



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.721825/2014-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.077 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de novembro de 2023
Recorrente UNIMED DE PIRACICABA SOC COOP DE SERVICOS MEDICOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/03/2010

IRRF. CONTRATOS NA MODALIDADE PRÉ-PAGAMENTOS.

Somente a partir da edição Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, é que restou pacificado definitivamente o entendimento acerca da desnecessidade de retenção e recolhimento do IRRF nos pagamentos decorrentes dos contratos de planos de saúde denominados de pré-pagamento, avenças estas que são comercializadas pelas cooperativas de trabalho médico. Tem cabimento a continuidade da análise do direito creditório pleiteado indicado no Per/DComp referente ao pagamento a maior de IRRF, código 3280, efetuado anteriormente ao ano-calendário de 2013.

ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DO PER/DCOMP. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 168.

Erro material no preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não possa apresentar uma nova declaração, não possa retificar a declaração original, e nem possa ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal. Aplicação da Súmula CARF nº 168

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF, em relação a contratos pré-fixados, bem como para aplicação da aplicação da Súmula CARF nº 168 e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes devendo o rito processual ser retomado desde o início, dado que o tema em tela à época das retenções sofridas pela Recorrente somente foi pacificado a partir da edição da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 07-46.249, proferido pela 6ª Turma da DRJ/FNS, em 25 de março de 2020, que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem relatar os fatos até esse momento processual, reproduz-se o relatório efetuado pela DRJ no acórdão de piso, complementando-o adiante:

“Trata-se de manifestação de inconformidade (f. 678) interposta em 05/09/2014 contra o Despacho Decisório (f. 665), cuja ciência ocorreu em 07/08/2014 e por meio do qual a autoridade administrativa homologou parcialmente o PER/DCOMP 36704.56172.200410.1.3.05-0262, cujo objeto são créditos oriundos de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte – Pagamento de PJ a Cooperativa de Trabalho (código 3280), cujos recolhimentos ocorreram no período de 01/03/2010 a 31/03/2010.

O valor total do crédito pleiteado é de R\$ 49.022,47, tendo o referido Despacho glosado R\$ 47.390,49 e homologado o valor de R\$ 1.631,98.

Conforme Despacho Decisório:

FUNDAMENTAÇÃO

O direito à compensação efetuada pela interessada é regulamentado pelo artigo 652 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR – e pelo *caput* do artigo 41 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época da transmissão da Dcomp:

(Transcrição da legislação.)

Analisa a diferença entre contrato com preço pré-estabelecido e pós-estabelecido, concluindo que:

Portanto, nem todo contrato de plano privado de assistência à saúde implica pagamento direto pelos serviços pessoais prestados pelos cooperados. Como se vê acima, o preço do contrato pode ser predeterminado, em que a empresa que contrata o plano de saúde paga certo valor independentemente do efetivo uso do serviço. Paga-se a prestação mensal preestabelecida 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 cooperados, conforme previsto no artigo 652 do RIR, 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.

Assim, nos termos do Despacho Decisório, conclui-se que:

Assim, verifica-se 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 preço preestabelecido, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo 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 se enquadrando na hipótese prevista no *caput* do artigo 652 do RIR.

Consequentemente, as retenções de IR na fonte que tem origem em pagamentos de mensalidade de planos de saúde na modalidade de preço preestabelecido não podem ser utilizadas na compensação prevista no § 1º do artigo 652 do RIR.

Argumenta ainda que:

Ademais, a emissão de faturas pelas cooperativas de trabalho deve observar o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 1, de 11 de fevereiro de 93 (D.O.U de 15/02/93), que declara, em seu subitem 1.1, que as referidas cooperativas devem discriminar em suas faturas as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados a pessoa jurídica por seus associados e outros custos e despesas e, ainda, no seu item 1.2, que a alíquota de 5% (então vigente) incide apenas sobre as importâncias relativas aos servidores:

Dessa forma, esclarece que:

Portanto, somente serão admitidas como comprovação aquelas faturas que discriminem as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.

Concluída a análise da documentação entregue em atendimento a intimação, o despacho assim explicita as motivações para a homologação parcial conforme as situações abaixo descritas:

- a) A maior parte das retenções de IR na fonte utilizadas na compensação em exame tem origem no pagamento de mensalidade de planos de saúde, na modalidade de preço preestabelecido, pelas fontes pagadoras da interessada. Diante disso, verifica-se que as retenções de IR na fonte relacionadas na Tabela 1, às fls. 662, com valor total de R\$ 2.450,25, devem ser excluídas da apuração do crédito em análise, tendo em vista que as mesmas tem origem em pagamentos de mensalidade de planos de saúde na modalidade de preço preestabelecido ou apresentam faturas que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas;
- b) As retenções indicadas na Tabela 2, às fls. 663, decorrem em parte de serviços pessoais prestados pelos cooperados associados à interessada e em parte do pagamento de mensalidade de planos de saúde por suas fontes pagadoras. Portanto, tem-se que as parcelas dessas retenções decorrentes do pagamento de mensalidade de planos de saúde e aquelas que apresentam faturas que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas (com valor total de R\$ 360,46) devem ser excluídas do crédito informado na Dcomp;
- c) As retenções relacionadas na Tabela 3, às fls. 664, além de decorrerem do pagamento de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço preestabelecido (ou apresentarem faturas que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas), não foram informadas em Dirf pelas fontes pagadoras da interessada. Consequentemente, essas retenções não estão confirmadas, e, por isso, também não devem ser admitidas na composição do crédito em exame. Tais retenções totalizam R\$ 1.012,63 (conforme indicado na Tabela 3);
- d) As retenções de IR efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ nºs 00.329.959/0001-75 e 06.981.381/0002-02, nos montantes de R\$ 70,65 e R\$ 43.559,80, respectivamente, foram confirmadas parcialmente em Dirf. Portanto, tem-se que as parcelas dessas retenções não confirmadas e aquelas referentes a planos de saúde (com valor total de R\$ 43.553,83) devem ser excluídas do crédito informado na Dcomp;
- e) A retenção de IR efetuada pela fonte pagadora de CNPJ nº 05.679.046/0001-00, no montante de R\$ 13,32, foi confirmada parcialmente em Dirf. É referente a pagamento de mensalidade de plano de saúde ou relativa a fatura que não discrimina as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas, portanto, deve ser excluída do crédito informado na Dcomp;
- f) A maior parte das faturas apresentadas não corresponde às retenções de IR informadas na DCOMP, ou seja, comprovam retenções de imposto efetuadas por fontes pagadoras não informadas na Declaração de Compensação, e, por esse motivo serão desconsideradas.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Inconformada, a Contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade.

II.1. Da Natureza de Antecipação do IRRF/PF dos Cooperados das Retenções Sofridas - Possibilidade de Compensação nos Termos do Art. 652 do RIR

Destaca que o prestador de serviço de medicina é o médico cooperado e não a cooperativa:

“...deve-se elucidar que o prestador de serviço de medicina é o próprio médico cooperado, e não a cooperativa. A cooperativa, figurando como mera intermediária naquela relação, somente presta serviços a seus cooperados (médicos associados), angariando clientes (usuários pacientes) para aqueles profissionais. Sendo assim, **a cooperativa não presta serviços médicos aos usuários,...**” (negritos no original)

Defende a possibilidade de enquadramento das mensalidades recebidas no art. 652 do RIR, pois a Cooperativa tem caráter representativo que consiste em angariar pacientes aos seus cooperados e que o prestador de serviço de medicina é o médico cooperado e não a cooperativa, que apenas intermedeia a prestação de serviços médicos efetivado pelo médico cooperado;

Colaciona julgado do antigo Conselho de Contribuintes;

Esclarece a diferença: “...que envolve as contratações denominadas pela Receita Federal como “pré-pagamento” e “custo operacional” — as quais são tratadas tecnicamente pela Agência Nacional de Saúde Suplementar como preço pré-estabelecido e preço pós-estabelecido — pontos chave da presente defesa.”;

Reitera sua posição de intermediária: “...que a Manifestante, seja vista sob a perspectiva de cooperativa de trabalho médico, seja como operadora de planos de saúde, figura **como mera intermediária entre dois polos**: os usuários dos planos de saúde e terceiros (inclusive cooperados) efetivos prestadores de serviços de medicina, hospitalar, laboratorial etc.”;

Repisa que, nos dois tipos de contratações, a Interessada é mera intermediária:

“Tanto nas hipóteses de preço fixo quanto variável, persiste o repasse de produção a partir do pagamento de recursos do usuário. **A distinção está apenas na forma de individualização da produção médica no momento do pagamento da contraprestação pelo usuário.**”

A contratação a preço pré-determinado/pré-pagamento nada mais é do que a reunião de recursos individuais de cada usuário para a formação de um fundo coletivo, voltado a garantir o atendimento de todo o mesmo grupo de usuários, e como simples forma de minimizar ao máximo os impactos financeiros que adviriam da contratação individual e direta entre usuários e médicos, hospitais etc.”;

Colaciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que entende corroborar sua tese de que todos os repasses realizados a cooperados são atos cooperativos;

Comenta sobre a Solução de Consulta no. 267 – SRRF08/Disit (juntada como Doc. 03);

Defende que :

“Ora, da leitura do dispositivo acima, a outra conclusão não se pode chegar, a não ser de que as retenções do Imposto a que se refere o artigo 652 do RIR **não se limitam à situação em que tais valores se refiram a pagamentos pela prestação efetiva de serviços profissionais de medicina ou correlatos. Conforme expressamente previsto, sobre tais importâncias pagas ou creditadas deve incidir a retenção mesmo que se destinem à simples disponibilidade dos serviços pessoais a serem prestados.**”

Uma vez que o serviço é colocado à disposição do contratante a sua utilização se mostra facultativa, podendo ou não ser usufruída, o que reitera a desnecessidade da relação entre as importâncias pagas ou creditadas entre os serviços efetivamente prestados para a incidência da retenção do imposto, sendo esta apenas uma das suas possibilidades de incidência...” (negritos e sublinhados no original)

Argumenta que o não enquadramento da retenção no artigo 652 só seria cabível após o recebimento da Solução de Consulta;

Reitera que somente este enquadramento seria possível já que:

1. Não se trata de antecipação de IRPJ da própria cooperativa;
2. E tampouco se enquadra no art. 647 do RIR/99 que contém lista em que não há referência aos serviços prestados pela Interessada;

II. 2 - Da Existência do Crédito a Compensar (f. 694)

Afirma que a documentação juntada (faturas e contratos) demonstram o imposto retido, independentemente de as fontes pagadoras terem ou não declarado em DIRF as retenções efetuadas, conforme Doc 05.

Aduz que: “...independentemente das fontes pagadoras terem ou não declarado em DIRF as retenções procedidas. Tal declaração, em hipótese alguma, pode ser entendida como constitutiva do direito ao crédito da cooperativa. Esse nasce da ocorrência do desconto em fonte do Imposto de Renda incidente sobre a remuneração dos cooperados paga por intermédio da cooperativa e da autorização legal do seu aproveitamento para a quitação do imposto retido por ocasião do pagamento a esses profissionais.”

Defende que: “...inexiste qualquer extensão de poder à cooperativa para verificação e comprovação do cumprimento correto de obrigações acessórias e principais pelas fontes pagadoras.”

Acompanham a Manifestação: cópias de estatutos sociais e assembleias, cópia da Solução de Consulta no. 267 - 8a. SRRF de 31/10/2012 (fls. 781 a 785), cópias de razão contábil (fls. 786 a 823), cópia de planilha denominada “Informe de Rendimentos” (fls. 824 a 829), cópias de Informe de Rendimentos (fls. 830 a 930) e cópia da PER/DCOMP.

É o relatório.

Por sua vez, a 6ª Turma da DRJ/FNS julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com os seguintes fundamentos:

“(…)

II – DO MÉRITO

II.1 – DA IMPOSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO COM RELAÇÃO AOS PLANOS A PREÇO PREESTABELECIDO

A decisão recorrida negou a possibilidade de compensação dos créditos de Imposto de Renda retido na fonte com relação aos contratos firmados a preço preestabelecido/pré pagamento, ao argumento de que, naquela modalidade contratual, não haveria prática de atos cooperativos.

No entanto, tal entendimento não é compatível com a adequada interpretação do artigo 45 da Lei n.º 8.541/91. Percebe-se que a norma determinou, primeiramente, que, ao efetuar pagamentos a uma cooperativa de trabalho, seja qual for a espécie desta cooperativa de trabalho e sem qualquer ressalva com relação à natureza contratual, a pessoa jurídica deve reter 1,5% dos valores pagos.

Uma cooperativa de trabalho, como é o caso da Recorrente, se segmentar economicamente como operadora de planos de saúde, visando captar mais pacientes aos cooperados (e os efeitos de aumento desta captação são inegáveis), não desnatura o fato de que os associados continuam a prestar serviços ou os coloca à disposição dos usuários (conforme a própria redação do artigo), mesmo havendo prestação de serviços de não cooperados.

Ou seja, se uma pessoa jurídica contratou serviços de uma cooperativa de trabalho, aos quais foram prestados ou colocados à disposição, no todo ou em parte, serviços de cooperados, tal retenção, se ocorrida, só pode se tratar da hipótese do artigo 45 da Lei 8.541/1992 (artigo 652 do RIR/99), e em obediência plena aos seus procedimentos, inclusive de compensação, já que o tributo retido é antecipação do tributo do cooperado.

Nasce aqui a necessidade de elucidar a diferença que envolve as contratações como “pré-pagamento” e “custo operacional” – as quais são tratadas tecnicamente pela Agência Nacional de Saúde Suplementar como a *preço pré-estabelecido* e a *preço pós estabelecido*.

Além de ser cooperativa de trabalho médico, a Recorrente possui característica jurídico-econômica de operadora de planos de assistência à saúde que *atua por conta e ordem do consumidor (usuário)*, que recebe e gerencia os recursos recebidos dos usuários, devolvendo-lhes tais recursos através de serviços de assistência à saúde, prestados por terceiros.

A própria legislação que regula o setor, a Lei n.º 9.656/98 (artigo 1º), ao definir “operadora de plano de assistência à saúde” assim conceitua: “*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 deste artigo.*”

Por sua vez, traz o inciso I do artigo 1º da mencionada norma:

“I – Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, POR CONTA E ORDEM DO CONSUMIDOR.” (destaques nossos)

Percebe-se, portanto, que a Recorrente, seja vista sob a perspectiva de cooperativa de trabalho médico, seja como operadora de planos de saúde, figura como **mera intermediária entre dois polos**: os usuários dos planos de saúde e terceiros (inclusive cooperados) efetivos prestadores de serviços de medicina, hospitalar, laboratorial etc.

Neste contexto, os serviços prestados de **representação do médico cooperado e administração de plano não se confundem com os serviços profissionais, dentre os quais estão inseridos os serviços de medicina.**

E isso, independentemente da fatura emitida pela Recorrente referir-se a preço fixo ou não, já que a própria Lei n.º 9.656/98 reconhece os dois gêneros de formação de preço de planos, nas modalidades de:

(i) custo operacional/preço pós-estabelecido, na qual o contratante paga a cada serviço prestado por intermédio da Recorrente, e em função desta utilização específica e;

(ii) pré-pagamento/preço pré-estabelecido, na qual o pagamento é anterior a qualquer tipo de fruição dos serviços médico-hospitalares prestados em determinado mês, também por intermédio da Recorrente, não implicando necessariamente em utilização efetiva.

Tal realidade apenas estabelece **dois critérios distintos de fixação de preço e repartição de risco**, persistindo, em qualquer hipótese, **a representação do cooperado pela cooperativa**, materializada no objetivo maior a que se propõe a entidade, qual seja, a captação de pacientes àqueles associados.

Está aí, exatamente na representação de seus cooperados, a classificação do ato cooperativo, nos termos do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71. E que fique claro não ser distinto tal objetivo societário quando se está a tratar de contratação em prépagamento/preço pré-estabelecido.

Tanto nas hipóteses de preço fixo quanto variável, persiste o repasse de produção a partir do pagamento de recursos do usuário. **A distinção está apenas na forma de individualização da produção no momento do pagamento da contraprestação pelo usuário.**

A contratação a preço pré-determinado/pré-pagamento nada mais é do que a reunião de recursos individuais de cada usuário para a formação de um fundo coletivo, voltado a garantir o atendimento de todo o mesmo grupo de usuários, e como simples forma de minimizar, tanto quanto possível, os impactos financeiros que adviriam da contratação individual e direta entre usuários e médicos, hospitais etc..

Não afasta, assim, a confirmação do repasse da produção aos cooperados. A motivação de tal repasse pela cooperativa decorre não da forma de quantificação do preço do contrato do usuário, mas sim do volume de atendimentos realizados pelo associado.

Reside aqui a confirmação do objeto social da cooperativa na garantia do repasse da produção do cooperado, aferida a partir dos recursos recebidos dos usuários (seja qual contrato for), na medida e **na proporção do labor de cada cooperado, e como expressão do princípio do retorno.**

E como é sabido, atuando as sociedades cooperativas pela **otimização do trabalho dos seus cooperados**, repartindo entre eles as despesas da atividade, durante todo o exercício, deve perquirir a atuação pelo custo, **de modo a preservar, ao máximo, a incolumidade da remuneração destinada àqueles profissionais individualmente considerados, mês a mês**, a qual é meramente intermediada pela entidade (paciente – cooperativa – cooperado), **seja em se tratando de contratos a preço fixo ou a preço variável.**

E a individualização da produção cabível a cada cooperado, naturalmente, só se pode vislumbrar após a materialização do parâmetro essencial no qual se assenta a distribuição de recursos pela cooperativa aos seus associados, qual seja, **o trabalho efetivamente realizado e não a expectativa deste.**

A própria decisão recorrida reconhece tal realidade, a despeito da contradição abaixo detectada:

*“De forma diversa, a venda de planos de saúde é feita diretamente pela sociedade cooperativa ao cliente. **Não constitui ato de apoio à atividade profissional do cooperado e nem corresponde ao resultado do serviço por ele diretamente prestado.** Diversamente das consultas, cujos valores pertencentes ao profissional médico são a ele repassados, as mensalidades devidas em função dos planos são auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços médicos que podem, afinal, não ocorrer.*

Por outro lado, as coberturas prometidas pelos planos de saúde extrapolam em muito as consultas fornecidas pelos profissionais médicos: envolvem terceiros, tais como hospitais, laboratório, clínicas especializadas, etc. Ora, a cooperativa, quando garante os serviços desses terceiros, atua em verdadeira intermediação comercial entre eles, não associados, e seus clientes, não cooperados. Essa intermediação escapa dos limites da definição de ato cooperado que, conforme já exposto, afasta as chamadas operações de mercado, pois exige relação direta com o objeto social da cooperativa, que está restrita, no caso das cooperativas de serviços, às atividades de apoio aos profissionais ou a própria prestação dos serviços por eles ofertada.

*Note-se que a atividade de venda de planos de saúde poderia ser exercida ainda que não fosse, a Unimed, uma cooperativa de serviços e, por outro lado, poderia a cooperativa subsistir sem a venda de planos de saúde. São, portanto, atividades independentes que, por opção, no caso, estão sendo exercidas em paralelo, **uma vez que a venda de planos de saúde se constitui, reconhecidamente, em forte alavancagem para a prestação individual do trabalho médico pelos cooperados.**” (destaques nossos)*

Afinal, como pode a venda de planos de saúde ser uma forte alavancagem para a prestação individual do trabalho pelos médicos cooperados e, ao mesmo tempo, não constituir ato de apoio à atividade profissional do cooperado? Realmente incompreensível a lógica da DRJ.

Não se pode olvidar, ainda, da existência de segunda hipótese de retenção do imposto na fonte prevista no mencionado dispositivo, de que o pagamento ou creditamento, por pessoa jurídica a cooperativa de trabalho, relativo a serviços dos cooperados refere-se tanto aos efetivamente prestados quanto aos **colocados à disposição dos usuários.**

Veja-se novamente:

*“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)” (destaques nossos)

Uma vez que o serviço é colocado à disposição do contratante, a sua utilização se mostra facultativa, podendo ou não ser usufruída, o que reitera a desnecessidade da relação entre as importâncias pagas ou creditadas entre os serviços efetivamente

prestados para a incidência da retenção do imposto, sendo esta apenas uma das hipóteses previstas no mencionado dispositivo.

O que se deve ter em mente é que a impossibilidade de se exigir a retenção do tomador sobre os valores pagos a preço preestabelecido, repita-se, decorre da impossibilidade temporal de se definir a base de cálculo para a retenção no momento da emissão da fatura. Essa é a razão de ser das Soluções de Consulta que reconhecem a impossibilidade de que a retenção se opere e que foram citadas pelo acórdão do CARF cujas razões foram absorvidas como fundamentação do acórdão da DRJ.

Ou seja, a espécie de preço do contrato não implica em dizer que não haveria prestação de serviços por cooperados, tampouco que a cooperativa não estaria atuando em prol dos seus cooperados.

Não por outro motivo que, para fins de apuração da base de cálculo de Contribuição Previdenciária, ante a impossibilidade de identificar-se no momento da emissão da nota fiscal a quantidade de serviços de cooperados a serem tomados, a própria Receita Federal os pressupõe em 30% ou 60% do total cobrado, conforme trate-se de cobertura que assegure atendimento completo em consultório e hospitais ou o que assegure apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções. Observe-se os exatos termos da antiga Instrução Normativa n.º 03/2005: (...)

A referida Contribuição foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em razão da incompetência da sua instituição por lei ordinária, mas o fato a saber, independente disso, é que, no pré-pagamento, o próprio Fisco Previdenciário pressupõe que o valor dos serviços de cooperados corresponde à 30% ou 60% da nota Fiscal, ou seja, **há serviços de cooperados mesmo nos pagamentos a preço preestabelecido que contemplem outros serviços.**

Assim, mesmo que demonstrado alhures que os valores referentes aos pagamentos na modalidade de preço preestabelecido não afastam o seu repasse aos cooperados pelos atendimentos realizados, configurando tal situação na primeira hipótese de incidência da retenção acima tratada, não se pode negar a possibilidade do seu enquadramento à segunda hipótese, **ensejadora, da mesma forma, da compensação prevista no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992.**

Não se pode, portanto, restringir a compensação efetuada, sob pena de agir em desconformidade com a norma tributária vigente, em clara ofensa ao princípio da legalidade. Isso porque, estar-se-ia limitando a aplicação de hipótese prescrita em dispositivo normativo, que expressamente prevê a retenção sobre a colocação de serviços à disposição, situação dos contratos de pré-pagamento.

E outra não poderia ser a capitulação das retenções de Imposto de Renda sofridas pela Recorrente por contratantes que não aquela prevista no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 para cooperativas de trabalho, eis que a Recorrente não se sujeita a qualquer outra retenção do imposto (exceto apenas a retenção específica aplicável a pessoas jurídicas e órgãos do Poder Público Federal no artigo 64 da Lei n.º 9.430/96).

Como se pode ver, não há nenhuma diferença substancial entre as duas formas de pagamento e as consequentes formas de prestação do serviço, sendo os dois tipos exatamente da mesma natureza. A diferença entre os contratos tem caráter meramente regulatório, não descaracterizando o objetivo da cooperativa que envolve a relação entre a operadora do plano e o prestador do serviço.

Por outro lado, **completamente distinta é a fundamentação que justifica as Soluções de Consultas Fiscais** quanto à **dispensa de retenção** do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (artigo 652 RIR/99) para os contratos a preço fixo, inclusive a Solução de Consulta 59/2013, citada pelo acórdão recorrido.

Tem-se que o direcionamento daqueles dispositivos é genérico para as cooperativas de trabalho, sem qualquer ressalva com relação ao tipo de contrato sobre o qual recairia.

Não por outra razão, obedecendo à norma geral, os contratantes de tais entidades sempre procederam à retenção regular do IRRF com base naquele dispositivo, sob pena de descumprimento da norma geral.

No entanto, o **momento** da retenção determinada pela legislação é incompatível com a **quantificação**, de antemão, dos serviços de cooperados nos contratos de valor pré determinado, os quais somente se confirmarão ao final do mês ao qual se refere à mensalidade paga.

Tal descompasso temporal acabaria por fazer incidir a retenção do IRRF sobre valor aquém ou além do real aferido após a utilização do plano pelo usuário.

Diante da ausência de norma expressa no tocante ao reconhecimento da não retenção, especialmente em face da regra geral prevista no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (e que era obedecido por contratantes e cooperativas), a Recorrente e diversas outras operadoras do país submeteram a dificuldade de apartação destes serviços no momento de emissão da fatura à Receita Federal, por meio de Consulta Fiscal.

No entanto, não se trata de não aplicação da retenção por se tratar da prática de atos cooperativos, mas sim de dificuldade de quantificação da base de cálculo no momento da retenção.

Confira-se o teor da Solução de Consulta n.º 267/2012, formulada pela Unimed Piracicaba, cuja resposta foi recebida em 07/12/2012 (fls. 781/785): (...)

Neste contexto, até o recebimento da Solução de Consulta acima transcrita, pairava a incerteza quanto à inaplicabilidade da referida retenção, cuja inadequação decorre da mera impossibilidade temporal de quantificação da base de cálculo. Destaque-se que a DCOMP abrangida pelo presente processo se refere a crédito formado (retenção) antes do recebimento da mencionada Solução de Consulta – ano calendário 2010.

Caso a legislação fosse clara sobre o não enquadramento dos contratos a preço preestabelecido, a Consulta seria declarada ineficaz! Ou seja, havia dúvida fundada, **tanto que inúmeros contratantes, de diversas cooperativas do país, procediam à retenção nessas hipóteses de contratos.**

Desta forma, se a fonte pagadora procedeu à retenção do tributo foi em respeito à determinação da disposição do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do RIR), cuja natureza é antecipatória do IRRF posteriormente retido pela cooperativa sobre a produção repassada ao cooperado.

E, nesta linha, conduz-se ao necessário procedimento de compensação procedido pela Recorrente, na linha do § 1º daquele dispositivo.

Destaque-se a não sujeição da Recorrente à retenção do Imposto de Renda Próprio, já que o então vigente artigo 647 do RIR/99 (IRPJ) **não faz qualquer referência aos serviços de intermediação prestados por cooperativas de trabalho operadora de planos de saúde.** Observe-se: (...)

Em análise à lista supratranscrita, verifica-se ser ela exaustiva – e não exemplificativa, incidindo sobre os pagamentos realizados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de natureza profissional e intelectual e não sobre o contrato específico de intermediação, como é o caso da administração de planos de saúde.

Citem-se as Soluções de Consulta da Receita Federal, incisivos na ausência de enquadramento legal do serviço das cooperativas/operadoras de planos, não se sujeitando à retenção do Imposto de Renda do artigo 647 do RIR/99: (...)

Tal retenção de IRPJ não se aplica nem mesmo sobre a prática de atos não cooperativos. Uma coisa é haver a incidência do imposto e nesse ponto, não se nega que o IRPJ incide sobre atos não cooperativos, todos devidamente recolhidos pela Recorrente. Outra coisa, completamente diferente, é o tomador de serviços estar sujeito a reter na fonte o mencionado IRPJ com base no artigo 647 do então vigente RIR/99.

Dessa forma, por inadequação ao mencionado dispositivo legal (artigo 647 do RIR/99), a retenção procedida pelos tomadores de planos, se já realizada pela fonte, jamais poderia ter natureza de retenção do IRPJ prevista no artigo 647 do RIR/99, sendo forçosa a sua caracterização como retenção de natureza do artigo 652 do Decreto n.º 3.000/99 (artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992), **e outra conclusão não há além da possibilidade de compensação de tais créditos na forma do § 1º, o que leva à homologação do procedimento adotado pela Recorrente.**

Ademais, importante destacar que, conforme redação expressa acima do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92, a obrigatoriedade da retenção e a utilização do crédito em compensação aplica-se aos pagamentos realizados não apenas às cooperativas de trabalho, mas, também, às associações de profissionais ou assemelhadas, afastando-se, portanto, qualquer tentativa de condicionar a sua aplicação à incidência sobre atos cooperativos. Ou às associações de profissionais também é reconhecida a possibilidade da prática de ato cooperativo sendo esta uma condicionante para o aproveitamento do crédito pelas referidas entidades?

Tal requisito sequer está previsto no artigo!

Ainda que, por absurdo, assim não se entenda, destacando-se que não há tal condicionante nos dispositivos mencionados, seguem considerações abaixo, reitera-se que a operacionalização de planos de saúde, em qualquer modalidade, não descaracteriza a prática do ato cooperativo da Recorrente.

A decisão refuta a decisões do Superior Tribunal de Justiça apresentadas pela Recorrente, ao argumento de que aquele tribunal teria posicionamento distinto, no sentido de afastar por completo a prática do ato cooperativo em decorrência da operação de planos de saúde.

No entanto, necessário enfrentar os acórdãos trazidos pela Delegacia de Julgamento.

Com relação ao RESP 645.261/MG, a DRJ cita trecho de acórdão proferido em 16/06/2009. No entanto, de se perceber que as próprias conclusões transcritas contrariam o entendimento da decisão recorrida, ao dispor que *“em conclusão, o disciplinamento legal para as cooperativas médicas que operam planos de saúde é muito claro: como regra, pagam a COFINS calculada sobre o faturamento proveniente das operações com não cooperados, permitindo-se a dedução do que for repassado aos médicos cooperados ou não, que efetivamente prestam o serviço aos usuários do plano.*

Tal entendimento foi fundamentado pela corte superior inclusive em decorrência da prática de atos cooperativos no repasse aos associados. Veja-se trecho da retificação de voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES: (...)

Com relação ao RESP n.º 853.877/RS, também mencionado pela DRJ, percebe-se tratar do mesmo processo cujo acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração, em **01/09/2009**, foi citado pela Recorrente na Manifestação de Inconformidade, envolvendo a Unimed Vales do Taquari e Rio Pardo. No entanto, o acórdão mencionado pela DRJ foi proferido em **10/10/2008** ao ser julgado o Recurso Especial.

Omitiu-se o acórdão recorrido, no entanto, com relação ao acolhimento dos mencionados aclaratórios que se referem, justamente, à decisão citada pela Recorrente. Veja-se novamente: (...)

Assim, não procede o entendimento do acórdão recorrido que a questão teria sido superada pelo Superior Tribunal de Justiça. As decisões citadas na Manifestação de Inconformidade são todas posteriores às citadas pela DRJ.

Por outro lado, sob o enfoque constitucional, da leitura dos votos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal quanto pela análise dos debates travados na Tribuna quando dos julgamentos do RE n.º 598.085/RJ e 599.362/RJ, não há dúvidas de que o posicionamento então adotado **se restringiu unicamente ao ato externo** (ato não cooperativo) praticado pelas Cooperativas de Trabalho, o que não se confunde com a matéria debatida nos autos da decisão recorrida, em que se discute exclusivamente o ato cooperativo (ou ato interno).

Tem-se que tal conclusão fica muito clara já na leitura do relatório do RE n.º 599.362/RJ quando o Exmo. Ministro Relator, Dias Toffoli aduz que *“o Tribunal Regional, ao acolher o pedido inicial sem definir concretamente o que seria ato cooperativo próprio, acabou por declarar indevida a contribuição ao PIS/PASEP que incidiria sobre as receitas auferidas pela cooperativa em negócios jurídicos com terceiros tomadores de serviços”*.

E aqui a diferença sensível em relação ao presente debate, na medida em que **se busca que o Poder Judiciário defina concretamente o que seja o ato cooperativo e não que seja reconhecida a não incidência sobre atos não cooperativos**.

Prosseguindo, registra-se que quando do julgamento das Repercussões Gerais, ao estabelecer as balizas do julgamento, assim consignou o Exmo. Ministro Dias Toffoli nos autos do RESP n.º 599.362/RJ: *“este é o cerne da demanda: a partir da exegese do que seja o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, saber se as receitas auferidas pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos negócios jurídicos praticados com terceiros – não cooperados – se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP, ou seja, ao revés, não constituem receita da cooperativa e, sim, do cooperado, caracterizando-se como hipótese de não incidência tributária”*.

Por fim, tem-se o dispositivo do voto: *“Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário da União para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas”*. (destaques nossos)

Igualmente, nas primeiras linhas do voto proferido nos autos do RE n.º 598.085/RJ, o Exmo. Ministro Luiz Fux pontuou os limites da demanda para esclarecer que o tema objeto do julgamento seria *“a amplitude do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e da extensão do conceito de ato cooperativo, posto que a recorrida, cooperativa de trabalho, presta serviços médicos a pessoas físicas e jurídicas (tomadoras de seus serviços)”*, destacando ainda, que **a discussão semelhante ao presente debate se daria nos autos do RE n.º 672.215/CE**. Confira-se: (...)

Nessa toada, ao ser questionado na Tribuna por um dos Patronos das Partes envolvidas na demanda se os atos com terceiros seriam os atos externos e os atos com os cooperados seriam os atos internos, os Exmos. Ministros confirmaram a assertiva, deixando extreme de dúvidas que o objeto de ambos os julgamentos foi a constitucionalidade da tributação dos atos realizados pelas Cooperativas de Trabalho com terceiros não cooperados: (...)

E a despeito de esclarecer que o ato cooperativo típico não seria tributado e o ato não cooperativo (aquele realizado com terceiros) seria tributado, importante mencionar que, durante os debates orais, o Exmo. Ministro Relator do feito demonstrou a preocupação da Corte em definir o tipo de atividade que não se qualificaria como ato cooperativo, sujeitando-se à incidência do PIS, mas deixando clara a necessidade de se respeitar os normativos, regulamentos e interpretações do Fisco sobre as exclusões e deduções na

base de cálculo dos tributos permitidos a cada ramo cooperativista, de forma a não se avançar sobre entendimentos já pacificados até mesmo no âmbito administrativo (lembrando que o próprio Fisco conceitua o ato cooperativo do ramo trabalho). Cite-se: (...)

E por fim, tem-se ainda outros trechos dos debates orais entre os Ministros, nos quais **se observa a conclusão de que o Supremo Tribunal Federal julgou somente os atos externos/atos não cooperativos** das cooperativas de trabalho foi mais uma vez ratificada, deixando claro **que a análise acerca dos atos cooperativos seria realizada “em outro momento”, ou seja, no Recurso Extraordinário próprio (RE 672.215 e 597.315): (...)**

Tal conclusão restou confirmada quando do julgamento dos Embargos de Declaração opostos nos autos do RE n.º 599.362 em **18/08/2016**, no qual o E. Supremo Tribunal Federal acolheu mencionados Aclaratórios *“PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS, SEM EFEITOS INFRINGENTES, FIXANDO TESE NOS SEGUINTE TERMOS: “A RECEITA AUFERIDA PELAS COOPERATIVAS DE TRABALHO DECORRENTES DOS ATOS (NEGÓCIOS JURÍDICOS) FIRMADOS COM TERCEIROS SE INSERE NA MATERIALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP”*. (destaques nossos)

Portanto, fato é que o Supremo Tribunal Federal ainda não julgou a questão da não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos (atos interno) de nenhum ramo cooperativista, sendo certo que **a matéria em debate encontra-se com a Repercussão Geral reconhecida nos autos dos RE’s n.ºs 672.215 e 597.315, razão pela qual não é possível que esse Conselho mantenha o entendimento de que a questão estaria pacificada desfavoravelmente às cooperativas de trabalho.**

não se olvide que uma das Partes envolvidas no RE n. 672.215/CE, eleito como de Repercussão Geral, é uma Cooperativa de Trabalho, tal qual a Recorrente!

Vale ressaltar que **o próprio Supremo Tribunal Federal**, em processos que debatem o tema à luz do artigo 146, III da CF/88, entende pela necessidade de redirecionamento ao RE n.º 672.215, de Relatoria do Exmo. Ministro Roberto Barroso. Confiram-se decisões no Exmo. Ministro Marco Aurélio: (...)

E neste mesmo sentido já se manifestaram o Superior Tribunal de Justiça Tribunais Regionais Federais.

Além das duas decisões já citadas anteriormente, envolvendo acórdãos da Unimed Campo Belo e Unimed Vales do Taquari e Rio Pardo, confira-se o entendimento externado pelo Ministro Humberto Martins, que reconheceu que a questão acerca da não incidência do PIS e da COFINS sobre o ato cooperativo praticado pelas cooperativas em geral será decidida nos autos das Repercussões Gerais n.ºs 672.215 e 597.315, ambas de Relatoria do Exmo. Ministro Luiz Roberto Barroso. Veja-se decisão proferida nos autos do REsp n.º 653.564/MG e publicada em 06/11/2017, **cujas partes são a Unimed Teófilo Otoni, sociedade de natureza idêntica à Recorrente: (...)**

Cabe destacar que tal decisão tornou sem efeito exatamente o despacho que determinava a realização de juízo de adequação ao tema n.º 177 (RE n.º 598.085),

julgado em conjunto com o RE n.º 599.362/RJ, haja vista o reconhecimento da distinção do que foi decidido por este Supremo Tribunal Federal naquelas Repercussões Gerais, com a discussão acerca da não incidência tributária sobre a prática de atos cooperativos.

E por fim, **em caso idêntico ao presente**, o Exmo. Desembargador Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região deu provimento aos Embargos de Declaração opostos pela Unimed Itabira (sociedade de natureza idêntica da Reclamante),

cancelando a aplicação do RE n.º 599.362/RJ e determinando o sobrestamento do feito ao RE n.º 672.215/CE. Confira-se: (...)

Ressalta-se que no precedente acima citado, **tal qual ocorrido com a ora Recorrente**, a Presidência do Eg. TRF da 1ª Região havia negado seguimento ao Recurso Extraordinário interposto pela Cooperativa, por entender que o acórdão proferido naquele feito estava em consonância com entendimento deste STF nos autos do RE n.º 599.362/RJ. Referida decisão proferida pelo Exmo. Desembargador Presidente do TRF1 foi mantida pela Corte Especial, em julgamentos que negaram provimento ao Agravo Interno e Embargos de Declaração da Cooperativa.

Entretanto, analisando os segundos Embargos de Declaração opostos pela Unimed Itabira nos autos n.º 2002.38.00.027512-0, o Exmo. Desembargador Vice-Presidente do TRF1, **em decisão diametralmente oposta ao decisum reclamado**, concedeu efeitos infringentes aos Embargos e sobrestou o feito ao RE n.º 672.215/CE.

Confirmam-se trechos do r. acórdão, que confirmam a identidade do presente caso e daquele julgado nos autos n.º 2002.38.00.027512-0, mas com destinos totalmente diferentes: (...)

Feitas essas ressalvas a respeito do panorama jurisprudencial atual, conforme já se adiantou, a Recorrente é cooperativa de trabalho médico e operadora de planos de saúde, atividade que exerce no intuito precípua de **potencializar a atividade dos seus cooperados, nos termos das Leis n.º 5.764/71 e 9.656/98**.

Percebe-se, portanto, que, nas cooperativas de trabalho médico, o seu caráter representativo consiste em angariar pacientes aos cooperados, visando otimizar a inclusão de tais profissionais no mercado econômico. **Daí dizer que a operação de planos de saúde, que representa uma forma economicamente viável de catalisar a captação**, junto ao mercado, de oportunidades de trabalho para os seus cooperados.

Dessa forma, repita-se: a cooperativa **atua como representante** em benefício do cooperado, sendo deste (o cooperado) qualquer lucro ou faturamento/receita, e não da cooperativa, nos termos do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71.

Em razão da sua natureza, não se afere capacidade contributiva da Recorrente quando da prática de atos cooperativos, ao contrário do que ocorre em relação ao cooperado (receptor das regras de incidência específicas), em face da própria estrutura dos tributos individualmente considerados.

É exatamente neste contexto que as sociedades cooperativas revelam a natureza de associação civil sem fins lucrativos, mesmo porque subsistem exatamente na premissa de inexistência de lucro e da prestação de serviços sem objetivo de lucro aos associados, no contexto dos artigos 3o, 4o e 7º da Lei n.º 5.764/71.

Neste sentido é que a Constituição da República (artigo 1468) reconheceu a peculiaridade dos atos praticados pelas sociedades cooperativas com os seus associados, conferindo-lhes tratamento tributário adequado à sua natureza jurídico societária.

Destarte, entende-se por adequado tratamento tributário atribuído às sociedades cooperativas a não incidência tributária sobre os atos cooperativos por elas praticados, hipótese esta que não sujeita a cooperativa à tributação, uma vez que não ocorre o fato gerador dos tributos, situação essa totalmente diversa da isenção – favor fiscal – ou da imunidade – ausência de competência do ente tributante.

Sendo assim, fato é que a sociedade cooperativa se sujeita à retenção do Imposto de Renda prevista no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 do Decreto n.º 3.000/99 exatamente por **intermediar** os serviços por cooperados a contratantes.

E é neste contexto de mera intermediadora que a legislação determinou que **o valor do imposto retido será compensado** no exercício em curso com o imposto retido por ocasião do repasse da remuneração pela cooperativa aos cooperados, podendo excepcionalmente ser objeto de pedido de restituição. O fundamento de tal direcionamento é, justamente, se tratar a dita antecipação de **tributo devido pelo cooperado** e não pela cooperativa.

Confirma-se, assim, que em face desta estrutura, nas cooperativas de venda em comum (trabalho, por exemplo), a definição do que é ato cooperativo não se norteia pela origem do ingresso do recurso, nem mesmo se fixo ou variável, **mas sim pela destinação que a eles for conferida.**

O que se deve ter em mente é que a impossibilidade de se exigir a retenção do tomador repita-se, decorre da impossibilidade temporal de se definir a base de cálculo para a retenção no momento da emissão da fatura. Essa é a razão de ser das soluções de consulta que reconhecem a impossibilidade de que a retenção se opere.

Seja como for, o não enquadramento da retenção ao artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do Decreto n.º 3.000/99) e que se dá por uma impossibilidade temporal de prédefinição dos valores dos serviços dos cooperados, somente produz efeitos sobre as faturas emitidas após o recebimento da Solução de Consulta n.º 267 de 31 de outubro de 2012 envolvendo a Unimed Piracicaba. E, no caso concreto, a DCOMP foi enviada em momento anterior, 2010.

Assim, requer seja autorizada a compensação em discussão, diante da configuração da presente situação em hipótese de retenção do imposto constante do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92, ensejadora da compensação prevista no seu §1º.

Por fim, de se ressaltar as retenções constantes nas tabelas 1 e 2 do Despacho Decisório de fls. 665/673, foram indeferidas apenas em razão da modalidade de preço contratual que lhes originou, qual seja, *pré-pagamento*, não tendo sido questionada sua comprovação, bem como parte das retenções previstas nos itens “d”, “e” não tendo sido questionada sua comprovação, diferenciando-se das retenções constantes da tabela 3, cujas retenções, além de decorrentes de contratos na modalidade *pré pagamento*, foram consideradas não confirmadas pelas DIRFs das fontes pagadoras.

Verifica-se tal diferenciação a partir do trecho abaixo extraído do Despacho Decisório: (...)

Assim não poderia nova fundamentação ser apresentada pela DRJ ou pelos julgadores de 2ª Instância, para fins de indeferimento da compensação pleiteada, sob pena de nulidade do ato. Neste sentido, entende o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se: (...)

Caso contrário, se por ventura fosse alterado o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal, estaria o órgão julgador alterando de forma substancial um dos seus elementos essenciais, refazendo o Despacho Decisório, ato portanto, repita-se, nulo. Segue trecho esclarecedor que merece transcrição no presente processo, retirado do inteiro teor do Acórdão n.º 1402-004.207 supracitado, neste sentido: (...)

Pelos fundamentos acima, resguarda-se a Recorrente de qualquer fundamentação que por eventualidade venha a ser levantada pelos órgãos julgadores, diferente daquela apresentada pela Autoridade Lançadora, uma vez inadmissível a introdução de novo fundamento jurídico.

II.2 - DA COMPROVAÇÃO DAS RETENÇÕES - IRRELEVÂNCIA DA CONFIRMAÇÃO EM DIRF - ERROS MATERIAIS - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL

Em Despacho Decisório, parte das glosas pautadas na suposta impossibilidade de compensação das retenções decorrentes de contrato a *preço preestabelecido* tiveram seu indeferimento acompanhado da suposta ausência de corroboração das mesmas pelas DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras. Pelo mesmo motivo, negou-se direito de crédito às retenções decorrentes de contratos na modalidade *custo operacional*. Veja-se a partir do trecho extraído do Despacho Decisório:

- c) As retenções relacionadas na Tabela 3, às fls. 664, além de decorrerem do pagamento de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço preestabelecido (ou apresentarem faturas que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas), não foram informadas em Dirf pelas fontes pagadoras da interessada. Consequentemente, essas retenções não estão confirmadas, e, por isso, também não devem ser admitidas na composição do crédito em exame. Tais retenções totalizam R\$ 1.012,63 (conforme indicado na Tabela 3);
- d) As retenções de IR efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ nºs 00.329.959/0001-75 e 06.981.381/0002-02, nos montantes de R\$ 70,65 e R\$ 43.559,80, respectivamente, foram confirmadas parcialmente em Dirf. Portanto, tem-se que as parcelas dessas retenções não confirmadas e aquelas referentes a planos de saúde (com valor total de R\$ 43.553,83) devem ser excluídas do crédito informado na Dcomp;
- e) A retenção de IR efetuada pela fonte pagadora de CNPJ nº 05.679.046/0001-00, no montante de R\$ 13,32, foi confirmada parcialmente em Dirf. É referente a pagamento de mensalidade de plano de saúde ou relativa a fatura que não discrimina as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas, portanto, deve ser excluída do crédito informado na Dcomp;

Em decisão de 1ª Instância, reconheceu-se a possibilidade de comprovação das retenções por documentos diferentes à DIRF, ampliando o entendimento proferido pelo Despacho Decisório, em que pese ter desconsiderados as faturas apresentadas nos Autos para estes fins. Veja-se trecho do acórdão:

Neste caso, a motivação para as glosas foi a falta de informação dessas retenções, nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, porém a documentação juntada pela Interessada foi insuficiente para comprovar a efetiva retenção na fonte das faturas de fls. 314, 315 e 319. A cópia de razão (vide abaixo) juntada não permite o confronto entre as informações presentes nas faturas, pois a versão juntada se trata de uma visão sintética do razão. Além disso, não constam cópias de informes de rendimentos para nenhum dos dois CNPJ mencionados.

Desconsiderou-se as faturas apresentadas pela Recorrente para fins de demonstração das retenções ocorridas, em que pese a Recorrente ter informado em Manifestação de Inconformidade ter incorrido em erro material ao declarar retenção em relação à pessoa jurídica de CNPJ n.º 06.981.381/0002-02, no valor de R\$ 43.559,80, o qual se refere na verdade a diversas outras empresas, conforme planilha anexa pela Recorrente às fls. 824/829, e que estariam comprovadas pelas faturas já anexadas. Veja-se trecho extraído da Decisão de 1ª Instância em que a DRJ entende pela impossibilidade de retificação da Dcomp diante do erro material informado:

As alegações de fato em que se afirma que houve “mero equívoco”, ou seja, simples erro material, não merecem guarida.

Conforme a então vigente IN RFB 900 de 2008, verifica-se que há expressa vedação à retificação da Dcomp, após exarado o despacho decisório:

Em que pese concluída de modo equivocado, parte a decisão acertadamente do pressuposto de que independentemente das fontes pagadoras terem ou não declarado em DIRF as retenções procedidas, terem declarado com código ou competência equivocados ou qualquer outro erro/omissão que eventualmente tenham incorrido, tal declaração, em hipótese alguma, pode ser entendida como constitutiva do direito ao crédito da cooperativa. Esse nasce da ocorrência do **desconto em fonte** do Imposto de Renda pelo tomador e da autorização legal do seu aproveitamento para a quitação do imposto retido por ocasião do pagamento a seus cooperados.

Assim, para os demais créditos cuja homologação ainda não fora deferida, informa a Recorrente já ter juntado aos Autos Informes de Rendimento (fls. 830 a 930), Livro-Razão (fls. 790 a 822) em que se verificam os valores líquidos recebidos pela Cooperativa, decorrentes da subtração das importâncias retidas a título de Imposto de Renda dos valores totais de cada Fatura, também já apresentadas às fls. 262 a 661 do presente Processo.

Para fins de facilitar a leitura dos documentos comprobatórios, utiliza-se como exemplo o título n.º 50-001407/10, fatura (fl. 606) cujo vencimento foi em 10/03/2010, emitida contra o tomador de serviço cadastrado no CNPJ com o n.º 00.023.198/0001-29. A seguir:

Unimed		UNIMED PIRACICABA SOC COOP SERV MEDICOS		Contrato 9714	Competência 2010/03	Emissão 01/03/2010
Piracicaba		Rua do Rosário 1870 Centro - PIRACICABA - SP - CEP: 13405-186 Tel.: 019-3432000 Fax: 019-3433-9742 CNPJ: 44.803.029/0001-02 Insc.Mun.: 456/71		Vencimento 10/03/2010	Nº Fatura 50-001407/10	Página 1
ANS - Nº 31.572-9				Agência / Código Codomo 31496-X/7700-3	Carteira 17019	Nosso Número 17012055000140710-6
Sacado: AUTO POSTO DIAS E MARTINS LTDA Endereço: AV CARLOS BOTELHO, 929 Município: PIRACICABA CNPJ: 00.023.198/0001-29 Lotação:						
Telefone.: 34338940 Bairro: SAO DIMAS Estado: SP CEP: 13416-145 Inscr. Estadual: 635.186.995-112						
DESCRIÇÃO				VLR. UNITÁRIO	VLR. TOTAL	
0003 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Interc. 29 à 33 anos				83,96	251,88	
0001 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Interc. 39 à 43 anos				124,47	124,47	
0004 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Interc. 24 à 28 anos				83,96	335,84	
0001 Mensalidade (s) Dependente(s) Plano A Interc. 0 à 18 anos				71,91	71,91	
0003 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Local 34 à 38 anos				83,96	251,88	
0009 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Local 24 à 28 anos				83,96	755,64	
0001 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Local 19 à 23 anos				83,96	83,96	
0004 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Local 39 à 43 anos				124,47	497,88	
0007 Mensalidade (s) Titular(es) Plano A Local 29 à 33 anos				83,96	587,72	
0002 Mensalidade (s) Dependente(s) Plano A Local 34 à 38 anos				83,96	167,92	
0006 Mensalidade (s) Dependente(s) Plano A Local 0 à 18 anos				71,91	431,46	
0001 Mensalidade (s) Dependente(s) Plano A Local 19 à 23 anos				83,96	83,96	
0001 Mensalidade (s) Dependente(s) Plano A Local 39 à 43 anos				124,47	124,47	
SUBTOTAL DA FATURA					3.768,99	
BASE DE CÁLCULO DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS PRESTADOS AOS USUÁRIOS DO CONTRATO (LEI Nº. 8.981/95 - ART. 64): R\$ 2.081,24 IRRF ALÍQUOTA LEGAL DE 1,5% SOBRE A BASE DE CÁLCULO: R\$ 31,22					31,22	
VALOR TOTAL					3.737,77	

FATURA		DUPLICATA		VENCIMENTO
NUMERO	VALOR	NUMERO	VALOR	
50-001407/10	3.737,77	50-001407/10	3.737,77	10/03/2010
VALOR POR EXTENSO		TRES MIL SETECENTOS E TRINTA E SETE REAIS E SETENTA E SETE CENTAVOS		

Como visto, nesse caso, o desconto de IR sofrido pela Recorrente corresponde a R\$ 31,22 (trinta e um reais e vinte e dois centavos), subtraído do “subtotal da fatura”, R\$ 3.768,99 (três mil, setecentos e sessenta e oito reais e noventa e nove centavos), resultando no valor líquido - “Valor Total” de R\$ 3.737,77 (três mil, setecentos e trinta e sete reais e setenta e sete centavos) recebido pela Cooperativa.

Observe-se que esta foi exatamente a importância recebida pela Recorrente, conforme extrai-se do Livro-Razão da Cooperativa (fls. 471 do Livro Razão) a seguir:

PJR/001405/10/	3438/9/10146	ACR	01	UNI	0,00	7.340,97
PJR/001406/10/	3438/9/10148	ACR	01	UNI	0,00	3.737,77
PJR/001407/10/	3438/9/10150	ACR	01	UNI	0,00	269,08
PJR/001408/10/	3438/9/10152	ACR	01	UNI	0,00	19.314,83
PJR/001413/10/	3438/9/10154	ACR	01	UNI	0,00	705,30
PJR/001414/10/	3438/9/10156	ACR	01	UNI	0,00	1.441,65
PJR/001416/10/	3438/9/10158	ACR	01	UNI	0,00	4.777,16
PJR/001416/10/	3438/9/10160	ACR	01	UNI	0,00	7.188,00

Essa lógica aplica-se a todos os documentos anexados. No entanto, reforça-se, para as retenções comprovadas em Informe de Rendimento, torna-se desnecessária essa análise.

Em que pese a desnecessidade de serem apresentados outros documentos para fins de comprovação das retenções sofridas, uma vez apresentada documentação suficiente para tanto, informa a Recorrente que, em atenção à decisão vergastada, requereu junto ao

Banco Santander os extratos bancários referentes ao período do recebimento dos valores das faturas, em que poderá ser verificado novamente os valores líquidos recebidos.

No entanto, a documentação não foi fornecida pelo Banco em tempo hábil para protocolo de forma anexa ao presente Recurso, razão pela qual a Recorrente a juntará aos autos assim que disponibilizada.

Nesse sentido, a recentíssima edição da Súmula n.º 143 deste Conselho Administrativo, aprovada em 03/09/2019, aplicada diretamente à presente situação, que determina a observância ao princípio da verdade material, ampliando os meios de comprovação da retenção do Imposto de Renda. Observe-se:

“Súmula CARF n.º 143 A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.”

A informação de tais retenções pelas fontes pagadoras em DIRF ou Comprovante de Rendimentos tem caráter meramente declaratório ou estar-se-ia diante de situação de acentuada insegurança jurídica, deixando-se a cargo de elemento extremamente frágil e suscetível de erros materiais de digitação/enquadramento, não preenchimento e até mesmo de ausência de recolhimento etc., a definição da existência de crédito a que tem direito a Recorrente. Além disso, inexistente qualquer extensão de poder à cooperativa para verificação e comprovação do cumprimento correto de obrigações acessórias e principais pelas fontes pagadoras. Esse poder, como se sabe, limita-se aos fiscais da Receita Federal ou ao Poder Judiciário.

Confirmando a suscetibilidade a erros no preenchimento da DIRF e, consequente fragilização como único meio de prova, tem-se o entendimento, inclusive, de Delegacias Regionais de Julgamento. Veja-se: (...)

De mais a mais, tenha-se que, fosse a estreita correspondência entre o pedido de compensação do prestador e a DIRF preenchida pelo tomador condição para o reconhecimento e a utilização do crédito, **as sociedades cooperativas nunca poderiam proceder à compensação dos tributos retidos ao longo do ano-calendário no qual ocorreu a retenção, já que a entrega de tal declaração dá-se somente ao final daquele.**

Ainda que assim não fosse, percebe-se que a obrigação de retenção e recolhimento é da fonte pagadora, não podendo a cooperativa ser responsabilizada pelos atos daquela, ou seja, especialmente quando, tendo procedido àquelas retenções, deixou de declarar em DIRF os tributos retidos. Observe-se o artigo 717 e 722 do RIR: (...)

Cabe ressaltar que caso se verifique que a fonte pagadora, além de deixar de declarar o valor retido em DIRF ou em Comprovante de Rendimentos, não tenha realizado o recolhimento do tributo descontado, a situação ora vivenciada agrava-se ainda mais.

Trata-se de informação da qual não dispõe a Recorrente, mas, na eventualidade de se confirmar a ausência de recolhimento, o que somente pode ser apurado a partir de verificação pela própria Receita Federal, lembre-se tratar de apropriação indébita (aqui citada exclusivamente como hipótese).

Tal adendo se faz apenas para destacar, de modo ainda mais veemente, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do Imposto, sua declaração em DIRF e pelo respectivo recolhimento, de modo que, caso qualquer desses fatos não ocorra ou ocorra com erros, não pode, de forma alguma, ser responsabilizada a pessoa retida.

Vale lembrar que o Parecer Normativo n.º 01/2002 é claro ao dispor que o tributo não pode ser exigido do beneficiário quando a fonte pagadora eventualmente o tenha retido e não recolhido.

“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”

Destaque-se **acórdão do CARF** que, em situação similar à presente, **entendeu estarem comprovadas as retenções declaradas e, portanto, existente o direito ao crédito, por estarem destacadas nas faturas e registradas nos livros contábeis** da contribuinte, **em confronto com informações divergentes nas DIRFs das fontes pagadoras**. Confira-se: (...)

No mesmo sentido, chama-se atenção para recente decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em processo que discute a Declaração de Compensação de Créditos de IRRF de Cooperativa, cujas retenções foram glosadas pelos mesmos motivos apontados no presente processo. Veja-se a ementa abaixo: (...)

Pela consonância com os argumentos apontados acima pela Recorrente, mostra-se fundamental a exposição dos motivos adotados pelo CARF para reconhecer a integralidade das retenções e o direito à compensação pelo contribuinte, abordando tanto a comprovação das retenções por documentos diversos da DIRF, como eventuais erros cometidos pelas fontes pagadoras e o direito à compensação após confirmação das retenções sofridas: (...)

Ademais, a obrigação de indicação do código de receita é do tomador de serviços, o qual informou, em alguns casos, dentre outros, o código de recolhimento de nº 1708 correspondente a “*IRRF – Remuneração Serviços Prestados por Pessoa Jurídica*” por decisão própria que, possivelmente, desconsiderou ou ignorou o fato de que a Receita Federal disponibiliza código específico para tal recolhimento e respectivas declarações.

De fato, a escolha correta do código de retenção ocorrida nos termos do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92, seria o de nº 3280 *que corresponde à IRRF – Remuneração sobre serviços prestados por Associações e Cooperativa de Trabalho*. Neste sim, enquadram-se as cooperativas de trabalho.

Cabe aqui refletir sobre o imenso risco de erro que envolve a escolha de definição de tal código, já que o código 1708 (por exemplo), analisado friamente, seria aplicável a qualquer retenção de Imposto de Renda em pagamentos realizados a pessoas jurídicas, como é o caso, já que a Recorrente, antes de ser cooperativa, é pessoa jurídica.

De forma alguma, se repele o fato de que o tomador de serviços está obrigado a atentar-se para todos os códigos disponibilizados pela Receita Federal e, assim, filtrar os mais específicos, em detrimento dos genéricos.

Em se tratando de seres humanos e de um volume suntuoso de obrigações e informações exigidas do contribuinte perante a Receita Federal (além das obrigações municipais, estaduais etc.), compreensível que tal equívoco seja incorrido, tanto que cometido com frequência por diversos contratantes da Recorrente e por vezes, pelos diversos estabelecimentos do mesmo tomador! É uma vulnerabilidade que não se pode negar.

Em consulta ao site da Receita Federal do Brasil, extrai-se a existência de nada menos do que 69 espécies de códigos de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte e, ainda que a escolha do código conduza a uma primeira percepção da natureza do recolhimento procedido, não pode tal elemento isolado ser tido como suficiente para a confirmação da sua origem e enquadramento legal, especialmente quando o contribuinte que sofreu a retenção e que ora pleiteia o crédito a que tem direito, sequer teve participação na definição de tal código pelo tomador.

Assim, não se pode admitir que o equívoco material incorrido pelos funcionários dos tomadores de serviços mude a natureza do crédito a que tem direito a Recorrente, devendo-se considerar que, em se tratando de retenção de Imposto sobre pagamento a cooperativa somente poderia se referir ao código 3280.

Ou o Imposto de Renda Retido de saldo de salário pago em condenação trabalhista, declarado no código *0561 IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO* seria suficiente para afastar o fato de que tal pagamento decorre, na verdade, de decisão da Justiça do Trabalho e que deveria ter sido declarado no código *5936 IRRF - REND DECOR DEC JUSTIÇA TRABALHO, EXCETO ART 12A L. 7.713/88*?9 **O que deve ser considerada é a essência da retenção, a relação que deu origem ao pagamento sobre o qual ocorreu o desconto do imposto.**

E, conforme visto no tópico II.1 outra não poderia ser a capitulação das retenções de Imposto de Renda sofridas pela Recorrente por contratantes que não aquela prevista no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 para cooperativas de trabalho, eis que a Recorrente não se sujeita a qualquer outra retenção do imposto (exceto apenas a retenção específica aplicável a pessoas jurídicas e órgãos do Poder Público Federal no artigo 64 da Lei n.º 9.430/96).

Dessa forma, por inadequação ao mencionado dispositivo legal, a retenção procedida pelos tomadores de contratos envolvendo planos de saúde, se já realizada pela fonte, repita-se, jamais poderia ter natureza de retenção do IRPJ em geral, sendo forçosa a sua caracterização como retenção de natureza específica do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do Decreto n.º 3.000/99), por se tratar de pagamento a cooperativa, o que demonstra, ainda, o equívoco na escolha do código 1708 pelos tomadores (dentre outros), ao passo que o correto seria o 3280.

Assim, não é plausível que a cooperativa tenha que arcar com erros provenientes de uma obrigação que somente pode ser prestada por quem efetivamente faz a retenção.

Ademais, a Recorrente não possui qualquer tipo de controle ou hierarquia sobre os funcionários dos tomadores ou acesso aos dados contábeis daqueles contratantes, fato esse que retira a sua responsabilidade por erro de terceiros (tomador). E mais, a cooperativa não tem competência para corrigir uma informação à qual não tem acesso, tampouco obrigar um tomador a fazê-lo. (...)

E tudo isso em face da prevalência do princípio da verdade material. Ora, reforça-se, o direito ao crédito existe independentemente da tomadora de serviços ter ou não declarado em DIRF as retenções procedidas, tampouco se cometeu erros de preenchimento da declaração ou do próprio DARF de recolhimento. Tal declaração, em hipótese alguma, pode ser entendida como constitutiva do direito ao crédito da Recorrente. Esse nasce da ocorrência do **desconto em fonte** do Imposto de Renda em decorrência do disposto no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92.

Essa a razão pela qual a decisão de Primeira Instância recorrida entendeu que os créditos pleiteados podem ter sua liquidação e certeza comprovada por outros documentos hábeis para tanto, **apesar das demais restrições que acabaram por manter a glosa do crédito.**

Nota-se que o artigo 17010 do CTN, ao prever a necessidade de liquidez e certeza do crédito, não delimitou ou apontou os meios probatórios aptos para tanto.

Além disso, para fins de garantir a verdade material, na continuação do acórdão acima, a Câmara Superior, pautando-se no §1º, do artigo 9º11 do Decreto-Lei n.º 1.598 de 1977, estabeleceu como documento hábil para comprovação dos créditos a **“escrituração devidamente mantida e devidamente suportada por documentos hábeis”**, seguindo a linha de entendimento que já vinha sendo adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme os acórdãos n.º 2202-002.867 e n.º 1401-

001.874 anteriormente citados, caso contrário configuraria cerceamento de defesa do contribuinte.

Quanto à situação gerada pelo erro, agora, quando do preenchimento da PER/DCOMP pela própria Recorrente, o que ocorreu no presente caso conforme esclarecido, deve-se ser enfrentado à mesma luz da verdade material. E nesse sentido entende o CARF, conforme verifica-se das decisões abaixo: (...)

Portanto, o entendimento proferido pela DRJ/SFN no sentido de estar vedada a retificação, não merece prosperar.

III – DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO PROCESSO EM DILIGÊNCIA

Os fatos envolvidos na questão estão suficientemente demonstrados pela documentação já presente nos autos. De todo modo, caso assim não se entenda, tenhase a importância e necessidade de realização de diligência para apuração do crédito compensável, sob pena de cercear o direito à defesa da Recorrente. Nesse sentido, o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme recente acórdão relatado pelo Ilmo. Conselheiro Rosaldo Trevisan¹².

Portanto, na ausência de provas suficientes à formação da convicção do julgador, converta-se o julgamento em diligência, em prestígio à consagrada **verdade material**, que deve ser buscada a todo custo e a qualquer tempo.

Dessa maneira, formula desde já, os quesitos preliminares:

- 1) Os créditos cuja compensação foi pleiteada nas DCOMPs objeto do presente processo decorrem de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamento realizado a cooperativa de trabalho médico por tomadores de serviços?
- 2) Nos contratos a preço preestabelecido, há repasse de produção aos cooperados?
- 3) Dentre as DIRFs levantadas pela Receita Federal, detectou-se a declaração do código 1708 ou outro código diverso do 3280?
- 4) O valor das faturas e demais documentos fiscais emitidos contra os referidos tomadores de serviços referentes àquelas DCOMPs foi recebido integralmente pela Recorrente? Em se confirmando eventuais descontos, quais são os valores em cada competência (mês e ano) individualizados por tomador?
- 5) Os créditos pleiteados, indicados originalmente como sendo decorrentes de determinadas competências, correspondem às retenções declaradas pelos tomadores ou pela própria cooperativa em competências distintas?
- 6) Os descontos enumerados acima, saneando-se os equívocos de indicação de competência, devidamente corrigidos à data da transmissão daquelas DCOMPs, são suficientes para extinguir todos os débitos também indicados naquela declaração de compensação? Favor o Sr. Perito recalcular eventual tributo devido considerando a amortização dos débitos questionados pela Receita Federal em face das compensações pleiteadas.

IV – PEDIDO

Pelo exposto, requer-se com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, que se julgue procedente o presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão recorrida e, por consequência, o Despacho Decisório, em face:

IV.1 - Da regularidade da compensação, sendo créditos passíveis de compensação os valores retidos da Recorrente, pela comprovação da retenção, procedida pelos

tomadores com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, independente da modalidade contratual;

IV.2 - Da operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prestação de serviços pelos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, ao menos até o recebimento da Solução de Consulta n.º 267/2012;

IV.3 - Caso ultrapassado o argumento acima aduzido, ainda assim aplica-se aos pagamentos feitos a preço preestabelecido a autorização para a compensação, diante da possibilidade de configuração da segunda hipótese de retenção do imposto, constante do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 (“serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição”), sendo a inaplicabilidade da retenção decorrente da dificuldade temporal de se mensurar o valor dos serviços pessoais no momento da emissão da fatura;

IV.4 - A operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prática do ato cooperativo, embora isso sequer influencie no reconhecimento do direito à compensação, haja vista a ausência de condicionante nesse sentido no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

IV.5 - Mesmo na hipótese de contratos a preço fixo (pré-pagamento), confirma-se a prática do ato cooperativo quando do repasse de produção aos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

IV.6 – Em qualquer hipótese:

IV.6.1 – Com relação à glosa por suposta ausência de confirmação do crédito pelas fontes pagadoras, que se reconheça a existência e comprovação dos créditos indevidamente glosados, que devem ser reconhecidos levando-se em conta os valores não informados e não corroborados em DIRF pelas fontes pagadoras, pela simples existência de crédito em face da retenção, que é elemento suficiente para validação da compensação pleiteada, não podendo ser imputado à Recorrente o ônus decorrente de eventual descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias pela fonte pagadora (erro de código, de competência, ausência de declaração, ausência de recolhimento etc.);

IV.6.2 – Que se reconheça a possibilidade de sanar o erro da Recorrente quando do preenchimento da Dcomp, e posteriormente a existência e comprovação dos créditos indevidamente glosados, levando-se em conta o erro material por parte da Recorrente na indicação da retenção no total de R\$ 43.559,80, sob o CNPJ 06.981.381/0002-02, uma vez tratar-se de montante referente a diversas retenções relativas a outros CNPJs, (correspondendo ao CNPJ acima apenas o valor de R\$ 530,65), e confirmando-se a parcela demonstrada de R\$ 49.022,47, consoante faturas e demais documentos apresentados, nos termos da planilha às fls. 824/829.

IV.6.3 – Que se reconheça a impossibilidade de inovação da fundamentação utilizada pelo Despacho Decisório, sob pena de cerceamento do direito de defesa da Recorrente bem como nulidade do ato administrativo, que não pode ser refeito/corrigido pela autoridade julgadora;

Pleiteia, ainda, a conversão em diligência para, na busca da verdade material, seja demonstrada a existência do crédito a que tem direito a Recorrente.

Por fim, a Recorrente reserva-se ao direito de se manifestar acerca de quaisquer elementos adicionais eventualmente suscitados pela fiscalização quanto à certeza do crédito, o que deve seguir todo o trâmite processual desde a primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

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

A controvérsia nos autos cinge-se ao reconhecimento integral de direito creditório informado em PER/DCOMP nº 36704.56172.200410.1.3.05-0262. Por meio de Despacho Decisório a autoridade administrativa homologou parcialmente referida declaração de compensação, cujo objeto são créditos oriundos de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte – Pagamento de PJ a Cooperativa de Trabalho (código 3280), cujos recolhimentos ocorreram no período de 01/03/2010 a 31/03/2010. O valor total do crédito pleiteado é de R\$ 49.022,47, tendo o referido Despacho glosado R\$ 47.390,49 e homologado o valor de R\$ 1.631,98.

A Recorrente alega ter informado em seu PER/DCOMP ter créditos oriundos de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte – Pagamento de PJ a Cooperativa de Trabalho (código 3280) que foram retidos por pessoas jurídicas diversas por ocasião da efetivação de pagamentos por prestação de serviços médicos

Sobre a questão, assim constou no acórdão de piso:

“(…)

A Interessada informou em seu PER/DCOMP ter créditos oriundos de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte – Pagamento de PJ a Cooperativa de Trabalho (código 3280) que foram retidos por pessoas jurídicas diversas por ocasião da efetivação de pagamentos por prestação de serviços médicos.

A Autoridade Preparadora homologou parcialmente a compensação declarada, resultando na controvérsia que se analisa.

A homologação parcial resultou das seguintes situações:

a. Retenções relacionadas na Tabela 1 (fl. 662), foram excluídas, pois tiveram origem em retenções de pagamentos de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço pré-estabelecido ou apresentam faturas que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas;

b. Retenções relacionadas na Tabela 2 (fl. 663), são retenções que decorrem em parte de serviços pessoais prestados pelos cooperados associados à Interessada e em parte do pagamento de mensalidades de planos de saúde, sendo excluídas aquelas que se referem a mensalidades de planos de saúde e aquelas que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas;

c. Retenções relacionadas na Tabela 3 (fls. 664), foram excluídas pelo fato de que, além de se referirem a pagamentos de mensalidade de plano de saúde (ou que não discriminam as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas), não foram (ou foram apenas parcialmente) informadas em DIRF pelas fontes pagadoras da Interessada;

d. As retenções de IR efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ n.ºs. 00.329.959/0001-75 e 06.981.381/0002-02, nos montantes de R\$ 70,65 e R\$ 43.559,80, respectivamente, foram confirmadas parcialmente em Dirf. Portanto, tem-se que as parcelas dessas retenções não confirmadas e aquelas referentes a planos de saúde (com valor total de R\$ 43.553,83) devem ser excluídas do crédito informado na Dcomp;

e. A retenção de IR efetuada pela fonte pagadora de CNPJ n.º 05.679.046/0001-00, no montante de R\$ 13,32, foi confirmada parcialmente em Dirf. É referente a pagamento de mensalidade de plano de saúde ou relativa a fatura que não discrimina as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados e as importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas, portanto, deve ser excluída do crédito informado na Dcomp;

f. Retenções excluídas por falta de provas.

A Interessada se defende conforme as argumentações de direito expostas no relatório. Além disso, traz como alegação de fato, equívoco no preenchimento da Dcomp. Reprodução de fls. 693 e 694 da Manifestação de Inconformidade:

“Lado outro, conforme adiantado nos fatos, somente ao receber o Despacho Decisório detectou-se que, ao transmitir o PER/DCOMP n.º 36704.56172.200410.1.3.05-0262, a Manifestante equivocou-se ao declarar o total de retenções no valor de R\$ 43.559,80, sob o CNPJ 06.981.381/0002-02, uma vez que tal montante se refere, na verdade, a diversas outras empresas.

Tal erro material se comprova, não apenas pelo simples fato de que sob o CNPJ 06.981.381/0002-02 o total de retenções correto é R\$ 530,65, conforme o total de IRRF destacado das respectivas faturas, como pelo fato de que a Manifestante, em resposta à intimação prévia, em que se solicitou as “faturas relativas aos pagamentos que deram origem às retenções de IR na fonte informadas na DCOMP em exame”, apresentou, também, faturas referentes as retenções que totalizam de R\$ 49.022,47.

Entretanto, devido ao erro material cometido (somente percebido após a glosa da compensação), o i. Auditor Fiscal entendeu que a maior parte das faturas apresentadas não corresponde às retenções de IR informadas na DCOMP, apesar de afirmar que tais faturas “comprovam retenções de imposto efetuadas por fonte pagadoras não informadas na Declaração de Compensação, e, por esse motivo serão desconsideradas”. Isso porque as retenções de tais faturas apenas não estavam detalhadas na DCOMP, conforme relatado.

Assim, por se tratar de mero erro material, passível de saneamento, segue anexa planilha (Doc. 04) com a relação das retenções e respectivos CNPJs, formadoras do crédito pleiteado de R\$ 49.022,47, cuja parcela de R\$ 43.559,80, foi equivocadamente declarada sob o número de apenas um CNPJ, motivo pelo

qual requer o reconhecimento do erro material cometido e a confirmação da parcela demonstrada.”

1. Itens “a”, “b”, “c” e “e”, serão analisados em conjunto considerando que a mesma razão principal embasou a glosa efetuada, qual seja, retenções sobre pagamentos que não se enquadram no art. 652 do então vigente RIR/99.

Com relação a estes quesitos, constata-se que não assiste razão à Interessada.

A controvérsia que se examina gira em torno da **incidência ou não** de retenção na fonte, no caso dos contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, na regra prevista no art. 45 da Lei no. 8.541/92, com redação dada pelo art. 64 da Lei 8.891/95, regulamentado pelo art. 652 do então vigente RIR/99.

A Solução de Consulta Cosit nº 59, de 2013, que trata da matéria em litígio (vinculante para todos os servidores da RFB, conforme art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 2013), traz a seguinte ementa: (...)

A edição da referida solução de consulta é posterior à apresentação do PER/DCOMP em análise, mas é perfeitamente aplicável ao presente caso por estar fundamentada em dispositivos legais que já estavam em vigor quando da declaração de compensação.

As receitas obtidas pelas cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade pré-pagamento, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, independentemente da efetiva utilização dos serviços pelo segurado, da natureza dos serviços prestados, do número de procedimentos realizados, etc (art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.656, de 1998), não estão sujeitas à retenção do Imposto de Renda na Fonte prevista no art. 647 do RIR/99, por não se confundirem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos (itens 15, 16 e 22 a 26 do Parecer Normativo CST nº 8, de 1986).

Ainda segundo a referida solução de consulta, as importâncias pagas ou creditadas à cooperativa por pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa a tais pessoas jurídicas, ou colocados à disposição delas, estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), nos termos do art. 652 do RIR/99.

Diante do exposto, conclui-se que foi indevida a retenção do Imposto de Renda sobre os rendimentos recebidos pela interessada em decorrência dos contratos de planos de saúde na modalidade de preço preestabelecido. Primeiro, por não se confundirem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais e, segundo, por não haver vinculação entre o desembolso financeiro e os serviços prestados pelos cooperados, nem mesmo pelos serviços colocados à sua disposição, pois os valores pagos cobrem não só os serviços prestados pelos cooperados, como também serviços hospitalares e exames laboratoriais.

Em consequência da retenção indevida, existe de fato direito creditório correspondente ao indébito tributário. Contudo, não se pode homologar a compensação pretendida nos moldes do §1º do art. 652 do RIR/99, pois esta compensação somente é autorizada com créditos correspondentes a imposto retido sobre pagamentos à cooperativa relativos aos serviços pessoais que forem prestados pelos cooperados ou colocados à disposição. Assim, inexistente fundamentação legal que autorize o pleito da interessada de homologar a compensação.

Ressalte-se que a parcela do direito creditório correspondente à retenção incidente sobre as receitas decorrentes dos contratos de plano de saúde na modalidade custo operacional, nos quais há uma vinculação entre o serviço prestado pelo cooperado e a

receita recebida pela cooperativa, confirmada em DIRF, já foi utilizada para homologação parcial da compensação declarada.

As receitas correspondentes aos planos de saúde, na modalidade de preço preestabelecido (contratos de valores fixos, independentemente da utilização dos serviços pelo contratante), decorrem de atividade comercial de compra e venda de serviços médicos, laboratoriais e hospitalares, exercida pela cooperativa e, portanto, estão sujeitas às normas de tributação das pessoas jurídicas em geral, conforme bem expõe Hiromi Higuchi em seu livro – Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática (atualizado até 15/02/2017): (...)

Neste sentido, o valor do Imposto de Renda retido indevidamente sobre as receitas recebidas em decorrência dos contratos de plano de saúde, na modalidade a preço preestabelecido, somente poderia ser utilizado **na dedução do IRPJ devido pela interessada ao final do período de apuração em que tivesse ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período**, conforme disciplinado no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 900, de 2008, vigente à época da compensação pretendida.

Ademais, apenas a título de argumentação, deve-se ressaltar que não há no presente processo qualquer comprovação de que a receita decorrente de atos não-cooperativos (venda de planos de saúde etc.), objeto das retenções indevidas, tenha sido oferecida à tributação, condição exigida pela legislação para o aproveitamento das retenções correspondentes das quais a interessada foi beneficiária durante o ano-calendário 2009, nos termos do inciso III do §4º do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Veja-se que no caso de comercialização de planos de saúde inexistia a figura do ato cooperativo, sendo, portanto, tais receitas tributáveis pelo IRPJ, conforme será detalhado a seguir:

A cooperativa de serviços médicos tem como objetivo, por um lado, incrementar a atividade profissional de seus associados e, por outro, a própria prestação de serviços feita por estes – médicos cooperados – à clientela. Os resultados oriundos desses atos serão caracterizados como atos cooperativos.

De forma diversa, a venda de planos de saúde é feita diretamente pela sociedade cooperativa ao cliente. Não constitui ato de apoio à atividade profissional do cooperado e nem corresponde ao resultado do serviço por ele diretamente prestado. Diversamente das consultas, cujos valores pertencentes ao profissional médico são a ele repassados, as mensalidades devidas em função dos planos são auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços médicos que podem, afinal, não ocorrer.

Por outro lado, as coberturas prometidas pelos planos de saúde extrapolam em muito as consultas fornecidas pelos profissionais médicos: envolvem terceiros, tais como hospitais, laboratório, clínicas especializadas, etc. Ora, a cooperativa, quando garante os serviços desses terceiros, atua em verdadeira intermediação comercial entre eles, não associados, e seus clientes, não cooperados. Essa intermediação escapa dos limites da definição de ato cooperado que, conforme já exposto, afasta as chamadas operações de mercado, pois exige relação direta com o objeto social da cooperativa, que está restrita, no caso das cooperativas de serviços, às atividades de apoio aos profissionais ou a própria prestação dos serviços por eles ofertada.

Note-se que a atividade de venda de planos de saúde poderia ser exercida ainda que não fosse, a Unimed, uma cooperativa de serviços e, por outro lado, poderia a cooperativa subsistir sem a venda de planos de saúde. São, portanto, atividades independentes que, por opção, no caso, estão sendo exercidas em paralelo, uma vez que a venda de planos de saúde se constitui, reconhecidamente, em forte alavancagem para a prestação individual do trabalho médico pelos cooperados.

Cita a interessada, em sua contestação, a existência de decisões do STJ com entendimento oposto a este, prolatadas em favor das Unimed Campo Belo e Vales do Taquari e Rio Pardo. De plano, é imperioso destacar que as decisões dos tribunais operam efeito apenas entre as partes, não se enquadrando no conceito de normas complementares trazido pelo art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172, de 1966).

Entretanto, consultando os Recursos Especiais citados, verifica-se conclusão diversa daquela exposta pela manifestante: (...)

Tal entendimento está em consonância com o do Supremo Tribunal Federal quando da análise, em repercussão geral, do RE 599.362/RJ, que tratou da incidência do PIS/PASEP sobre os atos praticados por cooperativa médica: (...)

Assim, a cooperativa visa à prestação de serviços médicos, que são aqueles exercidos pelo médico no seu trabalho pessoal; as demais atividades, nas quais se inclui a venda de plano de saúde, na medida em que são consequência de negócio mantido entre a cooperativa de médico e o cliente (paciente), que compra e paga por serviços de saúde, mas de nenhum modo é cooperado, devem ser tratadas como receitas tributáveis, porque não constituem atos cooperativos.

Portanto, tendo em vista todo o exposto, devem ser mantidas as glosas de IRRF da apuração do crédito em análise que tiveram origem em pagamentos de mensalidade de planos de saúde na modalidade de preço preestabelecido (itens "a", "b" e "c" deste voto e do Despacho).

2. Retenções que decorreram (total ou parcialmente) de serviços pessoais efetuados por médicos associados à interessada, porém não foram corroboradas nas DIRFs apresentadas pelas referidas fontes pagadoras. (item “d” deste voto e do Despacho Decisório)

Com relação às glosas de retenções dos itens “d”, verifico que não assiste razão à Interessada.

Neste caso, a motivação para as glosas foi a falta de informação dessas retenções, nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, porém a documentação juntada pela Interessada foi insuficiente para comprovar a efetiva retenção na fonte das faturas de fls. 314, 315 e 319. A cópia de razão (vide abaixo) juntada não permite o confronto entre as informações presentes nas faturas, pois a versão juntada se trata de uma visão sintética do razão. Além disso, não constam cópias de informes de rendimentos para nenhum dos dois CNPJ mencionados.

[illegible]

Dessa forma, mantida a glosa destas fontes.

3. Item “f” - retenções glosadas pela Fiscalização por falta de provas:

A Interessada se defende juntando apenas uma fatura (à folha 1180), sendo que em referida fatura consta na discriminação do serviço prestado apenas a expressão: “Produto *plus*”. Considero insuficiente a informação carreada para se atestar que o serviço prestado se coaduna com o disposto no art. 652.

Tendo em vista a distribuição legal do ônus da prova, em se tratando de pedido de compensação/restituição, a Interessada é que pleiteia um direito, logo, tem o dever legal de juntar cópias dessas faturas.

Nos termos da legislação processual civil em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (Art. 373 do novo Código de Processo Civil):

Art.373 – O ônus da prova incumbe:

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

II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” (...)

Consigne-se que o artigo 170 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), estabelece como requisito para compensação que o crédito seja líquido e certo, *in verbis*: (...)

Compulsando-se as informações dos autos, não é possível atestar que o crédito pleiteado é líquido e certo, pois a requerente não o comprovou por meio de provas documentais hábeis. Dessa forma, diante da falta de provas, de se manter a glosa efetuada.

Das alegações de “mero equívoco”/erro material As alegações de fato em que se afirma que houve “mero equívoco”, ou seja, simples erro material, não merecem guarida.

Conforme a então vigente IN RFB 900 de 2008, verifica-se que há expressa vedação à retificação da Dcomp, após exarado o despacho decisório:

"Art. 76. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação gerados a partir do programa PER/DCOMP, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de documento retificador gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e da Declaração de Compensação apresentados em formulário em meio papel, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da RFB.

Art. 77. O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, observado o disposto nos arts. 78 e 79 no que se refere à Declaração de Compensação.”(grifei)

Portanto correta a glosa dos créditos relativos a pagamentos de mensalidades de planos de saúde por contratos da modalidade pré-pagamento, em que não há relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas e os valores pagos aos profissionais de saúde, não se enquadrando, portanto, na previsão legal do art. 45 da Lei nº 8.541/1992

Conclusão

Com estas considerações, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, mantendo-se o disposto no Despacho Decisório.”

De acordo com a Recorrente, o acórdão de piso merece reforma pois, os documentos juntados comprovariam a regularidade da compensação, sendo créditos passíveis de compensação os valores retidos da Recorrente, pela comprovação da retenção, procedida pelos tomadores com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, independente da modalidade contratual. Alega, ainda, que a operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prestação de serviços pelos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, ao menos até o recebimento da Solução de Consulta n.º 267/2012.

Ademais, de acordo com a Recorrente, caso tal argumento seja ultrapassado, “ainda assim aplica-se aos pagamentos feitos a preço preestabelecido a autorização para a compensação, diante da possibilidade de configuração da segunda hipótese de retenção do imposto, constante do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 (“serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição”), sendo a inaplicabilidade da retenção decorrente da dificuldade temporal de se mensurar o valor dos serviços pessoais no momento da emissão da fatura.

Por fim, aduziu acerca da possibilidade de sanar o erro da Recorrente quando do preenchimento da Dcomp, e posteriormente a existência e comprovação dos créditos indevidamente glosados, levando-se em conta o erro material por parte da Recorrente na indicação da retenção no total de R\$ 43.559,80, sob o CNPJ 06.981.381/0002-02, uma vez tratar-se de montante referente a diversas retenções relativas a outros CNPJs, (correspondendo ao CNPJ acima apenas o valor de R\$ 530,65), e confirmando-se a parcela demonstrada de R\$ 49.022,47, consoante faturas e demais documentos apresentados, nos termos da planilha às fls. 824/829.

Em verdade, 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 detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa 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).

Neste contexto, a Recorrente, para comprovação de seu direito, juntou aos autos os Informes de Rendimento de Rendimento (e-fls. 830 a 930), Livro-Razão (e-fls. 790 a 822) em que se verificam os valores líquidos recebidos pela Cooperativa, decorrentes da subtração das importâncias retidas a título de Imposto de Renda dos valores totais de cada Fatura, também já apresentadas às fls. 262 a 661 do presente processo.

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”, conforme art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

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.

O enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, prevê:

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 nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

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 (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

No caso específico de cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei nº 8.981, de 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 assemblhada 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)

Na formação do preço a ser pago às operadoras, a Resolução Normativa ANS nº 100, de 3 de junho de 2005 dispõe:

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 nº 59/03.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março 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). [...]

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 assemblhadas, 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 assemblhadas 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 assemblhada 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).

Sobre a matéria, a Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, publicada no DOU de 20.01.2014, orienta:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

EMENTA: PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

Os pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante), não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte. As importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho médico, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST nº 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26. [...]

Conclusão

15. Ante o exposto, proponho que se responda à consulente que:

a) as receitas por ela obtidas, na condição de operadora de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade de **pré-pagamento**, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, não estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda prevista no art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda; e

b) as importâncias a ela pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais prestados a tais pessoas jurídicas, ou colocados à disposição delas, pelos associados da cooperativa, estarão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda. (g. n.)

Ocorre que somente a partir da edição Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, é que restou pacificado definitivamente o entendimento acerca da desnecessidade de retenção e recolhimento do IRRF nos pagamentos decorrentes dos contratos de planos de saúde denominados de pré-pagamento, avenças estas que são comercializadas pelas cooperativas de trabalho médico, em que não há, de plano, a efetividade da prestação de serviços.

Anteriormente a esse pronunciamento da RFB permanecia a controvérsia sobre procedimento correto a ser implementado nas hipóteses de pagamentos decorrentes de contratos de planos de saúde na modalidade pré-pagamento no que se refere à sujeição da retenção do IRRF, termos do artigo 652 do RIR, de 1999, em decorrência da impossibilidade de distinção, com exatidão, dos montantes dos serviços pessoais prestados pelos médicos cooperados nos referidos contratos de valor pré-determinado.

Nesse sentido, tem cabimento a continuidade da análise do direito creditório pleiteado indicado no Per/DComp referente ao pagamento a maior de IRRF, código 3280, efetuado anteriormente ao ano-calendário de 2013, uma vez que a Administração Pública somente divulgou ao seu entendimento sobre o tema a partir da publicação da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, no DOU em 20.01.2014.

Nesse mesmo sentido, cabe mencionar o voto condutor do Acórdão CARF nº 1302-006.133, de 21.09.2022, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, cujos fundamentos de direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator designado.

Nos termos da ata do julgamento realizado, este colegiado, por maioria de votos, entendeu por bem “afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes”, cabendo a mim elaborar o voto vencedor. É o que passo a fazer.

Conforme exposto no relatório acima, ao analisar as declarações de compensação apresentadas pela Recorrente, Unimed do Estado de São Paulo - Federação Estadual das Cooperativas Médicas, a Fiscalização não reconheceu os créditos de IRRF decorrentes dos contratos firmados na modalidade de “pré-pagamento”, contratos estes que haviam sido firmados entre a Recorrente e diversos tomadores de serviços. [...]

Há nos autos, inclusive, planilha elaborada pela Unidade de Origem (fls. 791 e seguintes), em que são demonstrados os valores de IRRF e a indicação daquela modalidade de contrato. Em síntese, a motivação da fiscalização para não aceitar os créditos de IRRF foi no sentido de que, nesta modalidade contrato (“pré-pagamento”), não há prestação de serviços e, por isso, a retenção do IRRF seria indevida. [...]

Contudo, também em síntese, o entendimento que prevaleceu entre os julgadores componentes desta Turma de Julgamento, inclusive deste Conselheiro, foi de que este óbice para o reconhecimento do direito creditório deveria ser superado, porque, a princípio, de fato, as retenções foram realizadas e, em especial, à época em que se deram as retenções, não havia um entendimento consolidado da Receita Federal do Brasil quanto à necessidade ou não de estas retenções serem realizadas nos pagamentos decorrentes dos denominados contratos de pré-pagamento, contratos estes que são firmados pelas cooperativas que comercializam planos de saúde, como é o caso da Recorrente.

É que, importa reforçar, independentemente do tipo de contrato celebrado entre a Recorrente e diversos dos seus tomadores de serviços, o que deve ser considerado, *in casu*, é que de fato houve a retenção e recolhimento do Imposto de Renda em nome da Recorrente, o qual foi posteriormente indicado como créditos nos PER/DCOMP apresentados à Receita Federal do Brasil.

Tal fato, inclusive, é corroborado com a análise da fiscalização, que, em que pese ter identificado as retenções e recolhimento do IRRF no período, sob o entendimento, reitera-se, de que na modalidade de contrato denominado pré-pagamento não haveria que se falar em retenção do IRRF, não reconheceu o direito creditório decorrente desta modalidade de contrato.

Ocorre que, mesmo que o entendimento atual da Fiscalização seja pela desnecessidade de retenção do Imposto de Renda nos contratos denominados de pré-pagamento, o fato de ter sido retido e recolhido o tributo por si só já gera o direito creditório ao contribuinte, sob pena, inclusive, de enriquecimento ilícito do erário.

Por outro lado, não se pode perder de vista que o entendimento acerca da situação IRRF no caso das Cooperativas Operadoras de Planos de Saúde sempre foi controvertida, de modo que somente veio a ser pacificada no ano de 2013, com a Solução de Consulta nº 59 – Cosit de 30/12/2013 (anexo V), que assim estabeleceu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

Os pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante), não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte.

As importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho médico, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST nº 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26.

Assim, à época em que as retenções em tela – que aos olhos da fiscalização são indevidas – foram realizadas pelas Fontes Pagadoras da Recorrente, qual seja, ano de 2007, não era pacífico o entendimento acerca da necessidade ou não da retenção do IRRF – Cooperativas, nos casos dos contratos celebrados na modalidade pré-pagamento. De modo que havia certa insegurança jurídica quanto ao tema, tanto que, como se observa, as Fontes Pagadoras optaram por reter e recolher o imposto nos pagamentos realizados, independentemente da modalidade de contrato pactuado com a Recorrente.

Por conseguinte, não havia opção para a Recorrente acerca das retenções sofridas, sendo certo que, a responsabilidade em relação a estas retenções é da empresa tomadora de seus serviços, que é inclusive, quem determina os códigos de retenção e recolhimento. Não tinha, a Recorrente, domínio ou poder quanto às retenções realizadas.

Logo, tendo em vista as divergências existentes acerca da sistemática de recolhimento e retenção do IRRF – Cooperativas na época em que o crédito objeto das declarações de compensação foram gerados, seria desarrazoado exigir procedimentos rígidos de sua posterior compensação, justamente pelas dificuldades enfrentadas para a classificação destes créditos, antes de a Receita Federal do Brasil se pronunciar de forma expressa sobre o tema.

Porém, o que realmente importa neste caso é que os tomadores de serviços pessoas jurídicas, a princípio, efetuaram as retenções e os recolhimentos do IRRF, conforme o entendimento consignado pela própria fiscalização, quando da elaboração do despacho decisório.

Assim, tendo em vista a ausência de entendimento pacífico acerca do tema em tela na época das retenções sofridas pela Recorrente, esta não pode ficar a mercê de questões procedimentais da RFB, que, reitera-se, só se pronunciou acerca da dispensa das retenções posteriormente ao período ora em análise. O posicionamento formal, via COSIT, só se deu em 2013.

Evidenciado, portanto, que a Recorrente, efetivamente, teve retenções no período, inclusive decorrentes dos contratos denominados de “pré-pagamento”, o óbice constante no despacho decisório deve ser superado, para que haja uma análise do direito creditório sem o entendimento consignado naquele despacho.

Neste sentido, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para que esta prossiga na análise do direito creditório em relação a estes.

Por conseguinte, deve-se afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes devendo o rito processual ser retomado desde o início, dado que o tema em tela à época das retenções sofridas pela Recorrente somente foi pacificado a partir da edição da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013.

Ademais, erro material no preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não possa apresentar uma nova declaração, não possa retificar a declaração original, e nem possa ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal.

Destarte, ao contrário do entendimento adotado pela r. decisão recorrida, a possibilidade de comprovação de erro material no preenchimento da DCOMP, mesmo após a prolação de despacho decisório, pacificou-se no âmbito deste Sodalício com a edição da Súmula CARF nº 168, assim enunciada:

Súmula CARF nº 168

Mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexatidão material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório.

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 cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF, em relação a contratos pré-fixados, bem como para aplicação da aplicação da Súmula CARF nº 168 e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes devendo o rito processual ser retomado desde o início, dado que o tema em tela à época das retenções sofridas pela Recorrente somente foi pacificado a partir da edição da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça