas, constata-se que o contribuinte estabelece percentuais fixos relativos aos atos principais e aos atos auxiliares (Mensalidade Beneficiários Ato Principal e Mensalidade Beneficiários Ato Auxiliar), mantendo, por exemplo, de forma fixa o percentual de 40% para ato principal e 60% para ato auxiliar. Desta forma, a determinação da base de cálculo do imposto de renda retido é realizada com base em cálculos atuariais, conforme trecho de cláusulas a seguir demonstradas e imagem de uma das telas:

(...)

52. Não restou totalmente esclarecida no processo qual a modalidade de pagamento dos contratos estabelecidos com as fontes pagadoras, pela própria ausência dos contratos. Pelo conteúdo dos autos, não é possível aferir com absoluta certeza se os contratos são operacionalizados com pagamento pelos serviços efetivamente prestados, pois, do contrário, se forem contratos de planos de saúde com modalidade de pagamento preestabelecido, de pronto restaria incabível o pleito de enquadramento na legislação especial das cooperativas. A conclusão de que se trata de contratos de planos de saúde com modalidade de pagamento preestabelecido partiu da análise das faturas que foram juntadas pelo interessado e da verificação subsidiária nos autos do processo n.º 11065.721105/2011-29.

53. Ademais, mesmo que houvesse contratos na modalidade pós-pagamento, portanto, passível de enquadramento no artigo 652 do RIR/99, ainda assim, seria necessário diferenciar por meio das notas fiscais os serviços executados, pois nos contratos poderiam estar incluídos diversos outros itens como: materiais utilizados, medicamentos, diárias, exames, etc., os quais não são alcançados pela legislação citada.

54. Embora as telas dos sistemas de informática do contribuinte, juntadas aos autos em substituição às faturas, não sejam os documentos hábeis para a comprovação dos fatos, verifica-se que no campo "F.Pagto" consta "PRE-PAGAME.."

(...)

55. O recorrente não comprovou que os contratos estabelecidos com as fontes pagadoras tratam de serviços pessoais, ou seja, contratos que estabeleçam serviços pessoais com pagamentos decorrentes de efetivos serviços prestados por cooperados pessoa física e, portanto, passíveis de retenção. Não apresentou os contratos e, da mesma forma, não apresentou o detalhamento dos serviços prestados, que seria fundamental para que se pudesse verificar a correspondência entre os serviços efetivamente prestados e a retenção efetuada. Não apresentou, sequer, a comprovação de que recebeu, de fato, apenas o valor líquido da fatura, ou seja, sem o respectivo valor de retenção, juntado somente relatórios gerados pelo próprio interessado com a descrição "Liquidações do período - Contas Receber".

56. Os extratos bancários apresentados não demonstram a relação com as faturas e o recebimento dos valores líquidos.

57. De fato, com base nos documentos apresentados pelo interessado, não é possível distinguir quais os montantes referentes aos serviços pessoais prestados pelos médicos cooperados.

58. Vejamos o que dispõe o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 1, de 11 de fevereiro de 1993 (D.O.U de 15/02/93), que declara, em seu subitem 1.1:

"Dispõe a retenção do IR pelas cooperativas de trabalho."

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

Em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que, para fins de retenção do imposto sobre a renda na fonte, a alíquota de cinco por cento, sobre as importâncias pagas ou creditadas, pelas pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, deverá ser observado o seguinte:

1.1 - As cooperativas de trabalho deverão discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.

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

59. Para atender ao que determina a legislação de regência da matéria e dar aos valores de IR retidos na fonte o aproveitamento nela previsto, o interessado deveria, mas não o fez, ter discriminado as importâncias na forma prevista no Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1/93, que determina em seu subitem 1.1 que as referidas cooperativas devem discriminar em suas faturas as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados a pessoa jurídica por seus associados de outros custos e despesas e, ainda, no item 1.2, que a alíquota do IRRF (então vigente 5%) incide apenas sobre as importâncias relativas a tais serviços.

60. Vale ressaltar que o Ato Declaratório mencionado, que é um ato normativo, integra a legislação tributária como norma complementar, na forma do inciso I do art. 100 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN), devendo ser observado por todos.

61. Nesse mesmo sentido, o Mafon 2006 (ano-calendário em que ocorreram as retenções informadas nas DCOMP em exame), na seção que trata das retenções de IR na fonte sobre serviços prestados por associados à cooperativa de trabalho, dispõe:

"ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

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

OBSERVAÇÕES:

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

62. De fato, independentemente da existência do Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 11/02/1993, ao qual as autoridades administrativas se encontram vinculadas, a segregação das importâncias correspondentes aos serviços pessoais prestados pelos associados ou cooperativos dos demais valores nas faturas decorre da necessidade de permitir a identificação e tributação correta dos atos cooperativos e dos não cooperativos, possibilitando a compensação do IRRF referente ao código de tributo 3280 com o IRRF retido já por ocasião do pagamento dos rendimentos aos seus associados, em vez de compensar o imposto retido com o imposto apurado ao final do período.

63. Portanto, considerando a existência de contratos com pagamentos preestabelecidos, além disso, que as faturas não detalham os valores relativos aos serviços pessoais efetivamente prestados por associados da cooperativa a pessoas jurídicas distinguindo-os dos demais custos e que o interessado não conseguiu comprovar por outro meio que os valores de imposto retido estariam vinculados ao tipo de remuneração aludida no caput do art. 652 do RIR/1999, vigente à época (hoje art. 719 do Decreto n.º 9.580/2018), não resta configurada a existência do direito creditório líquido e certo.

64. Destaque-se que a Lei n.º 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe o seguinte:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria

65. No entanto, dentro das atividades da contribuinte, há a prática de outros atos que não os eminentemente cooperativos, tais como pagamentos efetuados por contratos com preço predeterminado ou por outros serviços. Vejamos o que preceitua a Lei n.º 9.656/98:

Art. 1º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se,

para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.177-44, de 2001)

I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.177-44, de 2001)

66. O Superior Tribunal de Justiça já definiu que as operações realizadas diretamente (e não através de seus cooperados) com terceiros não associados, embora indiretamente se busque a consecução do objeto social da cooperativa, consubstanciam atos não-cooperativos (AgRg no REsp 786.612/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2013, DJe 24/10/2013).

67. O cerne da contenda é a previsão especial de compensação do IRRF das cooperativas, prevista no art. 652 do RIR/99. Pretende o contribuinte, com base nessa regra, compensar o IRRF incidente sobre receitas de contratos referentes a planos de saúde, na modalidade de preço preestabelecido, onde o pagamento não se vincula, direta e individualmente, à utilização de serviços prestados pelos membros da cooperativa.

68. A norma acima referida visa garantir a neutralidade da oneração pelo IRRF dos atos e serviços prestados pelos associados a pessoas jurídicas, incidente na entrada de receitas da cooperativa, por meio da sua compensação com o repasse dos valores angariados e percebidos aos membros da cooperativa. Tal sistemática não se destina, portanto, a reger compensações referentes à oneração pelo IRRF de atos diversos, praticados pelas cooperativas, que não são diretamente prestados ou imputáveis ao desempenho efetivo de seus associados, mormente aqueles de natureza mercantil, comercialmente ordinários.

69. Posto isso, em relação a essas receitas percebidas por cooperativas em relação a contratações de planos de saúde, na modalidade prefixada, desvinculada de serviços efetivamente percebidos, que inclusive consideram elementos atuariais na sua determinação, o tema já foi muito explorado na jurisprudência judicial e administrativa tributária. Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colhem-se os seguintes acórdãos, como exemplo:

(...)

70. Uma vez que tais receitas tem tratamento tributário ordinário, sujeito à tributação e compensação pelas normas gerais do sistema tributário, destinadas aos demais contribuintes, não haveria em se falar de compensação de tal recolhimento, ainda que indevido, de IRRF sobre as receitas de venda de planos de saúde com o IRRF incidente e descontado dos pagamentos feitos aos associados da cooperativa. A norma especial do art. 652 do RIR/99 é inaplicável às circunstâncias apuradas.

71. Por fim, diga-se que tal crédito pode, sim, ser compensado, mas apenas com o IRPJ devido pela cooperativa, incidente sobre a tributação de atos e negócios de natureza mercantil, ao final do período de apuração.

72. Neste caso, tendo havido retenção indevida, o procedimento correto é a dedução de tal montante do IRPJ devido ao final do período de apuração, ou sua utilização para compor o saldo negativo do período, conforme previsto no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 600/2005, vigente à época da transmissão dos PER/DCOMP:

Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

73. Desta forma, ainda que indevida a retenção do Imposto de Renda na fonte, a compensação realizada pelo contribuinte não está abrangida pelo art. 64 da Lei n.º 8.981 de 1995, tendo em vista que não restou comprovado que se trata de importâncias creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

74. Com efeito, *in casu*, não há subsunção do fato à norma do art. 45 da Lei 8.541/92, posto que não se enquadra exclusivamente como atividade cooperada dado o exercício de atividades diversas que não se confundem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos.

75. Por outro lado, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas referentes a outros custos e despesas, que não os decorrentes de serviços pessoais prestados por associados, ou referentes a contratos firmados com preço predeterminado seguem a previsão constante do art. 647 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (vigente à época):

Art.647.Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei n.º2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º,Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III,Lei n.º 7.450, de 1985, art. 52, e Lei n.º 9.064, de 1995, art. 6º).

(...)

Art.650.O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela beneficiária (Decreto-Lei n.º 2.030, de 1983, art. 2º, §1º).

76. Neste caso, o imposto retido é considerado como antecipação do devido, de modo que o interessado pode deduzi-lo do montante do IRPJ devido ao final do período de apuração, ou utilizá-lo para compor o saldo negativo do período.

77. Dessa forma, a compensação pleiteada pelo contribuinte no presente caso só é aplicável para os casos em que a retenção do Imposto de Renda ocorrer sobre serviços pessoais prestados pelos cooperados. Como não há relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas, e os valores relativos aos serviços pessoais prestados pelos profissionais cooperados, as compensações não se enquadram na previsão legal do art. 45 da Lei n.º 8.541/1992.

78. Diante dos fatos e fundamentos expostos, conclui-se que o interessado não faz jus ao direito creditório pleiteado, referente ao IRRF Cooperativas, ano-calendário 2006, no montante de **R\$ 19.436,35**, conforme planilha de fl. 2718.

79. Foi identificada uma pequena divergência de R\$ 61,02 em favor do contribuinte, tendo em vista que algumas fontes pagadoras retificaram suas DIRF com alterações nos valores de retenção existentes à época da análise e emissão do Despacho Decisório.

.(...)

Depois de analisados os autos, registro minha concordância com os termos e conclusões exaradas na Informação fiscal supra, segundo as quais a compensação pleiteada pelo contribuinte no presente caso só é aplicável para os casos em que a retenção do Imposto de Renda ocorrer sobre serviços pessoais prestados pelos cooperados. Como não há relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas, e os valores relativos aos serviços pessoais prestados pelos profissionais cooperados, as compensações não se enquadram na previsão legal do art. 45 da Lei n.º 8.541/1992.

Dada a escoreição e consistência e dos apontamentos elaborados pela Informação Fiscal - os quais adoto como razões de decidir, valendo-me do disposto no § 1º do artigo 50 da Lei n.º 9.784/1999 c/c § 12 do art. 114 da Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023-, e diante da falta de contestação do resultado da diligência, é de se negar provimento ao recurso.

Dispositivo

Por todo exposto, voto pelo não provimento do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva.

