



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13830.000338/2001-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-01.383 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01º de dezembro de 2011  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** UNIMED DE OURINHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** DRJ-Ribeirão Preto/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2000

Ementa: IRRF. COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. PAGAMENTOS AOS ASSOCIADOS. Incide imposto de renda na fonte sobre os valores pagos por cooperativas de trabalho médico a seus associados.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

Assinatura digital  
Francisco Assis de Oliveira Júnior – Presidente

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 03/12/2011

Participaram da sessão: Francisco Assis Oliveira Júnior (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Rayana Alves de Oliveira França.

## Relatório

UNIMED DE OURINHOS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-RIBEIRÃO PRET/SP(fl. 139) que julgou procedente lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 02/07, para exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, referente ao ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 551.491,25, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 1.021.767,18.

A infração que ensejou a autuação foi a falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre pagamentos a prestadores de serviços, conforme descrição dos fatos do auto de infração a seguir reproduzida:

*1-Em 18/12/2000 iniciamos o procedimento fiscalizatório com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal (fls.08 a 09), através do qual intimamos o contribuinte a apresentar diversos livros e documentos contábeis e fiscais;*

*2-Analisando os documentos apresentados, constatamos que a partir do período de apuração 03/2000 ate o de 09/2000 o contribuinte deixou de fazer a retenção e por conseqüência o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF - calculados com base na tabela progressiva do imposto de renda de pessoa física relativos aos pagamentos feitos aos "cooperados" pela prestação de serviços, considerados como rendimentos do trabalho não assalariado;*

*3-Em 01/03/2001 lavramos outra intimação (fls.12. a 14), na qual solicitamos a apresentação de diversos outros documentos, dentre os quais a justificativa para a não retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF - dos valores relativos aos pagamentos efetuados aos cooperados nos períodos acima do ano de 2000 e planilha ref. aos pagamentos citados ref. aos meses de janeiro a dezembro de 2000;*

*4-Em resposta, além de outros documentos, o contribuinte apresentou sua justificativa conforme folhas 15 a 20, na qual alem de outras, prestou a informação de que estaria obrigado somente ao recolhimento do IRRFFonte pela alíquota de 1,5%, e para tanto apresentou suas alegações e fundamentos legais que entende ser aplicado ao caso;*

*5-Anexamos ainda cópia de correspondência enviada pela fiscalizada aos seus cooperados com os esclarecimentos sobre a não retenção do IRRFFonte calculado pela tabela progressiva do imposto de renda de pessoa física (fls. 21 e 22);*

*6-Em que pesem os argumentos do contribuinte, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou por diversas vezes na contrariedade do alegado pelo contribuinte, ou seja, no entendimento de que os pagamentos feitos pela cooperativa de trabalho aos cooperados, pela prestação de serviços, são considerados rendimentos do trabalho não assalariado , sendo assim, sujeitos & incidência do imposto de renda na fonte,*

*calculado com base na tabela progressiva;*

7-Analisando a justificativa da fiscalizada e ainda a correspondência enviada aos cooperados, e concluímos que a mesma assumiu o ônus do imposto devido, ao não reter dos beneficiários dos rendimentos o IRRF, sendo assim procedemos ao REAJUSTAMENTO DO RENDIMENTO, sobre o qual apuramos o valor do imposto de renda devido, conforme dispõe o artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99 e Instrução Normativa nº 04/80, a qual dispõe sobre a fórmula aplicável ao caso, ou seja,  $RR = RP - D / 1 - T / 100$ , sendo: RR=rendimento reajustado; RP=Rendimento pago (corresponde à base de cálculo antes do reajustamento); D=Dedução da classe pertence o RP, T=alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP;

8-Tendo em vista que o contribuinte reteve o IRRF fonte, calculado com a alíquota de 1,5%, consideramos como Rendimento Pago, para fins de reajustamento da base de cálculo, o valor da Base de Cálculo do IRRF informada pelo contribuinte, deduzindo do valor do IRRF fonte retido pelo mesmo, e do valor devido apurado foi diminuído o valor do IRRF fonte retido;

9-Para demonstrarmos as bases de cálculo, elaboramos demonstrativos (fls. 58 a 98) dos valores devidos, nos quais constam os nomes dos beneficiários, o CPF, a data dos pagamentos, os valores pagos, as bases de cálculo reajustadas e o valor do IRRF lançado, utilizando dos dados das planilhas apresentadas, pelo próprio contribuinte, em meio magnético e em papel (fls. 100 a 120).

A Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, que inexistiria norma jurídica válida que lhe atribuísse a condição de substituto tributário e, portanto, que lhe impunha o dever de proceder à retenção do imposto sobre a renda na fonte e efetuar o respectivo recolhimento com base na tabela progressiva. Argumentou que sua atividade nada tem a ver com o objeto da contratação realizada pelos seus sócios, por limitar-se a praticar o "ato cooperativo", exclusivamente com seus associados. Por esse motivo, a atividade da impugnante seria realizada exclusivamente em nome dos cooperados, gerando apenas receitas em nome dos sócios, que lhes seriam transferidas integralmente depois de liquidadas proporcionalmente as despesas da sociedade.

Observou, ainda, que a prestação de serviços ocorre diretamente dos cooperados aos contratantes pessoas físicas ou jurídicas, consagrando a modalidade típica de atuação prevista na Lei das Sociedades Cooperativas (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971).

Aduziu que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 128, dá somente à lei competência para atribuir responsabilidade tributária a terceira pessoa. Sobre a retenção e recolhimento do imposto à alíquota de 1,5%, invocou o art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

A DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP julgou procedente o lançamento com base, em síntese, na consideração que a situação apurada pela Fiscalização é diferente daquela prevista no art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995, que trata das importâncias pagas ou creditadas

pelas pessoas jurídicas às cooperativas de trabalho; que no caso trata-se de pagamentos feitos por cooperativa a pessoas físicas e, nesta hipótese, há previsão legal de incidência do imposto de renda na fonte, nos termos do art. 628 do RIR/99.

A Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 08/10/2001 (fls. 148) e, em 07/11/2001, interpôs o recurso voluntário de fls. 149/155, que ora se examina, e no qual reitera, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Como se colhe do relatório, cuida-se de lançamento para exigência de IRRF pelo pagamento, por cooperativa de trabalhos médicos, a médicos associados. A matéria tributável pode ser assim resumida: a Autuada é pessoa jurídica constituída na forma de cooperativa de trabalho médico, com base na Lei nº 5.764, de 1971; no ano de 2000, realizou pagamentos aos seus associados (médicos) relativamente aos serviços prestados por esses aos usuários do Plano de Saúde e sobre esses pagamentos não efetuou retenção de imposto de renda na fonte; o lançamento refere-se, portanto, à formalização da exigência desse imposto que deixou de ser retido, com o reajustamento da base de cálculo, nos termos do art. 725 do RIR/99.

A Contribuinte insurge-se contra a exigência alegando, em síntese, que o art. 628 do RIR/99 não se aplica ao seu caso, posto que não é a cooperativa que remunera os médicos, mas o contratante da cooperativa e que o dinheiro apenas circula pela sociedade, portanto, a Cooperativa não seria, no caso, fonte pagadora.

O litígio, portanto, gira em torno da obrigatoriedade (ou não) da retenção do imposto sobre os pagamentos feitos aos associados pelos serviços prestados por esses aos filiados ao plano de saúde UNIMED.

O fundamento principal da autuação é o art. 628 do RIR/99 que para maior clareza transcrevo a seguir:

*"Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas."*

Sustenta a Recorrente que, no caso, os rendimentos do trabalho não assalariado, referidos no dispositivo acima, não foram pagos por ela (cooperativa) mas pelos contratantes; que atua como mera mandatária dos médicos, recebendo os valores e repassando-os aos cooperados na proporção de sua produção; que jamais poderia a cooperativa ser o

substituto tributário (fonte) posto que não tem vinculação com o fato gerador, condição referida no art. 128 do CTN.

Começo examinando a matéria a partir do art. 128 do CTN, referido pela Recorrente, a saber:

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".*

Essa faculdade concedida ao legislador ordinário de eleger terceiros como responsáveis pela retenção e pagamento de tributos se justifica no Ordenamento Jurídico Tributário por razões de necessidade ou conveniência da Administração Tributária. Isto é, para atender situações em que é difícil ou mesmo impossível exigir o tributo do efetivo sujeito passivo (ex. se o contribuinte não for residente no país) ou para simplificar a arrecadação, como é o caso dos pagamentos por pessoas jurídicas a pessoas físicas, quando se concentra o recolhimento do imposto de diversos contribuintes, pessoas físicas, em uma única fonte pagadora, que tem pleno conhecimento dos valores pagos e, portanto, pode realizar, com vantagem, a tarefa de apurar e recolher o imposto de que são os sujeitos passivos originalmente as pessoas físicas beneficiárias.

É verdade, contudo, que não é qualquer pessoa que pode ser eleita como responsável. O próprio art. 128 do CTN exige, por exemplo, que esta tenha "vinculação" com o fato gerador. Essa vinculação, entretanto, não deve ser pessoal e direta, pois esse tipo de vinculação configura a condição de contribuinte. A vinculação exigida é indireta, caracterizada por alguma participação nos eventos configuradores do fato gerador da obrigação tributária, de modo a justificar a sua convocação pelo legislador ordinário. E, sob esse aspecto, não há nada que distinga a sociedade cooperativa de qualquer outra pessoa jurídica. É dizer, o que justifica a convocação da sociedade cooperativa para figurar como substituta tributária em relação ao imposto devido pelos cooperados é precisamente o fato de esta efetivar os pagamentos dos rendimentos destes e não o fato de ser ou não a sociedade cooperativa a efetiva contratante dos serviços. É a conveniência de se atribuir à sociedade cooperativa essa responsabilidade e não a natureza da relação entre a sociedade e seus associados.

Sendo assim, é inaceitável o argumento da defesa de que os efetivos demandantes dos serviços dos médicos, seus associados, são os contratantes dos serviços, para eximir-se da responsabilidade pela retenção do imposto na fonte.

Note-se, ainda, que o próprio art. 45, § 1º, da Lei nº8.541, de 1992, com a redação dada pela Lei nº8.981, de 1995, referido pelo próprio Recorrente, não deixa dúvidas quanto à obrigatoriedade de retenção do Imposto de Renda pelas cooperativas sobre os valores pagos aos seus associados. Diz o referido dispositivo:

*"Art. 45. Estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 1,5% (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 assemelhados com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.*

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

Ora, a compensação a que se refere o § 1º é precisamente do imposto retido sobre os valores recebidos pela Cooperativa com o imposto que deveria ter sido retido, mas não foi, quando do pagamento dos rendimentos aos cooperados.

Concluo, portanto, que as Cooperativas, como a Recorrente, estão obrigadas à retenção do imposto de renda na fonte quando dos pagamentos aos seus associados, com fundamento no art. 628 do RIR/99. Como não houve tal retenção, não há reparos a se fazer ao lançamento, quanto a esse aspecto.

Registre-se também a regularidade da multa de ofício exigida no percentual de 75%. Cumpre deixar assentado de início, que, conforme explicitado no Auto de Infração, a multa exigida no percentual de 75% tem expressa previsão legal. Refiro-me ao art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos da declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.*

Sobre a alegação de que os beneficiários dos rendimentos pagaram imposto sobre os mesmos, registre-se que a autuação neste caso correu antes do prazo de entrega das declarações pelos beneficiários. Com efeito, o auto de infração foi lavrado em 26/03/2001 (fls. 03) e a ciência do lançamento ocorreu em 02/04/2001 (fls. 121).

Note-se também que nos fundamentos legais da autuação a autoridade lançadora destacou que a fonte pagadora, ao deixar de proceder à retenção assumida o ônus do imposto, tanto que procedeu ao reajustamento da base de cálculo, conforme orientação do art. 725 do RIR/99, a seguir reproduzido:

*Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).*

Ora, se a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto e os beneficiários dos rendimentos receberam os rendimentos, já líquido do imposto, se houve pagamento indevido de imposto este foi feito pelos beneficiários e não pela fonte pagadora.

Processo nº 13830.000338/2001-20  
Acórdão n.º **2201-01.383**

**S2-C2T1**  
Fl. 4

---

Por outro lado, não se pode imputar à autuação qualquer erro ao formalizar a exigência em face da fonte pagadora, como fez, porque para tanto limitou-se a aplicar o que determinava a legislação.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa