



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.908409/2015-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.062 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente UNIMED PORTO ALEGRE - COOPERATIVA MEDICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

IRRF. SÚMULA CARF 143

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos apresentados em sede recursal e aplicação das determinações da Súmula CARF nºs 143, 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. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo as compensações serem homologadas até o limite do crédito cuja liquidez e certeza forem devidamente constatadas e, se houver necessidade, intimar a Recorrente a prestar esclarecimentos ou complementar a produção de provas.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado- Relator

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

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 108-030.438, proferido pela 22ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que julgou procedente em parte a impugnação.

A Contribuinte pretendia através do PER/DCOMP de n.º 37463.15810.120811.1.3.03-7032, compensar débitos diversos com créditos de CSLL na fonte decorrentes de pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho no ano calendário de 2010.

A DRF de Porto Alegre- RS proferiu despacho decisório, cujo teor segue abaixo (e-fls. 155/160):

“Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação de contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se: PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP.

(...)

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 2.038,077,42 Valor na DIPJ: R\$ 2.038,077,42. Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: 2.038,077,42. CSLL devida: R\$ 0,00. Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) – (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero. Valor do saldo negativo disponível: R\$ 1.554,730,04.

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

Valor devedor consolidado correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/01/2016.

PRINCIPAL- R\$ 501.490,96 MULTA- R\$ 100.298,19 JUROS- R\$ 218.750,35”.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A Contribuinte informou que a decisão proferida pela autoridade preparadora, homologou parcialmente as compensações declaradas na DCOMP de n.º 37463.15810.120811.1.3.03-7032 e que foi determinado o prosseguimento da cobrança do valor tido como indevidamente compensado.

Asseverou que do montante de R\$ 652.482,71 pleiteado a título de saldo negativo de CSLL foi reconhecido o valor de R\$ 169.135,32, sendo determinado o prosseguimento da cobrança o valor de R\$ 483.347,39, considerado como indevidamente compensado.

Pontuou que para comprovar o seu direito creditório, colacionou com a manifestação de inconformidade planilhas detalhadas com informações das fontes pagadoras e imposto retido utilizado na DCOMP, cópia de todas as faturas relacionadas com as respectivas retenções de CSLL que originaram o crédito e cópia de seu Livro Razão de Clientes relativo ao período.

Pugnou que seja provida a manifestação de inconformidade, bem como que seja homologado integralmente a compensação referente a DCOMP objeto do processo administrativo n.º. 11080.908.409/2015-34.

Pleiteou ainda, a realização de perícia para que seja respondido o quesito formulado.

DO ACÓRDÃO PROLATADO N.º. 108-030.438-DRJ08

A DRJ analisou a manifestação de inconformidade julgando-a por unanimidade de votos, procedente em parte (e-fls. 223/234).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 240/255), destacando, em síntese, que:

“UNIMED PORTO ALEGRE SOCIEDADE COOPERATIVA LTDA., já devidamente qualificada nos autos deste Processo Administrativo Fiscal n.º Processo n.º 11080.908409/2015-34, vem, por seu procurador signatário, respeitosamente, perante Vossa Senhoria, interpor RECURSO VOLUNTÁRIO, consoante as razões de fato e de direito a seguir expostas, que requer sejam juntadas aos autos e remetidas ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para a devida análise.

I. DA TEMPESTIVIDADE

1. A ora Recorrente tomou ciência do Acórdão da Manifestação de Inconformidade em 27/12/2022. Diante disso, considerando o prazo de 30 (trinta) dias para interposição do presente Recurso Voluntário previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, este Recurso é tempestivo.

II- DOS FATOS

1. Trata-se, na origem, de manifestação de inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente a Declaração de Compensação n.º 37463.15810.120811.1.3.03-7032, em razão do não conhecimento pela Receita Federal de inúmeras retenções sofridas pela ora Recorrente, referente à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) retida na fonte sobre remuneração de serviços prestados por cooperativa de trabalho, que integram o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2010 (exercício 2011).

2. Na análise do crédito, foram verificadas as parcelas de composição do saldo negativo de CSLL no período apontado. Ocorre que, consoante exposto pela Fiscalização, não foi possível realizar a confirmação da totalidade das retenções na fonte informadas pela ora Recorrente, razão pela qual a parcela de R\$ 483.347,39 não foi homologada.

3. Como relatado na própria decisão que ora se recorre, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, esclarecendo que tal discrepância devia-se, precipuamente, ao fato de alguns de seus clientes terem se equivocado no preenchimento de suas declarações, utilizando códigos de arrecadação diferentes ou mesmo deixando de informar as retenções. Nesse sentido, apresentou (i) cópia de todas as faturas que comprovam a retenção da CSLL dos CNPJ's contratantes, (ii) boleto de cobrança emitido no valor líquido da fatura, (iii) planilha relacionando as retenções e diferenças apuradas; e ainda, (iv) o livro auxiliar de clientes.

4. Sobreveio, então, acórdão da Delegacia de Julgamento, que julgou parcialmente improcedente a defesa da ora Recorrente, mantendo a cobrança de R\$ 148.888,41 (principal)- tendo em vista a conferência das informações no banco de dados da Receita Federal em relação às retenções na fonte informadas pelas fontes pagadoras na DIRF.

5. Ainda que reconheça a possibilidade de apresentação de outros meios de prova senão os comprovantes de rendimento emitidos pela fonte pagadora, a fundamentação utilizada no acórdão recorrido consiste na alegação de que os documentos apresentados pela Recorrente, a fim de comprovar as retenções sofridas, não seriam suficientes para comprovar o direito creditório, sob os seguintes fundamentos:

a) Deveria a Recorrente ter procedido à soma das notas fiscais/faturas emitidas em favor de determinada fonte pagadora, tendo em vista que a mera juntada de notas fiscais/faturas ao processo não corrobora a sua argumentação; e

b) Deveria a Recorrente ter apresentado os comprovantes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras, pois, de acordo com o art. 733 do RIR, tem a obrigação tributária de exigi-los.

6. Em síntese, sustentou que, em que pese seja inconcebível impor à Recorrente o ônus cujo atendimento depende, única e exclusivamente, de conduta a ser praticada por terceiro, aceitando outros meios de prova (além dos comprovantes de rendimento emitidos pela fonte pagadora) para comprovar referido direito creditório, os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a existência da retenção e, via de consequência, a existência do crédito.

7. Superado esse breve resumo do caso, consoante será demonstrado a seguir, o acórdão merecido merece reforma, pois legítimo o meio de prova utilizado pela ora Recorrente, consoante já estabelecido pela jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

III- DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELA DELEGACIA DE JULGAMENTO

(A) DA APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 143 DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DA IMPOSSIBILIDADE DE VINCULAR O DIREITO CREDITÓRIO À DOCUMENTAÇÃO EMITIDA POR TERCEIRO.

1. Inicialmente, é de suma importância ressaltar que os documentos já apresentados, a saber, as respectivas (i) faturas que comprovam a retenção pelos CNPJ's contratantes, (ii) boleto de cobrança emitido no valor líquido da fatura, (iii) planilha relacionando as retenções e diferenças apuradas; e, ainda (iv) razão da conta contábil, por si só, já seriam suficientes para justificar os créditos utilizados pela Recorrente.

2. Contudo, conforme anteriormente exposto, restou concluído que os documentos apresentados seriam insuficientes para comprovar a existência da retenção e, conseqüentemente, a existência de seu direito creditório, em face da falta de apresentação de documentos emitidos por terceiros a corroborar que o recebimento da nota fiscal se deu pelo valor líquido da retenções.

3. Ora, em que pese a decisão aqui recorrida sustente a relativização da apresentação dos comprovantes de rendimentos para fins de comprovação dos créditos decorrentes da retenção na fonte, ela mesmo condiciona a efetiva comprovação da retenção à apresentação destes documentos emitidos por terceiros, secundados pela contabilização destas operações. É o que se verifica pelo trecho abaixo colacionado:

(...)

4. Ocorre que o direito da Recorrente de utilizar a contribuição, objeto de retenção por ocasião do pagamento por serviços prestados, não pode estar condicionado ao cumprimento de obrigação instrumental por terceiros, posto que o beneficiário do pagamento não tem qualquer gestão sobre o comportamento alheio.

5. Como não tem o poder de enforcement detido pelo Fisco, a Recorrente tem que comprovar as retenções por outros meios, como assim o faz pela documentação apresentada nestes autos, conforme entendimento já pacificado no E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. É o que expõe a Súmula n.º 143, aprovada em 03/09/2019, do CARF, abaixo transcrita:

(...)

6. Assim, com base na jurisprudência já sumulada, deveriam os i. Julgadores ter considerado os aludidos documentos para confirmar a veracidade das informações contidas, não impondo à Recorrente o ônus de apresentar documento cujo atendimento depende, única e exclusivamente, de conduta a ser praticada por terceiro (apresentação dos comprovantes de rendimentos e demais declarações). Ora, sendo interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias que tenha conhecimento, na busca da verdade material.

7. Como dito, a Recorrente não tem qualquer gerência ou capacidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações acessórias das inúmeras empresas contratantes. Sendo assim, exigir que obtenha documento de terceiro para poder usufruir do seu crédito é ilegal e, além disto, configura-se como uma autêntica “prova diabólica”.

8. Ora, E. Conselheiros, a Recorrente é uma das maiores empresas do seu segmento, com os mais variados clientes- desde grandes à pequenas empresas. Ficar à mercê da regularidade fiscal destes para aproveitar créditos de contribuição (devidamente retida, como faz prova toda a documentação aqui acostada), acaba por subverter a própria ideia da substituição tributária, já que aqui a segurança do recolhimento e das informações acabam sendo conferidas à terceiros que muitas vezes não detém a capacidade para tal responsabilidade.

(B) DA COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO PELA DOCUMENTAÇÃO ACOSTADA AOS AUTOS

1. Conforme exposto inicialmente, a decisão recorrida não considerou como prova válida as faturas e boletos apresentados, onde restava demonstrada retenção da CSLL, e, conseqüentemente, a composição do saldo negativo, apenas dispôs que pura e simples apresentação de tais documentos não faz prova a favor do contribuinte. Veja-se, portanto, que a questão travada nos autos é diz respeito à validade das provas apresentadas neste processos.

2. Encontra-se consolidado na jurisprudência do E. CARF que o sujeito passivo tem direito de deduzir a contribuição retida pelas fontes pagadoras, incidentes sobre receitas auferidas e oferecidas à tributação, do valor devido ao final do período de apuração, ainda que não tenha o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, desde que consiga provar, por quaisquer outros meios ao seu dispor, que efetivamente sofreu as retenções que alega.

3. Assim, sabendo que incumbe aos contribuintes a demonstração da existência do crédito líquido e certo, a Recorrente apresentou nos autos (i) cópia de todas as faturas que comprovam a retenção dos CNPJ's contratantes, (ii) boleto de cobrança emitido no valor líquido da fatura, (iii) planilha relacionando as diferenças de retenção, bem como (iv) o razão da conta contábil referente às retenções de CSLL.

4. Partindo-se, então, da premissa de que a documentação apresentada pela ora Recorrente configura meio de prova válido para comprovação do crédito pleiteado, necessário constatar a sua suficiência.

5. A retenção, que enseja o crédito aqui pleiteado, decorre do pagamento por pessoas jurídicas a esta cooperativa de trabalho, relativos aos serviços pessoais que lhes são prestados por seus médicos associados, conforme previsto no art. 30, da Lei nº 10.833/03:

(...)

6. Assim, imperioso que se reconheça que a natureza do pessoal prestado se presume pela própria retenção em face da previsão legislativa. Este tema já se encontra assentado administrativamente através da Solução de Consulta COSIT 25/2013, cuja ementa segue abaixo transcrita:

(...)

7. É justamente o que ocorre no caso da Recorrente, em que há dispensa a emissão de notas fiscais ao entender como suficiente a apresentação de faturas e boletos- informação esta que consta em cada boleto anexado nestes autos, como se vê exemplificativamente na imagem abaixo:

(...)

8. Portanto, tendo a própria decisão reconhecido que as notas fiscais, aqui legalmente substituídas pelos boletos, e as faturas anexadas aos autos fazem prova da demonstração do serviço prestado, deve a verdade material prevalecer sobre o formalismo exacerbado, impondo-se a homologação integral da compensação declarada pelo reconhecimento do saldo negativo de CSLL indicado.

9. Por fim, Excelências, do comparativo entre o razão contábil de CSLL e as faturas já juntada nos autos, é possível atestar a total coincidência dos valores retidos.

10. Outrossim, para que não restem dúvidas acerca da legitimidade dos documentos comprobatórios trazidos, é importante destacar que a escrituração serve de instrumento hábil para fazer prova da retenção, ainda que esteja no âmbito de produção probatória dos próprios contribuintes. Isso porque, a escrituração mantida em observância das disposições legais faz prova em seus favor, especialmente quando acompanhada das respectivas notas fiscais de fatura, conforme prevê o art. 967, do RIR/18:

(...)

11. Prestados estes esclarecimentos, reitera-se que grande parte das retenções comprovadas através dos informes de rendimentos e o restante comprovado pelas faturas, boletos, razão contábil, provas que também são admitidas pela jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se vê do acórdão abaixo colacionado- ao qual muitos outros poderiam ser somados:

(...)

12. Ainda neste contexto, veja-se o voto proferido pela Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça o Acórdão 1003.002.085 que elucida bem o tema da comprovação do crédito relativo às retenções sofridas pelo Contribuinte:

(...)

13. Portanto, com a constatação de que todos os valores apresentados a título de retenção foram devidamente contabilizados pela Recorrente, conferindo integralmente com os valores lançados nas faturas, devem ser reconhecidos os créditos em apreço.

IV- CONCLUSÃO E PEDIDOS

Ante o exposto, requer seja determinada a baixa do processo em diligência, a fim de ser analisada a documentação já apresentada pela Recorrente e, ao fim, seja dado provimento a este Recurso Voluntário, com a homologação integral das compensações efetuadas”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

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. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Delimitação da lide

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal ficam restritos a argumentos em face do crédito relativo a CSRF ano-calendário 2010, no valor de R\$ 154.978,91 (R\$ 2.038.077,42- R\$ 1.554.730,04 DRF- R\$ 328.368,97 DRJ) que, conforme o princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

Análise do Direito Creditório

A controvérsia nos autos cinge ao reconhecimento de direito creditório decorrente de créditos de CSRF do ano-calendário 2010. A autoridade administrativa ao proceder a análise, reconheceu parcialmente o direito creditório da contribuinte, no valor de R\$ 1.554.730,04 para utilização da Declaração relacionada até o limite do crédito reconhecido no PER/DCOMP n.º 37463.15810.120811.1.3.03-7032.

A DRJ julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos (e-fls. 223/234):

“(…)

CONCLUSÃO

- reconhecer direito creditório remanescente, além do já admitido no Despacho Decisório, referente a Saldo Negativo de CSLL do ano- calendário 2010, no valor de R\$ 328.368,97; e

- homologar as compensações em litígio até o limite do crédito reconhecido.

É como voto”.

Sustentou a Recorrente que “a decisão recorrida não considerou como prova válida as faturas e boletos apresentados, onde restava demonstrada retenção da CSLL, e, conseqüentemente, a composição do saldo negativo, apenas dispôs que a pura e simples apresentação de tais documentos não faz prova a favor do contribuinte”.

Alegou que “apresentou nos autos (i) cópia de todas as faturas que comprovam a retenção dos CNPJ's contratantes, (ii) boleto de cobrança emitido no valor líquido da fatura, (iii) planilha relacionando as diferença de retenção, bem como (iv) o razão da conta contábil referente às retenções de CSLL”.

Pois bem.

Insta destacar, que a documentação colacionada em sede de manifestação de inconformidade pela Contribuinte (e-fls. 9/152), corrobora com as suas afirmações. Explique-se.

As sociedades cooperativas devem se constituir conforme as disposições da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, observando-se, ainda, o disposto nos arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil. Visando diferenciar os atos cooperativos e não-cooperativos a Lei nº 5.764, de 1971, que prevê:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.168-40, de 24 de agosto de 2001).

Art. 88 - A. A cooperativa poderá ser dotada de legitimidade extraordinária autônoma concorrente para agir como substituta processual em defesa dos direitos coletivos de seus associados quando a causa de pedir versar sobre atos de interesse direto dos associados que tenham relação com as operações de mercado da cooperativa, desde que isso seja previsto em seu estatuto e haja, de forma expressa, autorização manifestada individualmente pelo associado ou por meio de assembleia geral que delibere sobre a propositura da medida judicial. (Incluído pela Lei n.º 13.806, de 2019) [...]

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

À luz dos referidos dispositivos legais, atos cooperativos são os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre seus associados e a cooperativa, e pelas cooperativas entre si quando associadas, sempre visando a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Diferentemente, os atos não cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados, ou seja, inclui a contratação de bens e serviços de terceiros não associados. Nesse sentido, as cooperativas pagarão a CSLL sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade, ato não cooperativo, isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.761, de 1971.

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, 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. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, 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 n.º 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 n.º 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:

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

O *cerne* da contenda é a previsão *especial* de compensação da CSRF das cooperativas, prevista no art. 652 do RIR/99 (art. 45 da Lei n.º 8.541/92 e art. 64 da Lei n.º 8.981/95):

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

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

Posto isso, pretende a Recorrente, com base no §1º da referida regra, compensar valor de CSRF que onera os pagamentos efetuados aos seus *associados* com a CSLL efetuado por pessoa jurídica e defende fazer jus a todo o direito creditório pleiteado e que eventuais erros cometidos pelas fontes pagadoras não pode lhe prejudicar. Outrossim, a Recorrente defende ter juntado todos os documentos de prova que possuía.

E que, de acordo com a legislação autorizadora da compensação (art. 652 RIR/99), basta que o valor do imposto seja retido pelas fontes pagadoras para que a Cooperativa possa utilizá-lo na compensação com a CSLL retida dos médicos cooperados. Tal afirmação é verdade, desde que haja comprovação inequívoca nos autos quanto à origem do crédito.

Por fim, no caso em análise, a Recorrente alegou que o dever de cumprir com a obrigação da retenção e do recolhimento do CSRF compete à fonte pagadora e eventual erro de indicação do código não pode prejudicar seu direito ao respectivo crédito, contudo, como já declinado, é imprescindível que haja comprovação da prestação do serviço a fim de que haja a verificação de se tratar de erro por parte da fonte pagadora, haja vista ser o serviço enquadrado como atos cooperativos.

De fato, as cooperativas de trabalho médico, de fato, estão sujeitas à incidência do CSRF, à alíquota de 4,65%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas. A CSRF deve ser compensada pela cooperativa de trabalho médico com IRRF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. A CSRF pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

Por sua vez, a Recorrente, para comprovação de seu direito, juntou aos autos cópias de todas as faturas que comprovam a retenção dos CNPJ's contratantes, (ii) boleto de cobrança emitido no valor líquido da fatura, (iii) planilha relacionando as diferenças de retenção, bem como (iv) o razão da conta contábil referente às retenções de CSLL em que é possível verificar o recebimento do valor líquido, após realizada a retenção pela fonte pagadora, pela Recorrente e que o valor do crédito em análise se refere à retenção do CSRF sob o código de receita 5952 e que eventuais erros cometidos pelas fontes pagadoras não pode lhe prejudicar.

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.

Assim, para casos de comprovação de retenção sem todos os informes de rendimentos, como o ora analisado, nos termos da Súmula CARF 143, os contribuintes podem comprovar por quaisquer meios de prova as retenções que dão sustentação à formação do crédito reivindicado. Afinal, o informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora não é a única forma de demonstrar o crédito. E no presente caso, entendo que os documentos juntados pela Recorrente servem para comprovar a retenção na fonte da CSLL e devem ser apreciadas pela Unidade de Origem.

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.

Cumprе 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). Havendo dúvidas em relação ao que foi juntado ou a necessidade de juntada de outros documentos fiscais e contábeis da empresa, deve a Recorrente ser intimada para esclarecimentos e apresentação de documentos.

Destaca-se, por fim, que não se trata de emissão de novo despacho decisório, pois o primeiro não possuía vícios e estava de acordo com as provas e informações sistêmicas até aquele momento existentes. Os autos irão retornar apenas para a continuação da análise da liquidez e certeza do crédito remanescente, considerando o saneamento do processo com a juntada de documentos para comprovar a existência do crédito.

Ante o exposto, oriento meu voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a

fato ou a direito superveniente, ante os documentos apresentados em sede recursal e aplicação das determinações da Súmula CARF n.ºs 143, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente 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. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo as compensações serem homologadas até o limite do crédito cuja liquidez e certeza forem devidamente constatadas e, se houver necessidade, intimar a Recorrente a prestar esclarecimentos ou complementar a produção de provas.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado