



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.910590/2017-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.322 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CAPTAR COOPER COOPERATIVA DE TRABALHO DE MULTISERVICOS PROFISSIONAIS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

A comprovação pela Recorrente da existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento do pedido, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional.

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 (Súmula CARF nº 143).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para aplicação da Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e

disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

### Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), código 3280, no valor total de R\$1.559.298,92 do ano-calendário de 2013 para compensação dos débitos ali confessado.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. e-fls. 386-399:

O crédito de imposto de renda retido na fonte na prestação de serviços por cooperativas de trabalho e associações profissionais em decorrência de atos cooperativos somente pode ser utilizado após a ocorrência da retenção correspondente. Durante o ano-calendário, o crédito pode ser utilizado apenas em compensações do imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados ou associados pessoas físicas.

Após o encerramento do ano-calendário, o crédito não utilizado poderá ser objeto de pedido de restituição, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal (RFB).

A partir das informações prestadas pelo contribuinte chegou-se à seguinte análise do direito creditório:

MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO
JAN	R\$ 1.420,50	FEV	R\$ 0,00	MAR	R\$ 13.472,70	ABR	R\$ 13.421,87	MAI	R\$ 15.640,83	JUN	R\$ 3.519,60
JUL	R\$ 0,00	AGO	R\$ 1.838,10	SET	R\$ 179,98	OUT	R\$ 1.836,74	NOV	R\$ 1.838,10	DEZ	R\$ 78,30

Valor total do crédito reconhecido: R\$ 53.246,72

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 pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

18900.82060.200213.1.3.05-6000      25655.17663.221014.1.3.05-3099      NÃO  
HOMOLOGO a compensação declarada no(s) PER/DCOMP:

12684.24765.221014.1.3.05-7742	32016.17392.221014.1.3.05-2848
41219.52742.221014.1.3.05-6656	16233.71216.221014.1.3.05-1502
35020.26395.221014.1.3.05-1831	29421.59336.221014.1.3.05-2870
16937.67206.221014.1.3.05-0243	07045.53921.221014.1.3.05-1749
17007.77706.221014.1.3.05-0149	10461.08089.271114.1.3.05-6022 [...].

Base Legal: Art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

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

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da DRJ/05 nº 105-009.403, de 27.10.2022, e-fls. 403-407:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar a MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE IMPROCEDENTE para NÃO reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 1.506.052,20 (um milhão, quinhentos e seis mil, cinquenta e dois reais e vinte centavos), referente ao saldo negativo de IRRF ao ano-calendário 2013, e não homologar as compensações em litígio, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

### **Recurso Voluntário**

Notificada em 25.01.2023, e-fls. 424, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 20.02.2023, e-fls. 427-434, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

#### **DOS FATOS**

O ora recorrente foi alvo de procedimento de verificação fiscal, do qual tomou ciência em 14 de novembro de 2017 via Despacho Decisório emitido pela DRF RIO DE JANEIRO I - RJ.

O referido procedimento de verificação fiscal referiu-se ao ano calendário de 2013, feita pela Delegacia da Receita Federal, que não reconheceu integralmente os créditos do imposto de renda retido na fonte das notas fiscais de prestação de serviços. E, com isso, não homologou integralmente os créditos utilizados para compensação do imposto de renda retido na fonte das folhas de pagamento de

produção aos associados cooperados, declarados através das PER/DCOMP, conforme previsto na legislação tributária. Por tudo isso, através de Acórdão proferido não foi reconhecido o direito creditório no valor de R\$1.506.052,20 (um milhão quinhentos e seis mil, cinquenta e dois reais e vinte centavos) que se refere ao saldo negativo de IRRF do ano-calendário 2013 e não homologou as compensações em litígio.

Ocorre que, após a apresentação da extensa documentação previamente na Manifestação de Inconformidade, de contestação original aos fatos contidos no processo de crédito original 12448-910.590/2017-67, a cooperativa e seus diretores tiveram contra si lavrado o Acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e determinou a possibilidade de apresentação de Recurso ou o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com o risco de inscrição na Dívida Ativa da União.

Em documento comprobatório anexado a este Recurso, pode-se observar a relação de rendimentos e imposto sobre a renda retido por fontes pagadoras, sendo esse documento a maior prova material a ser apresentada nesse processo administrativo, restando claro que todos os créditos de Imposto de Renda foram gerados pelas Notas Fiscais de prestação de serviços aos tomadores que sofreram retenção da fonte pagadora.

Como é possível em alguns lançamentos de rendimentos que constam com o Código 1708 (imposto de renda retido na fonte de ser serviços tomados de PJ x PJ geral) que é aplicado no recolhimento do imposto de renda retido em decorrência de importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

Esses impostos com o código lançado erroneamente deveriam estar sob o registro do Código 3280 (imposto de renda retido na fonte de ser serviços tomados de PJ de cooperativas) que se refere à remuneração de serviços pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho, sendo importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

Em específico no caso das cooperativas, ocorre a emissão das Notas Fiscais dos serviços prestados pelos sócios cooperados e outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços é obrigado a reter do imposto a alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), conforme dispõe o artigo 29 da Lei nº 10.833/03.

Por todo exposto, não merece prosperar a determinação do pagamento dos débitos com os acréscimos legais sob pena de inscrição na Dívida Ativa da União.

No que concerne ao pedido conclui que:

DOS REQUERIMENTOS FINAIS:

Ante o exposto e consoante o acima arrazoadado o Recorrente, requer:

a) Seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário reconhecendo-se a NULIDADE da decisão de Primeira Instância, devendo ao final, ser determinada a remessa dos autos para a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ/05 para que a impugnação seja conhecida e julgada nos termos previstos na legislação pátria.

b) Que seja procedida diligencia junto aos tomadores de serviços, conforme previsto na Manifestação de Inconformidade, que originalmente contesta e pede a nulidade da constituição do credito tributário em favor do erário, por não homologação parcial dos créditos do IR utilizados pelo contribuinte, para compensação de imposto de renda retido na fonte, apurados nas folhas de pagamento mensais do ano de 2013 de produção de seus associados cooperados, comprovação do efetivo recolhimento do IR retido na fonte das notas fiscais de serviços prestados. Faz-se necessária a diligência no sentido de confirmar a corresponsabilidade tributária, dita solidária no escrito sobre tributação, em conjunto com o sujeito passivo principal, em recolhimento e declaração em DIRF do exercício 2014 dos fatos geradores do ano fiscal 2013. Ainda nesse interim, aditamos que conforme relatório de declaração das fontes pagadoras, emitido pelo e-CAC da RFB, através do certificado digital do contribuinte, onde foram identificados recolhimento irregulares do IRRF sobre as NF de serviços prestados, devido a erro na utilização do código de receita, utilizando 1708 no lugar do código correto 3280 pelos tomadores de serviços identificados a seguir pelo CNPJ: 04.132.090/0001-25; 04.311.955/0001-10; 29.138.328/0001-50; 39.485.412/0001-02; 42.498.717/0001-55. Em verdade, os vícios encontrados na escolha do código de recolhimento de IRRF impactam diretamente na perfeita identificação os créditos utilizados pelo contribuinte conforme todo o histórico de defesa, e SÃO PROVA MATERIAL DA UTILIZAÇÃO DESTES VALORES RETIDOS COMO DIREITO CREDITÓRIO E ENSEJAM A BOA FÉ DO CONTRIBUINTE AO REALIZAR AS COMPENSAÇÕES. A fim de reparação deste equívoco das fontes pagadoras, e insistência da Receita Federal do Brasil na constituição e cobrança do contribuinte dos créditos tributários. SOLICITAMOS a realização de diligências no sentido de responsabilização, pelos danos causados ao contribuinte, ora intimado como devedor, e definitivamente a Receita Federal do Brasil, na figura de seus auditores fiscais, reconheçam a totalidade de créditos utilizados nas compensações, como direito inequívoco conforme previsto no CTN – Código Tributário Nacional e demais legislações vigentes, das compensações declaradas e realizadas pelo contribuinte. Reforça-se que a origem dos créditos foi demonstrada pela apresentação de todas as notas fiscais de serviços prestados, onde estão consignadas as retenções na fonte do IR na forma e alíquota previstas pelo Lei 10833/2003, que são PROVA MATERIAL da inexigibilidade do recolhimento por transferência de responsabilidade para os tomadores dos serviços que realizaram as retenções na fonte.

É o Relatório.

**VOTO**

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

**Tempestividade**

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

**Nulidade do Despacho Decisório e Da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE (STF, AI 791292 QO-RG/PE, 2010), Terma nº 339, com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

#### Ementa

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. [...]

#### Tese

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na decisão administrativa não precisam ser enfrentados todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Neste sentido, o Recurso Especial Repetitivo nº 931.727/RS (STJ, REsp 931727/RS, 2009), Temas Repetitivos nºs 160 e 161, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim se refere: “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão”. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

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

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao procedimento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo como condição absolutamente essencial para fins de verificação da precisão dos dados informados. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório

pleiteado. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 862572/CE) (BRASIL, AgRg no REsp 862572/CE, 2008). Nesse sentido, em caso de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prevê:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Cabe mencionar os seguintes precedentes (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão da 1ª Turma da CSRF do CARF nº 9101-002.548, de 07.02.2017:

**RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.**

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito [...].

Acórdão CARF nº 1101-001.494, de 10.12.2024:

**DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. APRESENTAÇÃO. REANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO.**

O contribuinte deve provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Neste caso, o processo deve retornar à Receita Federal para reanálise do direito creditório vindicado e emissão de despacho decisório complementar.

Sobre o IRRF, o Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

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

**Retenção exclusiva na fonte**

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

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

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

**Imposto retido como antecipação**

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na

data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Em relação à personalidade jurídica da cooperativa de trabalho, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 599362/RJ, Tema 323, com trânsito em julgado em 25.11.2016, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

No que se refere ao IRRF incidentes sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.981, de 1995)

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999), determina:

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 nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º). [...]

§1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados: [...]

24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); [...]

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 (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §1º).

§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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §2º).

O IRRF, código 3280, refere-se às importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992). Sujeita-se ao regime de tributação em que imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) incidente sobre as importâncias pagas ou creditadas, relativas a serviços pessoais. O imposto retido pode 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. O beneficiário é a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada e o imposto é recolhido pela fonte pagadora e deve ser efetuado até o último dia útil do 2º (segundo)

decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (art. 70 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

A Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018, orienta:

Conclusão 34. Com base no exposto, conclui-se [...]:

II - Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, deverá ser observado o seguinte:

a) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 652 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, das cooperativas singulares;

b) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e as contribuições de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares;

c) será retido das federações o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de administração, caso as cooperativas singulares atuem como intermediadoras.

III - Para os fins das retenções previstas no item II, a cooperativa singular de trabalho médico, deverá apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, segregando os valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

a) emitir fatura e nota fiscal somente em relação ao valor correspondente à comissão ou taxa de administração, como intermediadora, a qual se sujeita à incidência da retenção do imposto de renda na fonte a alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999; e

b) emitir faturas e notas fiscais, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares, da seguinte forma:

b.1) valores relativos aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, cabendo a retenção e o recolhimento, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido para a prestação de serviços no período sob cobrança, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda, na forma prevista na alínea “a” do item II; e b.2) valores relativos aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, da cooperativa singular, cabendo a retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos), relativos à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a ser retido individualmente de cada cooperado pessoa jurídica.

IV - Para os fins do disposto no item III, as cooperativas singulares de trabalho médico deverão apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, acompanhadas das notas fiscais emitidas pelas cooperadas pessoas jurídicas, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, na forma prevista nas subalíneas “b.1” e “b.2” do item III.

V - A beneficiária das importâncias pagas ou creditadas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/1999, é a cooperativa de trabalho singular, cujos associados, pessoas físicas, prestaram serviços pessoais à pessoa jurídica tomadora dos serviços, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

VI - A beneficiária das importâncias pagas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei nº 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 nº 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).

Consta no Acórdão da 1ª Turma da DRJ/05 nº 105-009.403, de 27.10.2022, e-fls. 403-407:

Da análise dos documentos oferecidos pela Manifestante, verifica-se a existência de planilhas, comprovantes de arrecadação e notas fiscais de serviços eletrônicas (fls. 105 a 145, 248 a 385). Todavia, os referidos documentos não guardam uma relação direta com as retenções na fonte declaradas pela Manifestante na PER/DCOMP detentora do crédito, especialmente no que tange às datas, valores e números do CNPJ. Outrossim, a Manifestante não apresentou os extratos bancários, ou outros elementos comprobatórios, onde constassem os recebimentos, já deduzidos das retenções na fonte, relacionadas aos serviços prestados. Sem a análise de tais extratos, não é possível verificar se as alegações do Contribuinte, no tocante às retenções na fonte sofridas, são pertinentes.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que foi produzido pela Recorrente um início de prova da apuração do indébito, de acordo com o acervo fático-probatório composto de notas fiscais (Lei nº 8.847, de 26 de janeiro de 1994), DARF, DIRF, e demonstrativos internos, e-fls. 105-145, 204-385 e 456. As informações constantes nos sistemas da RFB devem ser cotejadas com aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos que a Recorrente deve ser notificada a apresentar.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixam a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, sob pena de supressão de instância. Devem ser averiguadas a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento. A autoridade administrativa deve apreciar 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 procedimento do Decreto nº 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 retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em perda 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.

Cumpra 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 procedimento do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

### **Diligência**

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Sobre a distribuição do ônus da prova, o Código de Processo Civil determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Tem-se que, a partir da regra de distribuição estática, o art. 373 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus probatório incumbe à autoridade fiscal, quanto ao fato constitutivo de seu direito, e à Recorrente, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública. Nesse sentido, não cabe ao julgador atuar em defesa da

Recorrente, sobretudo quando não encontra na prova juntada aos autos deficiências que lhe causassem dúvidas a ponto de determinar de ofício a realização de diligência.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de impugnação. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

**Súmula CARF nº 163**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador de que os autos devem retornar à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

**Responsabilidade por Infrações**

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

**Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

**Dispositivo**

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para aplicação da Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva