



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13850.000365/2010-55
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-001.145 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de julho de 2023
Assunto COMPENSAÇÃO
Recorrente UNIMED SAO JOSE DOS CAMPOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros, que rejeitaram a proposta de diligência.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 2

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas ("DRJ/CPS"), o qual será complementado ao final:

Trata o presente processo de compensações utilizando crédito no total de R\$ 365.549,61, para a extinção de débitos de IRRF dos cooperados da pessoa jurídica (cód.

0588) com direito creditório decorrente das retenções do imposto de renda (cód. 3280 e 1780), feitas conforme faturas emitidas contra as fontes pagadoras da contribuinte no ano calendário 2006, mediante as DCOMP abaixo:

DCOMP	MES/ANO	CRÉDITO
41225.39334.020209.1.7.05-9552	Janeiro/2006	21.804,60
38649.08460.100306.1.3.05-2098	Fevereiro/2006	14.779,16
21685.63355.100506.1.3.05-1481	Março/2006	25.998,59
31838.89956.090606.1.3.05-8846	Abril/2006	33.384,93
33203.88099.100706.1.3.05-8830	Junho/2006	41.456,60
26298.63128.050906.1.3.05-9500	Julho/2006	52.077,98
15659.47160.021006.1.3.05-0457	Agosto/2006	26.133,45
10863.94724.081106.1.3.05-1962	Setembro/2006	14.972,22
11784.67157.271106.1.3.05-8224	Outubro/2006	26.708,53
22399.04298.261206.1.3.05-7312	Novembro/2006(*)	93.557,14
29986.00100.261206.1.3.05-2329	Dezembro/2006	14.676,41
		365.549,61

Conforme o Despacho Decisório SEORT/DRF/SJC/169/2011, de 16/03/2011, foi deferido em parte o direito creditório, homologando-se as compensações até o limite do crédito concedido (R\$ 122.561,87), mediante o seguinte fundamento:

(...)

Conformê acima, a norma jurídica restringe a compensação ao imposto incidente sobre 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 a suas disposição (código 3280), não se referindo ao imposto incidente sobre a remuneração de serviços prestados a pessoas jurídicas pelas cooperativas (código 1708).

(...)

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

Assim, apenas os valores de IRRFonte retidos, sob código 3280, coaduna-se com a compensação prevista na legislação, com os valores de IRRFonte, sob código 0588, no mesmo ano-calendário, nos termos do art. 45 da Lei 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei 8.981, de 1995, não comportando alargamento a outros códigos de retenção.

Já os comprovantes de rendimentos e retenções na fonte emitidos pelas fontes pagadoras fazem prova a favor do contribuinte relativamente às retenções sofridas, assim quanto aos rendimentos pagos.

Desta forma, na presente análise foram considerados os comprovantes apresentados às fls. 312/442 (em face da intimação Seort n.º 740/2010, fls. 261/262), mesmo que após a prorrogação solicitada, conforme petição de fls. 264/265.

Complementarmente aos comprovantes fornecidos, também foram efetuadas pesquisas internas nos sistemas desta RFB, nas DIRF ativas, procurando localizar as fontes pagadoras indicadas pelo sujeito passivo em suas Dcomp, indicando-o como beneficiário, no ano de 2006, assim verificados os códigos de retenções, valores nessas indicados e "batimentos" com a relação de faturas entregue, às fls. 443/486.

Apenas para complementar, é importante observar que a lei não atribuiu o mesmo valor probante, dos comprovantes de rendimentos e retenções na fonte, às notas fiscais/faturas emitidas pelos serviços prestados, nos termos do art. 55 da lei n.º 7.450, de 1985, *in verbis*:

Lei n.º 7.450, de 1985:

Art. 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. (Grifei)

Portanto, para efeito da comprovação do IRRFonte a ser compensado, sob código 3280, não são as notas fiscais/faturas (emitidas pelo beneficiário) os documentos hábeis a que alude a legislação, e sim os comprovantes emitidos pelas fontes pagadoras, no modelo instituído pelo Fisco Federal, ou seja, o Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte – Pessoa Jurídica.

Em que pese ter sido solicitado ao contribuinte, através da intimação Seort n.º 740/2010, de fls. 267/262, arquivo magnético em planilha, contendo a relação de todas as notas fiscais emitidas pelas tomadoras de serviços, no ano de 2006 e utilizadas nas Dcomp referenciadas, sendo essa exigência atendida, após prorrogação do prazo inicialmente concedido, conforme fls. 443/486, a mesma mostra-se apenas complementar às verificações efetuadas, não servindo, por si mesma, como meio probante a favor do contribuinte, dos créditos utilizados, por esse, nas Dcomp acima relacionadas.

(...)

Efetuada as análises dos aspectos acima, ao final das conferências, foram glosados os valores de IRRFonte relativos aos códigos de retenção que não o 3280 (como 1708 e outros), assim como os valores que não foram confirmados através dos comprovantes de rendimentos e pesquisas internas.

A tabela abaixo demonstra para cada valor retido, considerados por mês da tabela acima, os valores solicitados, os admitidos e glosados, conforme critérios acima estabelecidos, assim como os totais anuais (2006).

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

DCOMP	MES/ANO	CRÉDITO	DEFERIDO	GLOSADO
41225.39334.020209.1.7.05-9552	Janeiro/2006	21.804,60	8.894,97	12.909,63
38649.08450.100306.1.3.05-2098	Fevereiro/2006	14.779,16	4.975,95	9.803,21
21685.63355.100506.1.3.05-1481	Março/2006	25.998,59	12.410,99	13.587,60
31838.89956.090606.1.3.05-8846	Abril/2006	33.384,93	7.988,73	25.396,20
33203.88099.100706.1.3.05-8830	Junho/2006	41.456,60	12.670,88	28.785,72
26298.63128.050906.1.3.05-9500	Julho/2006	52.077,98	22.971,26	29.106,72
15659.47160.021006.1.3.05-0457	Agosto/2006	26.133,45	9.345,20	16.788,25
10863.94724.081106.1.3.05-1962	Setembro/2006	14.972,22	3.045,02	11.927,20
11784.67157.271106.1.3.05-8224	Outubro/2006	26.708,53	11.791,29	14.917,24
22399.04298.261206.1.3.05-7312	Novembro/2006(*)	93.557,14	25.225,48	68.331,66
29986.00100.261206.1.3.05-2329	Dezembro/2006	14.676,41	3.242,10	11.434,31
		365.549,61	122.561,87	242.987,74

(*) todas as retenções, dessa Dcomp apenas para efeitos de tabela, foram considerados pelo mês de novembro/2006, não influenciando nos resultados finais.

Em anexo e parte integrante deste despacho decisório, encontra-se a planilha de conferências utilizada para os resultados finais acima apurados, com os motivos dos aceites e glosas efetuadas, em cada retenção, por Dcomp.

Cientificada, por via postal, em 22/03/2011 (AR de fls. 621), a interessada apresentou, em 22/04/2011, manifestação de inconformidade (fls. 622/641), acompanhada de documentos (fls. 642/9801).

Ao fazer um breve resumo dos fatos, diz que a autoridade fiscal concluiu pela homologação parcial da compensação, sob o entendimento que: (i) parte dos créditos utilizados em PER/DCOMP teriam sido escriturados sob o código 1708, o que não viabilizaria a compensação daqueles créditos; (ii) o único documento hábil para comprovar as retenções sofridas seriam os Informes de Rendimentos; e (iii) não haveria correspondência, em parte, entre os créditos pleiteados pela Impugnante com aqueles declarados pelos tomadores de serviços na DIRF.

Alega que o tributo exigido está extinto, nos termos do art. 156, II, do CTN, “uma vez que objeto de compensação regular com créditos a que tinha (e tem) direito a Impugnante, decorrentes de retenção do discutido imposto pelas fontes pagadoras, conforme permissivo do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92”.

E que a simples constatação da existência de tal crédito face retenção mencionada é elemento suficiente para a validação da compensação, não podendo ser imputada à impugnante a responsabilidade de eventual descumprimento de obrigações acessórias da fonte pagadora.

Defende não poder ser penalizada pela escrituração equivocada procedida pela fonte pagadora quando do preenchimento do código da retenção efetivada, uma vez que tal obrigação é do tomador de serviços, a teor da IN SRF n.º 119/2000.

Acusa a existência de decadência que “de plano, fulmina parte do suposto débito exigido, sem que haja sequer a necessidade de se enfrentar as demais razões de mérito.

De todo modo, essas também serão demonstradas, e como forma de afastar a exigência, especialmente com relação aos períodos ainda não decaídos”.

Registra a tempestividade da defesa ofertada, dada a ciência do Despacho Decisório em 22/03/2011, considerando-se na contagem os feriados nacionais ocorridos nos dias 21/04/2011 e 22/04/2011 (Tiradentes e sexta feira da paixão).

Ainda em preliminar, destaca a precariedade do Despacho Decisório recorrido, o qual julga se equiparar a um auto de infração, “tendo em vista ser o primeiro ato praticado

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

pela Receita Federal com o objetivo de constituir formalmente débito entendido como devido pela Receita Federal, supostamente não lastreado por crédito a compensar”.

Acrescenta que a própria Lei n.º 9.430/96 equiparou a manifestação de inconformidade à impugnação, instaurando-se o contraditório, em ambos casos, no processo administrativo regido pelo Decreto n.º 70.235/72.

Diz que, considerando a natureza do Despacho Decisório, este deve ser precedido das formalidades legalmente impostas à Administração Pública, quais sejam:

legalidade, moralidade, impessoalidade e garantia do contraditório e ampla defesa.

Afirma que o ato recorrido contém inexatidão e imprecisão da descrição fática do suposto equívoco cometido pela contribuinte no procedimento de compensação, “as quais tornam o trabalho da sua defesa excepcionalmente penoso, mormente quando as

irregularidades detectadas pela Receita não são acompanhadas de elementos suficientes a identificá-las”. E também que a compreensão se torna uma complexa tarefa de garimpagem dos dados, quando deveria ser constatada por uma simples leitura do documento fiscal.

Destaca que a indicação precisa de todos os elementos constituintes do crédito tributário é requisito do auto de infração e, por analogia, do Despacho Decisório, conforme art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, devendo, consoante a jurisprudência, ser indispensável à eficácia a regular notificação do lançamento, acompanhada da descrição fática pormenorizada.

E continua, em suas palavras:

“Observe-se, portanto, a insegurança jurídica gerada à Impugnante quanto à conduta da Fiscalização, diante da deficiência do Despacho Decisório, como dito alhures e exatamente em decorrência de privilegiar-se a praticidade da fiscalização, atropelando requisito básico da garantia do contraditório: a definição do fato imputado apto a ensejar o direcionamento da insurgência (ou anuência) do contribuinte.

De se destacar, ainda, que nem mesmo a análise do crédito e o detalhamento do Despacho Decisório são capazes de sanar tais irregularidades, pois apenas apresentam a lista de retenções supostamente não comprovadas, sem informar a que faturas aqueles créditos se referem, a despeito de a Impugnante ter apresentado planilha contendo a relação de todas as notas fiscais emitidas pelos tomadores de serviços.

A ausência de tais informações, inclusive, dificultaram sobremaneira o levantamento dos documentos que comprovam os créditos auferidos pela Impugnante.

Diante do exposto, inadmissível a validade do Despacho lavrado, já que amputa o direito da Impugnante à sua ampla defesa, ensejando, por certo, a improcedência do presente Despacho.”

Acerca do direito, retoma a decadência dos débitos cujos fatos geradores ocorreram antes de 22 de março de 2006, “porquanto passados cinco anos contados entre a data daqueles fatos geradores e a correspondente notificação do sujeito passivo da não homologação ora discutida, em 22 de março de 2011”.

Fundamenta se na natureza do imposto retido como antecipação do devido pelo beneficiário dos rendimentos, bem como nos arts. 150, § 4º, e 156, V, do CTN, e arts.

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

38 e 628 do RIR/99. Ressalta que, tratando-se de IRRF sobre os rendimentos auferidos por pessoas físicas, o fato gerador ocorre por ocasião de cada pagamento, e não anualmente, com relação à fonte pagadora.

Destaca que “a constituição definitiva do crédito tributário não se dá com a inscrição, mas com a notificação do lançamento¹, uma vez que seus efeitos já se produzem quando o sujeito passivo é ‘regularmente’ ‘notificado’, não havendo falar que aquela se daria com a mera lavratura dos autos de infração”. Cita doutrina e jurisprudência.

Lembra a obrigatoriedade da efetivação do lançamento para constituição do crédito tributário e que a homologação é ato inerente à administração, por força do art. 142 do CTN. Acrescenta que compete à autoridade fazendária rever de ofício o lançamento, segundo o art. 149 do CTN, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível, com abertura do prazo legal para questionamento da exigência formalizada, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 1972 (arts. 7º, 10 e 11).

Destaca que o Despacho Decisório não se confunde com auto de infração, porém, igualmente, uma vez intimado dele, é facultada a interposição de manifestação de inconformidade, sob pena de inscrição em Dívida Ativa. E completa:

“Nesse sentido e considerando-se ser o lançamento atividade vinculada do Fisco Federal, não delegável ao contribuinte, deve ser entendido o discutido despacho decisório como primeiro ato tendente à constituição do crédito tributário.

O que se pretende demonstrar é que, inexistindo o lançamento, não há que se falar em constituição definitiva do crédito, bem como, inscrição em dívida ativa.

Por outro lado, para que se aperfeiçoe o lançamento, deverá o fisco, obrigatoriamente, notificar o contribuinte e responsáveis, para que, se quiserem, possam contestar administrativamente o valor cobrado, originando, assim, o processo administrativo competente.”(destaques do original)

Cita doutrina e jurisprudência, requerendo seja anulado parcialmente o lançamento constante do despacho decisório, por força do decurso do prazo fatal.

Passa a defender a existência do crédito.

Esclarece que o procedimento atendeu regularmente a todos requisitos legais vigentes, conforme se depreende do Despacho Decisório, persistindo a controvérsia quanto à incompatibilidade entre o valor do crédito pleiteado em contraste com as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, “inclusive no que diz respeito à indicação do código de recolhimento por estas contratantes”.

Diz que os créditos glosados decorrem de retenções sofridas pela Cooperativa em relação a serviços pessoais prestados pelos cooperados aos tomadores de serviços, conforme faz prova a documentação anexa. E que tais créditos foram apurados pela recorrente em consonância com o art. 45 da Lei n.º 8.541/92.

Aduz que tal previsão normativa vem atender às especificidades das Cooperativas de Trabalho Médico, cujos resultados decorrentes da prática de atos cooperativos não se sujeitam à tributação, conforme a Lei n.º 5.764/71, recaindo a obrigação sobre o efetivo beneficiário de tais rendimentos, ou seja, os cooperados.

Argumenta que, em razão de tal peculiaridade, o legislador determinou estarem sujeitos à retenção na fonte os pagamentos realizados às cooperativas de trabalho médico, “mas tão somente sobre a parcela referente aos serviços prestados pelos cooperados”, admitindo a compensação no exercício em curso, exclusivamente, com o imposto retido

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

por ocasião do repasse da remuneração pela cooperativa aos cooperados, podendo ser objeto de pedido de restituição, conforme art. 652 do RIR/99, que tem como base legal o art. 64 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Reitera que a compensação atendeu regularmente a todos os requisitos legais, especialmente a IN SRF n.º 600/05, centrando-se a controvérsia na incompatibilidade entre o valor do crédito pleiteado em contraste com as DIRF das fontes pagadoras, bem como acerca do código eleito pelo tomador para o recolhimento da retenção procedida.

Destaca que para operacionalizar tal retenção foi editado o ADN Cosit n.º 01, de 1993, “segundo o qual as cooperativas de trabalho deveriam discriminar em suas faturas as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados (base da retenção) das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas”.

Cita jurisprudência e afirma que as documentações anexas, quais sejam, as faturas referentes aos serviços prestados e as páginas do Livro Diário Auxiliar do Contas a Receber, demonstram os valores líquidos recebidos pela Cooperativa em contraste com o valor bruto da prestação de serviço presente na fatura “o que comprova a retenção sofrida em razão dos serviços prestados”.

Dessa forma, entende provada a existência do indébito a compensar e extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, II, do CTN, independentemente de a tomadora de serviços ter ou não declarado em DIRF ou Informe de Rendimentos ou, até mesmo, ter se equivocado na escolha do código de recolhimento, pois tal declaração, em hipótese alguma, pode ser entendida como constitutiva do direito ao crédito da recorrente, que nasce com o desconto na fonte do imposto incidente sobre a remuneração dos cooperados paga por intermédio das cooperativas e da autorização legal do seu aproveitamento para a quitação do imposto retido por ocasião do pagamento a esses profissionais.

Entende que a informação de tais retenções pela fonte pagadora em DIRF ou Informe de Rendimentos tem caráter meramente declaratório, sob pena de insegurança jurídica. Acrescenta inexistir qualquer poder à cooperativa para verificação e comprovação do correto cumprimento de tal obrigação acessória por parte do tomador do serviço. E que, a perdurar a glosa, condiciona se o nascimento do crédito tributário à atividade declaratória do tomador dos serviços, “o que não vai de encontro com a previsão legal para o caso”, pois a única condicionante imposta pelo art. 45 da Lei n.º 8.541/92 é a ocorrência da retenção, em decorrência de serviços prestados pessoalmente pelos cooperados.

Além do mais, argumenta se a DIRF fosse condição para o reconhecimento e utilização do crédito, “as sociedades cooperativas nunca poderiam proceder à compensação dos tributos retidos ao longo do ano calendário, já que a entrega de tal declaração dá se somente ao final do mês de fevereiro do ano subsequente”.

Ainda que assim não fosse, alega que a responsabilidade pela retenção e recolhimento é do tomador do serviço, não podendo a cooperativa ser responsabilizada pelos atos daquele, “especialmente quando, tendo procedido àqueles recolhimentos, deixou de declarar em DIRF os tributos retidos”. Fundamenta-se nos arts. 717 e 722 do RIR/99 e na jurisprudência administrativa, que versa, inclusive, acerca do equívoco no código de receita.

Requer a realização de diligência, em prestígio ao princípio da verdade material, cuja falta do exame caracteriza cerceamento do direito de defesa. Aponta os quesitos formulados e indica o seu perito.

Encerra com o seguinte pedido:

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

“Pelo exposto, requer-se a reforma do Despacho Decisório proferido nos autos do processo administrativo em questão, para homologar integralmente a compensação procedida pela Impugnante, considerando:

(i) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Despacho Decisório em decorrência da imprecisão e inexatidão dos fatos que motivaram a exigência, decorrentes da deficiência e precariedade do documento, o que cerceia o direito de ampla defesa da Impugnante

(ii) preliminarmente, seja reconhecida a decadência do direito do Fisco Federal em exigir tributos referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 22 de março de 2006;

(iii) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Despacho Decisório em decorrência da imprecisão e inexatidão dos fatos que motivaram a exigência, decorrentes da deficiência e precariedade do documento, o que cerceia o direito de ampla defesa da Impugnante; (sic)

(iv) ultrapassada a preliminar de mérito suscitada, e com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, que se julgue procedente a presente manifestação de inconformidade, reformando-se o Despacho Decisório, tendo em vista:

(a) o direito conferido pelo artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 de compensação do Imposto Retido pelas fontes pagadoras com o IRRF descontado dos cooperados mesmo após o fim do ano calendário da retenção e;

(b) a comprovação do direito da Impugnante aos créditos indevidamente glosados, não podendo ser imputada à Impugnante a responsabilidade pelo não cumprimento de obrigações acessórias e/ou principais pelo tomador de serviços;

Por fim, pleiteia pela conversão em diligência para, na busca da verdade material, seja demonstrada a existência do crédito a que tem direito a Impugnante.”

Em sessão de 12/03/2002, a DRJ/SPOI julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade do contribuinte tão somente para reconhecer a homologação tácita da DCOMP n.º 38649.08460.100306.1.3.052098. Quanto ao direito creditório pleiteado, não houve o seu reconhecimento de modo que todas as demais DCOMP's não foram homologadas.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2006

Provas, Diligências e Perícias.

O Contencioso Administrativo Fiscal foi especificamente disciplinado no Decreto n.º 70.235, de 1972, diploma legal também aplicável aos processos de pedido de restituição/declaração de compensação.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos

Fl. 9 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, o que não se logrou atender no presente caso.

É incabível a realização de diligência em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2006

Declaração de Compensação. Ônus Probatório.

Nos pedidos de repetição de indébito e de compensação é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.

Declaração de Compensação. Homologação tácita.

Quando verificado, à data da ciência do Despacho Decisório, o decurso do prazo de cinco anos da transmissão da DCOMP, impõe-se reconhecer a homologação tácita das compensações nela declaradas.

Declaração de Compensação. Direito Creditório. IRRF incidente em Serviços Prestados por Cooperados.

A pessoa jurídica que efetua pagamentos a sociedade cooperativa pela prestação de serviços pessoais por parte dos respectivos cooperados deve efetuar a retenção do imposto de renda na fonte. Os valores do imposto retido são compensáveis, por parte da cooperativa, na ocasião da retenção do imposto de renda incidente na fonte sobre os pagamentos a serem efetuados às pessoas físicas dos cooperados.

Referida compensação condiciona-se à demonstração da existência e da liquidez do direito, o que inclui não só a comprovação da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte, mediante apresentação dos correspondentes Informes de Rendimentos Pagos, mas, principalmente, que tal retenção se deu nos termos da legislação pertinente, permitindo o direito à compensação aludida no art. 652 do RIR/99.

Incabível cogitar da aplicação de regra de cálculo proporcional sobre o valor faturado, para fins de se determinar qual a parcela a ser atribuída aos serviços pessoais pelo cooperado.

Indeferido o direito creditório não se homologa a compensação dele decorrente.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 9818/9840 do *e-processo*):

No presente caso, a autoridade competente da DRF homologou parcialmente as compensações declaradas, analisadas dentro do prazo de cinco anos contados das transmissões das declarações de compensação, exceto aquela tratada na DCOMP n.º 38649.08460.100306.1.3.052098, cuja homologação tácita é por ora reconhecida, à vista da sua transmissão em 10/03/2006 e da ciência à contribuinte do Despacho Decisório em 22/03/2011. Portanto, à exceção dos débitos declarados na DCOMP retro mencionada, remanescem devidos os valores dos demais débitos cuja compensação não foi homologada.

[...]

Fl. 10 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

Prosseguindo, equivocadamente se mostra o entendimento esposado pela defendente, de que estaria eximida do recolhimento dos débitos de IRRF indevidamente compensados, dada sua vinculação a rendimentos pagos e/ou creditados a pessoa física.

Isso, porque se observa que a hipótese aqui tratada não versa sobre a não retenção, mas sim sobre a falta de recolhimento do imposto comprovadamente retido pela fonte pagadora.

Deveras, a interessada demonstrou, mediante a confissão dos referidos débitos de IRRF na própria PER/DCOMP, inclusive, ter implementado a retenção do imposto, incidente sobre os rendimentos pagos aos cooperados, cuja natureza é de antecipação.

E, nessa hipótese, qual seja, da comprovada retenção do imposto, o PN COSIT n.º 01, de 2002, deixa claro que a fonte pagadora continua a responsável pelo pagamento do tributo retido e não recolhido, enquadrando-se no crime de apropriação indébita, na condição de depositária infiel, independentemente do encerramento da data fixada para a entrega da declaração anual de ajuste da pessoa física beneficiária dos rendimentos (contribuinte). Confira-se:

“PN COSIT n.º 01, de 2002:

Ementa:

(...)

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

(...)

Dúvidas têm sido suscitadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal acerca da responsabilidade tributária, no caso de pagamento de rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte. Com vistas a solucionar a questão, no presente parecer serão abordados os seguintes pontos: a caracterização da responsabilidade da fonte pagadora à luz da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN); o tratamento tributário nos casos de imposto de renda retido exclusivamente na fonte e de imposto retido na fonte por antecipação do devido na declaração da pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica, do devido no encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual; quais as multas aplicáveis à fonte pagadora, na hipótese de não retenção do imposto, e ao contribuinte pelo não oferecimento do rendimento à tributação; a responsabilidade tributária no caso de não retenção por força de decisão judicial; e imposto retido e não recolhido.

(...)

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

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

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

(...)

Imposto retido e não recolhido

17. Ocorrendo a retenção do imposto sem o recolhimento aos cofres públicos, a fonte pagadora, responsável pelo imposto, enquadra-se no crime de apropriação indébita previsto no art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, e caracteriza-se como depositária infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, conforme a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994. Ressalte-se que a obrigação do contribuinte de oferecer o rendimento à tributação permanece, podendo, nesse caso, compensar o imposto retido.

(...)." (destaques acrescidos)

Nesse contexto, não há de se cogitar da exclusão da responsabilidade da recorrente sobre o crédito tributário em questão.

Continuando, em sua defesa, a contribuinte requer o reconhecimento de todo o IRRF que lhe foi retido, apresentando, em comprovação, cópia das faturas emitidas, acompanhadas de cópia do Livro Diário Auxiliar do Contas a Receber, demonstrando os valores líquidos do imposto questionado. Além disso, a interessada alega a existência de indicação indevida do código de arrecadação 1708 para as retenções informadas nos documentos que pretende vincular ao direito creditório aqui discutido.

No que versa sobre o IRRF, por expressa disposição legal, o **meio probatório adequado para comprovar a retenção** do imposto incidente sobre rendimentos pagos ou creditados **é aquele previsto no art. 943, § 2º, do RIR/99, ou seja, o Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados.** [...]

[...]

Não se olvida que a responsabilidade pela apresentação da DIRF e fornecimento do Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados e do Imposto de Renda Retido na Fonte é da fonte pagadora, a teor dos artigos 929 e 942 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 RIR/ 99.

Porém, a contribuinte tem o dever de exigir o Comprovante de Rendimentos da fonte pagadora, cuja obrigação de fornecimento é prevista nas normas de regência (art. 733 do RIR/99).

[...]

A apresentação de cópias de notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade e/ou o valor da retenção do imposto pelas fontes pagadoras, fazendo-se necessária a participação das empresas destinatárias dos documentos, com o fornecimento do informe de rendimentos à prestadora de serviços, bem como o registro em DIRF dos valores retidos.

Frise-se que documentos da própria emissão da contribuinte não fazem prova a seu favor, havendo-se que recorrer às empresas participantes da transação, para confirmação dos valores constantes das faturas e/ou notas fiscais.

Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

[...]

As faturas se prestam como prova complementar, quando exigível no reconhecimento do direito creditório em questão, ou seja, quando além da comprovação da retenção do imposto, em si mesma, a qual deve ser feita mediante a apresentação dos correspondentes Informes de Rendimentos Pagos (**art. 943, § 2º, do RIR/99**), for necessário demonstrar que tal retenção se deu nos termos da legislação pertinente, permitindo o direito à compensação aludida no dispositivo legal invocado, específica para as cooperativas de trabalho, quando relativas a serviços pessoais prestados pelos associados.

E o correto preenchimento da fatura é condição necessária para permitir a identificação da ocorrência da hipótese de **incidência do IRRF pela alíquota de 1,5%, estabelecida às cooperativas de trabalho**, associações de profissionais ou assemelhadas, **quando relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, sujeitas à retenção do imposto sob o código 3280**.

A compensação requerida encontra fundamento legal no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 [...]

Conforme o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 11/02/1993, esclareceu-se que a alíquota prevista no dispositivo em questão **“incidirá apenas sobre as importâncias relativas aos servidores”** (item 1.2), devendo as Cooperativas de Trabalho discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais, prestados à pessoa jurídica por seus associados, das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas (item 1.1).

Como antes dito, a hipótese de incidência do IRRF em questão está sujeita à retenção do imposto sob o código 3280.

Os documentos comprobatórios juntados na defesa envolvem o imposto retido não apenas sob o código de arrecadação 3280, mas também sob o código 1708, sob a justificativa da existência de indicação indevida deste último código de arrecadação (1708) nas retenções vinculadas ao direito creditório aqui discutido.

Compulsando-se as faturas apresentadas (fls. 8940/9801), as quais foram anexadas no sentido de confirmar a retenção do imposto feita sob ambos os códigos de arrecadação (3280 e 1708), nelas não se verifica a descrição de serviços pessoais prestados pelos associados, mas a descrição de serviços que não se coadunam com a hipótese de incidência do imposto passível de compensação, tais como: “mensalidade”; “inscrição”; “fator moderador”; “cobrança de via de carteira”; “custos operacionais”; “taxa administrativa”; etc.

Nesse sentido, explica-se.

A interessada, Cooperativa de Trabalho Médico, é qualificada como **Operadora de Plano de Assistência à Saúde**, nos termos do inciso II do art. 1º da Lei nº 9.656, de 1998, com a redação dada pelo art. 1º da MP nº 2.17744, de 2001, que define como Operadora de Plano de Assistência à Saúde a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, *que opere produto, serviço ou contrato de* que trata o inciso I daquele artigo, ou seja, *Plano Privado de Assistência à Saúde*.

Destaque-se, por oportuno, que o contrato de “Plano Privado de Assistência à Saúde” é um contrato específico, com características que lhe são próprias, regulamentado por lei, e, no caso dos contratos na modalidade de pré-pagamento, estes estipulam valores fixos.

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

Veja-se a definição consignada no inciso I do art. 1º da Lei n.º 9.656, de 3 de junho de 1998:

“Art.1º (...)

Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.17744, de 2001)” (negrejou-se)

Quanto à formação do preço a ser pago às Operadoras, a Resolução Normativa RN n.º 100, de 3 de junho de 2005, da Agência Nacional de Saúde Suplementar, dispõe, em seu anexo II, item 11:

“11. **FORMAÇÃO DO PREÇO** São as formas de se estabelecer os valores a serem pagos pela cobertura assistencial contratada:

1 pré–estabelecido: quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado por pessoa física ou jurídica antes da utilização das coberturas contratadas; 2 pós–estabelecido: quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado após a realização das despesas com as coberturas contratadas, devendo ser limitado à contratação coletiva em caso de plano médico-hospitalar.

O pós estabelecido poderá ser utilizado nas seguintes opções:

I – rateio – quando a operadora ou pessoa jurídica contratante divide o valor total das despesas assistenciais entre todos os beneficiários do plano, independentemente da utilização da cobertura; II – custo operacional – quando a operadora repassa à pessoa jurídica contratante o valor total das despesas assistenciais.

3 misto:

permitido apenas em planos odontológicos, conforme RN n.º 59/03.”

(grifou-se)

Desse modo, **nem todo contrato de Plano Privado de Assistência à Saúde implica pagamento direto pelos serviços prestados**. Como visto, **o preço do contrato pode ser pré-determinado**, em que a contratada paga certo valor independentemente do efetivo uso do serviço. Paga-se a prestação mensal pré-estabelecida mesmo que nenhum beneficiário do contrato receba atendimento médico no período ou, ainda, que o custo efetivo dos serviços de medicina executados em determinado mês seja maior do que a mensalidade devida.

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

Deve-se, pois, concluir que **as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a Cooperativas de Trabalho Médico, na condição de Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo**

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

contratante, independentemente da efetiva utilização dos serviços pelo segurado, da natureza dos serviços prestados, do número de procedimentos realizados, etc., não se confundem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos, não estando sujeitas, portanto, as primeiras, à retenção na fonte do imposto de renda, prevista no art. 647 do RIR/99.

Por outro lado, deve-se deduzir que, embora não haja a incidência na fonte do imposto de renda sobre os rendimentos referentes a planos de saúde oferecidos pela requerente (cooperativa de trabalho), decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade de pré-pagamento, **as importâncias a ela pagas ou creditadas por pessoa jurídica de direito privado, relativas a serviços pessoais que lhe forem prestados pelos associados da cooperativa ou colocados à disposição, estarão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), nos termos do supracitado art. 652 do RIR/99**, tal como exposto na Solução de Consulta DISIT/SRRF/8ª RF n.º 481, de 19 de dezembro de 2008 [...]

[...]

Observe-se que, se houver participação do beneficiário no pagamento de cada procedimento, conforme classificação do art. 3º da Resolução CONSU n.º 8, de 1998 (*coparticipação é a parte efetivamente paga pelo consumidor à operadora de plano ou seguro privado*

de assistência à saúde e/ou operadora de plano odontológico, referente a realização do procedimento), o valor recebido das empresas que contratam o plano de saúde é apurado pelo somatório da parcela fixa (predeterminada) e da variável (coparticipação) de acordo com o grau de utilização dos serviços médicos e laboratoriais pelo beneficiário.

Nesse caso, para fins tributários, os valores cobrados das empresas contratantes da requerente relativos às parcelas de coparticipação integram o preço dos serviços prestados e devem ser contabilizados como receita.

É preciso atentar, ainda, para a existência de outra disposição legal, que prescreve a retenção na fonte **do imposto de renda**, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos pagamentos efetuados por entidades da administração pública federal pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços [...]

[...]

Como visto da legislação transcrita, restou evidenciado que os pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho médico, Administradoras de Plano de Saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, independentemente da efetiva utilização dos serviços pelo segurado, não sofrem a retenção prevista no art. 647 do RIR/99.

Também, restou evidenciado que, à parte o recebimento pelas Administradoras de Plano de Saúde de valores mensais fixos, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré pagamento, havendo a prestação de serviços *pessoais* pelo cooperado, sobre tal parcela incide a retenção tratada no art. 652 do RIR/99, sendo necessária a sua discriminação na fatura segregada dos demais custos/despesas; além da emissão de fatura

separada para consignar serviços prestados por terceiros não cooperados, contratados ou conveniados, para fins de atendimento ao dispositivo legal citado, sob pena de ser cabível o entendimento de que a retenção se deu sobre o valor total da fatura, **a título de demais serviços**.

Fl. 15 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13850.000365/2010-55

Isso se explica, porque a compensação de que trata o art. 652, § 1º, do RIR/99 exige que o débito (cód. 0588) e o crédito (cód. 3280) confrontados sejam relacionados ao mesmo profissional cooperado, individualmente identificado pelos serviços *peçoais* prestados, somente sendo admitida a utilização de eventual crédito excedente, mediante restituição e/ou compensação com débitos relativos a tributos administrados pela RFB, quando comprovada a impossibilidade da compensação citada *ao longo do ano calendário da retenção* (art. 652, § 2º, do RIR/99).

[...]

A cooperativa de trabalho médico deverá, pois, discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas às mensalidades dos planos de saúde, daquelas relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados, bem como das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas, a fim de identificar corretamente a hipótese de incidência e a base de cálculo do imposto aqui envolvido (**cód. 3280**).

Nesse contexto, incabível se cogitar da eventual aplicação de regra de cálculo proporcional sobre os valores faturados às Administradoras de Plano de Saúde para fins de se determinar qual a parcela atribuída aos serviços pessoais pelo cooperado, inclusive em relação às mensalidades.

De se concluir que, no presente caso, os documentos apresentados indicando retenções de imposto, quer sob código de arrecadação 1708, quer sob o código de arrecadação 3280, não permitem a correta identificação da ocorrência da hipótese de incidência do IRRF de que trata o art. 652 do RIR/99, dado que as faturas constantes dos autos não discriminam serviços pessoais prestados pelos associados.

Portanto, ao contrário do que alega a recorrente, não restou demonstrada à sociedade a certeza e liquidez do direito creditório indicado na declaração de compensação analisada, razão pela qual nada há de se reformar no Despacho Decisório recorrido.

[grifos constam do original]

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual alega basicamente as mesmas razões da impugnação com a ressalva de que foi apresentado um tópico preliminar denominado “II.1 – Da possibilidade de se Argumentar Fatos Novos (Apresentação de Novos Documentos)”.

No aludido tópico, o contribuinte adverte que o acórdão recorrido teria inovado em relação ao que constara do despacho decisório, tendo em vista que para além da não confirmação do crédito pleiteado, ressaltou expressamente que *as retenções pleiteadas também não poderia ser reconhecidas porque todas as faturas apresentadas referir-se-iam a contratos celebrados na modalidade de pré-pagamento, situação em que, no equivocado entendimento fiscal, não haveria correspondência entre o valor pago pelos tomadores e o serviço pessoal prestado pelo cooperado* (fls. 9850 do e-processo).

Fl. 16 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

Em vista disso, o contribuinte *junta a este Recurso Voluntário, novos documentos, dentre eles planilhas com a identificação dos contratos e faturas em custo operacional, em pré-pagamento que contenham coparticipação, quantificando, ainda, os valores das referidas coparticipações individualizadas por contratante e competência do crédito objeto da declaração de compensação, com o objetivo precípua de rebater a nova alegação do Fisco e demonstrar, subsidiariamente, que as retenções advêm, sim de contratos com pagamento variável, não só de pré-pagamento.*

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

O cerne da presente discussão nos parece que já se encontra muito bem delimitado. Como visto pelo breve relato dos autos, trata-se de declarações de compensação nas quais o contribuinte pretende a utilização de um suposto crédito decorrente de retenções na fonte (código de receita 3280 e 1780) no montante total de R\$ 365.549,61, ano calendário de 2006.

Ainda em 04/11/2010 o contribuinte foi intimado do Termo de Intimação Seort n.º 740/2010 (fls. 262/264 do *e-processo*) para que fosse feita a comprovação dos créditos de imposto de renda retidos nas prestações de serviços da cooperativa sob o código 3280.

Por meio do despacho decisório Seort n.º 169/2011 (fls. 532/537 do *e-processo*), a Receita Federal confirmou a existência de um crédito tão somente no montante de R\$ 122.561,87.

Segundo consta dos fundamentos do aludido ato administrativo, *a norma jurídica restringe a compensação ao imposto incidente sobre 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 a suas disposição (código 3280), não se referindo ao imposto incidente sobre a remuneração de serviços prestados a pessoas jurídicas pelas cooperativas (código 1708)* (fls. 533 do *e-processo*).

Fl. 17 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13850.000365/2010-55

Ainda segundo consta do referido despacho (fls. 533 do *e-processo*):

Em verdade, o tratamento a ser dado aos valores retidos sob o código de receita 1708, pelo contribuinte, seria a apuração por meio da DIPJ do ano-calendário em questão, oferecendo as receitas correspondentes à tributação e apurando, ao final, se houver, saldo credor do IRPJ, para futuras compensações (ou restituição), nos moldes do art. 74 da Lei 9.430, de 1996

Destaque-se que o valor do crédito confirmado se deu em razão de o contribuinte ter apresentado comprovantes com o código de retenção 3280, veja-se (fls. 534 do *e-processo*):

Desta forma, na presente análise foram considerados os comprovantes apresentados às fls. 312/442 (enrí face da intimação Seort nº 740/2010, fls. 261/262), mesmo que após a prorrogação solicitada, conforme petição de fls. 264/265.

Complementarmente aos comprovantes fornecidos, também foram efetuadas pesquisas internas nos sistemas desta RFB, nas DIRF ativas, procurando localizar as , fontes pagadores indicadas pelo sujeito passivo em suas Dcomp, indicando-o como beneficiário, no ano de 2006, . assim verificados os códigos de retenções^ valores nessas indicados e "batimentos" com a relação de faturas entregue, as fls. 443/486.

O despacho decisório, todavia, não teria levado em consideração as notas fiscais e *as faturas apresentadas pelo contribuinte sob a alegação de que a aludida documentação seria apenas complementar às verificações efetuadas, não servindo, por si mesma, como meio probante a favor do contribuinte, dos créditos utilizados por esse* (fls. 534 do *e-processo*).

Ao cabo, concluiu a autoridade fiscal (fls. 53/534 do *e-processo*):

Assim, apenas os valores de IRRFonte retidos, sob código 3280, coaduna-se com a compensação prevista na legislação, com os valores de IRRFonte, sob código 0588, no mesmo ano-calendário, nos termos do art. 45 da Lei 8.541, de 1992,"com a redação dada pelo art. 64 da Lei 8.981. de 1995, não comportando alargamento a outros códigos de retenção.

[...]

Efetuada as análises dos aspectos acima, ao final das conferências, foram glosados os valores de IRRFonte relativos aos códigos de retenção que não o 3280 (como 1708 e outros), assim como os valores que não foram confirmados através dos comprovantes de rendimentos e pesquisas internas.

Essas observações relacionadas com a fase fiscalizatória e constantes do despacho decisório são importantes porque foram todas analisadas e referendadas pelo acórdão recorrido, ora em debate.

Nesse sentido, observe-se o seguinte trecho do acórdão da DRJ/CPS (fls. 9823 do *e-processo*):

Fl. 18 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13850.000365/2010-55

[...] a contribuinte requer o reconhecimento de todo o IRRF que lhe foi retido, apresentando, em comprovação, cópia das faturas emitidas, acompanhadas de cópia do Livro Diário Auxiliar do Contas a Receber, demonstrando os valores líquidos do imposto questionado. Além disso, a interessada alega a existência de indicação indevida do código de arrecadação 1708 para as retenções informadas nos documentos que pretende vincular ao direito creditório aqui discutido

Como se nota, trata-se o caso de uma discussão basicamente fática voltada à existência de um suposto crédito, cuja origem passa precisamente pela confirmação das retenções informadas em declaração de compensação.

Já no início de seu voto o relator da DRJ/CPS comete o mesmo equívoco da Unidade de Origem ao asseverar que *a apresentação de cópias de notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade e/ou o valor da retenção do imposto pelas fontes pagadoras, fazendo-se necessária a participação das empresas destinatárias dos documentos, com o fornecimento do informe de rendimentos à prestadora de serviços, bem como o registro em DIRF dos valores retidos* (fls. 9824 do e-processo).

E o acórdão vai além ao pretender frisar que *documentos da própria emissão da contribuinte não fazem prova a seu favor, havendo-se que recorrer às empresas participantes da transação, para confirmação dos valores constantes das faturas e/ou notas fiscais* (fls. 9824 do e-processo).

Ainda a respeito da questão, o julgador de piso afirma que *as faturas se prestam como prova complementar, quando exigível no reconhecimento do direito creditório em questão, ou seja, quando além da comprovação da retenção do imposto, em si mesma, a qual deve ser feita mediante a apresentação dos correspondentes Informes de Rendimentos Pagos (art. 943, § 2º, do RIR/99), for necessário demonstrar que tal retenção se deu nos termos da legislação pertinente, permitindo o direito à compensação aludida no dispositivo legal invocado, específica para as cooperativas de trabalho, quando relativas a serviços pessoais prestados pelos associados* (fls. 9824 do e-processo). A corroborar com sua pretensão, cita um precedente do CARF do ano de 2004 e outro de 2007.

Nada obstante o aduzido, é imperioso destacar que essa posição da DRJ/CPS reflete um posicionamento jurídico há muito superado no âmbito deste Conselho Administrativo, o que, aliás, foi objeto da Súmula CARF nº 143, veja-se:

Fl. 19 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13850.000365/2010-55

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.

Portanto, não poderíamos pactuar com a pretensão da DRJ/CPS. Sucede que, curiosamente, o mesmo acórdão recorrido que tece todas essas considerações, passa logo em seguida a analisar a documentação apresentada pelo contribuinte, muito embora tenha advertido inicialmente que ela teria mera função complementar.

Sobre as faturas apresentadas, afirma que o seu preenchimento é condição necessária para permitir a identificação da ocorrência da hipótese de incidência do IRRF pela alíquota de 1,5%, estabelecida às cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, quando relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, sujeitas à retenção do imposto sob o código 3280.

Isto porque somente se sujeita à alíquota de retenção de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, não englobando, portanto, quaisquer outros custos e despesas, razão pela qual torna-se imprescindível a discriminação em fatura dos serviços efetivamente prestados e das importâncias pagas.

O contribuinte confirma em defesa que alguns documentos anexados aos autos fazem referência ao imposto retido sob o código de arrecadação 1708, o que todavia tratar-se-ia de um mero equívoco em função da indicação indevida deste código.

De início, é importante consignar que o voto do presente relator era no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, todavia, após a sustentação oral realizada por patrona em tribuna, fui convencido pelos demais conselheiros que uma diligência seria mais adequada ao presente caso.

Isto porque o contribuinte, de fato, apresentou uma série de documentos os quais supostamente comprovariam retenções sob o código 3280 e que demonstrariam o valor líquido efetivamente recebido pela cooperativa, em pagamento vinculado às faturas de prestações de serviço pelos serviços efetivamente prestados por seus profissionais.

Fl. 20 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13850.000365/2010-55

De fato, o contribuinte apresentou uma série de documentos em seu recurso voluntário, todos com o objetivo único e exclusivo de refutar o que fora alegado pela DRJ, os quais não foram oportunamente analisados pela Unidade de Origem, motivo pelo qual se mostra aconselhável uma diligência com esse fim. Aliás, nesse mesmo sentido, observe as considerações do conselheiro Jose Dornelas, em declaração de voto proferida no acórdão nº 1301-006.318:

Assim, ultrapassando-se a questão da prejudicial levantada, é necessário a conversão do julgamento em diligência, a fim de se aferir a existência e a natureza das retenções.

A respeito da natureza, ainda que se considere tais retenções indevidas (crédito), como sugere o i. Relator, ainda assim se faz necessária a diligência.

É que considerando-as indevidas, as retenções passarão a ter a mesma natureza de pagamento indevido, e aí, divergindo do voto do Relator também nesse ponto, não há necessidade de serem vinculadas aos ditames do artigo 652 do RIR/99, de forma a restringir a sua utilização para o momento de pagamento aos associados ou para o ajuste.

Da mesma forma como ocorre, por exemplo, nas estimativas consideradas indevidas, o indébito, para fins de restituição ou compensação, é caracterizado na data do recolhimento considerado indevido, não necessitando que se aguarde o ajuste para fazê-lo (Sumula CARF 84: “É possível a caracterização do o indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa”).

Por outro lado, a respeito da discussão sobre a legitimidade da Recorrente para pleitear o crédito aqui em discussão, pelo fato da Cooperativa não ser uma beneficiária de pagamento que tenha sofrido uma retenção, e, por isso, não teria ela qualquer direito sobre o valor recolhido pelos tomadores a título de retenção, considero a mesma parte legítima sim para o pleito.

De acordo com o artigo 166 do CTN, a Cooperativa detém a legitimidade para pleitear a restituição, e conseqüentemente utilizar tal valor em compensação, pois assumiu o referido encargo financeiro, registrando, em conta de ativo, em tese, o valor do tributo indevidamente retido.

Desta forma, penso estar claro, frente a esta disposição do CTN, que uma retenção indevida promovida pela fonte pagadora relativamente a recolhimentos indevidos de tributos cujo encargo financeiro é transferido a outrem, como é o caso de retenções reputadas indevidas de tributos pela fonte pagadora, pode ser objeto de indébito pleiteado pela Cooperativa, ora Recorrente.

Digo mais, considerando que tais retenções se deram a título de tributos que foram repassados à Secretaria da Receita Federal, e que elas de fato existiram, há um débito que foi liquidado perante o Fisco Federal e também há um direito à sua dedução, pelo beneficiário do pagamento, sob pena de enriquecimento ilícito por parte da União Federal.

O contribuinte informa que teria apresentado em recurso voluntário a seguinte documentação (fls. 9850 do *e-processo*):

À vista disso, a Recorrente junta a este Recurso Voluntário, novos documentos, dentre eles planilhas com a identificação dos contratos e faturas em custo operacional, em pré-pagamento que contenham coparticipação, quantificando, ainda, os valores das referidas coparticipações individualizadas por contratante e competência do crédito objeto da declaração de compensação, com o objetivo precípuo de rebater a nova alegação do Fisco e demonstrar, subsidiariamente, que as retenções advêm, sim de contratos com pagamento variável, não só de pré-pagamento.

Fl. 21 da Resolução n.º 1301-001.145 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13850.000365/2010-55

Nesse sentido, tendo em vista a apresentação da aludida documentação, é imprescindível que a Unidade de Origem possa certificar-se da natureza de tais retenções, esclarecendo se decorrem do serviço de intermediação, ou da atividade de cooperativa, justificando o entendimento, além de cotejar o valor fiscal/fatura/duplicata com os valores efetivamente auferidos.

Em face de tais alegações, entendo que os autos devem retornar em diligência para que a Unidade de Origem possa investigar a documentação anexada aos autos. Caso necessário, poderá a Unidade de Origem intimar o contribuinte a colaborar com a diligência.

Ao cabo da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, do qual o contribuinte deverá ser intimado no prazo de trinta dias para se manifestar sobre ele, caso entenda necessário.

Por todo o exposto, voto para converter o julgamento em diligência

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo