



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.722220/2013-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.306 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente UNIMED DE PIRACICABA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVICOS MEDICOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PRESTADOS PESSOALMENTE PELOS ASSOCIADOS A PESSOA JURÍDICA COMPENSAÇÃO.

A legislação permite que cooperativa de trabalho compense o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados desta. Como no presente caso não existe relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas, e os valores pagos aos profissionais, que ocasionaram as retenções, as compensações não se enquadram na previsão legal do art. 45 da Lei nº 8.541/1992, não havendo previsão legal para a compensação realizada.

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

IRRF. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Estão sujeitas à incidência do IRRF, código 3280, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas. O IRRF deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico com IRRF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. O IRRF pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. É possível reconhecer da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos a DRF de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp com base no conjunto probatório e informações constantes nos autos com a finalidade de confrontar a motivação

constante nos atos administrativos em que a compensação dos débitos não foi homologada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de diligência e em dar provimento parcial ao recurso, para aplicação das determinações da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 59, de 30 de dezembro de 2013, da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018 e da Súmula CARF nº 143 em relação ao IRRF para fins de reconhecimento da possibilidade de formação do indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado- Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 07-46.103, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade interposta pela Recorrente, reconhecendo o direito creditório suplementar de R\$ 200,36.

A Recorrente transmitiu a Declaração de Compensação nº 03030.98780.200209.1.3.05-2309 e informou como créditos a serem utilizados valores, recolhidos indevidamente, a título de IRRF- Imposto de Renda Retido na Fonte- Pagamento de PJ a Cooperativa de Trabalho (código 3280), relativo ao mês de janeiro de 2009, no valor de R\$ 54.006,21.

A DRF de Piracicaba- SP emitiu Despacho Decisório eletrônico de fls. 805/813, nos seguintes termos:

“(…)

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

Concluída a análise das faturas e contratos apresentados pela interessada, verificou-se o seguinte:

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. 786 e 787, com valor total de R\$ 29.645,19, 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 estabelecido com valor total de R\$ 29.645,19, 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;

b) As retenções indicadas na Tabela 2, às fls. 788, 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 decorrentes do pagamento de mensalidade de planos de saúde (com valor total de R\$ 7.865,50) devem ser excluídas do crédito informado na Dcomp;

c) As retenções relacionadas na Tabela 3, às fls. 789 a 790, além de decorrerem do pagamento de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço preestabelecido, 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\$ 4.685,44 (conforme indicado na Tabela 3);

d) De acordo com as faturas apresentadas, as retenções de IR efetuadas pelas fontes pagadoras relacionadas na Tabela 4, às fls. 791, com valor total de R\$ 310,63, decorrem total ou parcialmente de serviços pessoais efetuados por médicos associados à interessada. Contudo, essas retenções não foram corroboradas nas Dirfs apresentadas pelas fontes pagadoras e, portanto, devem ser excluídas do crédito em análise;

e) As retenções de IR efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ 56.173.529/0001-61 e 56.512.775/0001-09, nos montantes de R\$ 75,91 e R\$ 165,41, respectivamente, foram confirmadas parcialmente em Dirf. Portanto, tem-se que as parcelas dessas retenções não confirmadas e aquelas referentes a plano de saúde (com valor total de R\$ 241,32) devem ser excluídas do crédito informado na Dcomp;

f) A interessada informou na Dcomp em exame que, em janeiro de 2009, sofreu retenção de IR na fonte da empresa de CNPJ 56.563.729/0001-20 com valor de R\$ 554,87. De acordo com documentação apresentada, essa retenção decorre parcialmente de serviços pessoais dos cooperados associados à interessada. No entanto, consultando-se a Dirf dessa fonte pagadora, verifica-se que a mesma declarou que, até fevereiro de 2009, mês da apresentação da Dcomp, efetuou retenção de R\$ 490,58 em nome da interessada. Portanto, tem-se que a diferença entre o valor informado pela interessada na Dcomp em exame e aquele declarado em Dirf pela fonte pagadora (R\$ 64,29, dos quais R\$ 39,50 são referentes a pagamento de mensalidade de planos de saúde, na modalidade de preço preestabelecido, e R\$ 24,79, de pagamentos de serviços pessoais dos cooperados

associados à interessada) não está confirmado, e, por isso, não pode ser admitido na composição crédito em análise;

g) A requerente não apresentou as faturas relativas a parte das retenções, mais especificamente aquelas relacionadas na tabela a seguir, e por isso não podem ser admitidas na composição do crédito em análise.

Assim, diante de todo exposto, constata-se que devem ser excluídos do crédito informado na dcomp nº 03030.98780.200209.1.3.05-2309 as retenções de IR na fonte não confirmadas ou que não decorreram de importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas em função de serviços pessoais dos cooperados associados à interessada, conforme descrito nos itens “a”, “b”, “c” e “d”, “e”, “f” e “g” acima, no valor total de R\$ 42.812,37.

Efetuando-se essas exclusões, verifica-se que o crédito passível de ser utilizado na compensação em referência totaliza R\$ 11.193,84 (onze mil cento e noventa e três reais e oitenta e quatro centavos). Diante disso, concluo pela homologação da compensação efetuada pela interessada até o limite desse valor.

DECISÃO

Nos termos do relatório e fundamentação expostos, e considerando que a presente decisão não afasta o direito que tem a Fazenda Pública de realizar verificações posteriores em relação ao exercício em tela e tudo mais que do processo consta, DECIDO HOMOLOGAR EM PARTE a compensação declarada e controlada no presente processo, até o limite do crédito apurado pela RFB, no valor de R\$ 11.193,84 (onze mil cento e noventa e três reais e oitenta e quatro centavos)”.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A Contribuinte alegou em breve síntese que o Fisco Federal ignoraria que os contratos em pré-pagamento consistiriam em apenas uma das formas de repartir o risco da sinistralidade entre um grupo de usuários não afastando a figura de mera intermediadora da cooperativa na relação entre os usuários e os cooperados efetivos prestadores de serviços e que o custo operacional é uma segunda forma de repartição de risco envolvendo tal sinistralidade.

Afirmou que o fato de algumas retenções não terem sido informadas ou corroboradas em DIRF pelas fontes pagadoras não descaracterizaria a existência de crédito, pois não poderia ser imputada à Manifestante o ônus pelo descumprimento ou cumprimento em atraso das obrigações acessórias da fonte pagadora.

Asseverou que exatamente por intermediar os serviços médicos prestados pelos seus cooperados aos usuários dos planos que a cooperativa se sujeitaria à retenção do imposto de renda previsto no art. 652, § 1º do Decreto nº 3.000/99.

Ressaltou que a justificativa de que parte a fiscalização para glosar parcela das compensações procedidas pela mesma é a falsa premissa de que não estaria autorizada a compensação prevista no artigo 652, §1º do IRRF já retido por contratantes em pré-

pagamento/pré-estabelecido, já que estes valores não se confundiriam com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos.

Pontuou que a Lei nº 9.656/98 reconhece os dois gêneros de planos, nas modalidades de custo operacional/preço pós-estabelecido e pré-pagamento/preço pré-estabelecido e que tanto nas hipóteses de preço fixo quanto variável, persiste o repasse de produção a partir do pagamento de recursos do usuário e que a distinção está apenas na forma de individualização da produção médica no momento do pagamento da contraprestação pelo usuário.

Pugnou por fim a Manifestante, a homologação integral da compensação procedida.

DO ACÓRDÃO PROLATADO PELA DRJ/FNS N.º. 07-46.103

A DRJ analisou a manifestação de inconformidade julgando-a procedente em parte, reconhecendo o direito creditório pleiteado em parte.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, destacando, em síntese, que:

“ UNIMED DE PIRACICABA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS vem apresentar RECURSO VOLUNTÁRIO em face da decisão proferida pela 6ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, nos termos do artigo 73 do Decreto 7.574/2011, consoante os fundamentos de fato e de direito que passa a aduzir.

(...)

O primeiro motivo para as glosas procedidas decorre do entendimento fiscal de que, nos contratos na modalidade de pré-pagamento (preço pré-estabelecido na nomenclatura técnica da ANS), supostamente não haveria prestação de serviços pessoais pelos cooperados, por não haver estreita relação entre os valores fixos pagos pelos usuários de planos e os valores repassados pela cooperativa aos associados pelos atendimentos àqueles pacientes.

(...)

Deduz a fiscalização, neste sentido, que somente estariam enquadradas no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (reproduzido pelo então vigente artigo 652 do RIR/99) as retenções que tenham sido procedidas nos contratos em custo operacional (preço pós estabelecido, na nomenclatura técnica da ANS), ou em coparticipação, entendendo que as retenções de IRRF procedidas pelos contratantes em pré-pagamento (preço pré estabelecido) deveriam ser consideradas como antecipação do IRPJ da cooperativa, uma vez que os resultados referentes a esta última modalidade contratual deveriam compor a base de cálculo do tributo da pessoa jurídica.

Entendeu-se também o fisco que algumas retenções, além de decorrerem de pagamentos de mensalidade de plano de saúde na modalidade de pré-pagamento, não foram informadas em DIRF pelos tomadores no montante de R\$ 4.685,44.

Não reconheceu ainda como crédito as retenções de IR efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ n.º 56.173.529/0001-61, e, n.º 56.512.775/0001-09, n.º 56.563.729/0001-20, sob os fundamentos de que não teriam sido confirmadas em DIRF ou que seriam decorrentes de pagamento de mensalidade de planos de saúde na modalidade de preço estabelecido.

Outro argumento utilizado pela Receita par a não homologação total se referia à não apresentação das faturas relativas a parte das retenções de IR na fonte efetuadas pelas fontes pagadoras listadas abaixo.

(...)

Alegou-se que, por não ter apresentado as faturas referentes às retenções acima, não seria possível verificar se são oriundas de serviços pessoais dos médicos associados à interessada.

(...)

Apresentada a Manifestação de Inconformidade às fls. 828/851, no que se refere à alegada impossibilidade de compensação das retenções decorrentes de contrato na modalidade preço pré-estabelecido, a Recorrente demonstrou o equívoco fiscal, pois tal conclusão parte de diversas premissas que não se sustentam, a começar pelo simples fato de que, nem mesmo a operação de planos de saúde desnatura a prestação de serviços pessoais pelos seus cooperados, não sendo a forma de quantificação da contraprestação devida pelo usuário que irá descaracterizá-los.

E isso na medida em que contratos em pré-pagamento consistem apenas uma das formas de repartir o risco da sinistralidade entre um grupo de usuários, não afastando a figura de mera intermediadora da cooperativa operadora na relação entre os usuários de planos e os cooperados efetivos prestadores dos serviços médicos, atuando a cooperativa na captação de trabalho para o seu corpo associativo inclusive nessa modalidade de formação de preço. O custo operacional é apenas uma segunda forma de repartição de risco envolvendo tal sinistralidade.

Em suma, a caracterização de “serviços pessoais prestados pelos cooperados” não se busca no ingresso desses planos, mas sim no repasse.

Mas, ainda que, por absurdo, assim se entendesse, fato é que, se o contratante do plano de saúde procedeu à retenção do Imposto de Renda, somente o pode ter feito com base no artigo 652 do então vigente Decreto n.º 3.000/99.

Essa conclusão extrai-se inclusive da constatação de que o legislador não sujeita as cooperativas/operadoras de planos de saúde à retenção do IRPJ eventualmente devido, exatamente pela atividade daquelas entidades não se confundir com a prestação de serviços médicos (estes são prestados pelo cooperados, ressalta-se) ou de qualquer outro serviço profissional previsto no artigo 647 do referido Decreto.

Dessa forma, por inadequação ao mencionado dispositivo legal (artigo 647), a retenção procedida pelos tomadores de planos em pré-pagamento, se já realizada pela fonte, jamais poderia ter natureza de retenção do IRPJ, sendo forçosa a sua caracterização como

retenção de natureza do artigo 652 do Decreto n.º 3.000/99. Assim sendo, este artigo é claro ao admitir a compensação de tais créditos com os débitos de IRRF retido sobre a produção repassada pela cooperativa aos seus cooperados.

Ainda em fase de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou que o indeferimento da compensação pautado na ausência de confirmação das retenções pelas DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras desconsidera que tal deficiência na declaração do tomador não descaracteriza a existência de crédito, eis que a retenção se efetivou, ainda que o tomador de serviços tenha se equivocado com relação ao cumprimento das obrigações acessórias, por exemplo utilizando o código 3280 ao invés do 1708, deixando de declará-lo ou, até mesmo, de recolhê-lo aos cofres públicos, existindo o dispêndio financeiro pela Recorrente em decorrência da aplicação do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92.

A despeito de não ter sido indicado pelo fiscal acredita-se também que parte da ausência de confirmação pode ter decorrido do descompasso entre as informações prestadas por algumas fontes pagadoras em DIRF com relação à competência das retenções e a competência do crédito declarado pela Recorrente na DCOMP, o que ocasionou a glosa de valores por suposta ausência de confirmação.

Assim constatando-se a existência de tal crédito em face das retenções mencionadas, que podem ser verificadas a partir das faturas juntadas às fls. 399 a 783 e do Livro Razão às fls. 938 a 992, é elemento suficiente para a validação da compensação procedida, não podendo ser imputada à Recorrente a responsabilidade e o ônus decorrente de eventual descumprimento ou cumprimento em atraso de obrigações acessórias pela fonte pagadora.

(...)

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 8.545/91. 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 n.º 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.

(...)

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 preços de planos, nas modalidades de:

(i) custo operacional/preço pós-estabelecido, no 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 determinados meses, 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 pré-pagamento/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, voltando 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.

(...)

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.

(...)

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 cooperativa que envolve a relação entre a operadora do plano e o prestador do serviço.

Por outro lado, completamente distinta é a fundamentação que se 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 n.º 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 cooperados nos contratos de valor pré-determinado, os quais somente se confirmarão ao final do mês ao qual se refere à mensalidade paga.

(...)

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. 914/918):

“As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas não arroladas no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234 de 2011, às cooperativas de trabalho médico, nas condições de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, não estão sujeitas à retenção prevista no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995. ... Nos contratos por custo operacional, onde o pagamento refere-se aos valores efetivamente gastos pelos usuários, haverá a retenção do Imposto de Renda na Fonte, conforme previsto no art. 652 do RIR/99, tendo em vista ser possível definir a base de cálculo da retenção.” (destaques nossos).

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 2009.

Caso a legislação fosse clara sobre o não enquadramento dos contratos a preço preestabelecido, a Consulta seria declarada ineficaz! Ou seja, havia dúvida fundada.

Desta forma, se a fonte pagadora procedeu a 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 nessa linha, conduz-se ao necessário procedimento de compensação procedido pela Recorrente, na linha do § 1º daquele dispositivo.

(...)

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 3000/99 (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.

(...)

Por fim, de se ressaltar que todas as retenções constantes nas Tabelas 1 e 2 apresentadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, junto ao Despacho Decisório de fls. 814 a 822, foram indeferidas apenas em razão da modalidade de preço contratual que lhes originou, qual seja, pré-pagamento, 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.

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.

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.

(...)

Em Despacho Decisório, parte das glosas pautadas na suposta impossibilidade de compensações 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.

(...)

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.

(...)

Dessa forma, a partir da análise das faturas e Livro Razão apresentados, conclui a DRJ/FNS em considerar procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo o direito creditório suplementar de R\$ 200,36 (duzentos reais e trinta e seis centavos), conforme tabela abaixo.

(...)

Esta decisão acertadamente parte 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 Rendimentos (fls. 993 a 1107), Livro-Razão (fls. 938 a 992) 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. 399 a 783 do presente Processo.

(...)

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.

(...)

Os fatos envolvidos na questão estão suficientemente demonstrados pela documentação já presente nos autos. De todo modo, caso assim não se entenda, tenha-se a importância e necessidade de realização de diligência para apuração do crédito compensável, sob pena de cercear o direito à defesa da Recorrente.

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:

1- Da regularidade da compensação, sendo créditos passíveis de compensação os valores retidos pela Recorrente, pela comprovação da retenção, procedida pelos tomadores com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, independente da modalidade contratual;

2- Da operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnaturar 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;

3- Caso ultrapassado o argumento acima aduzido, ainda assim aplica-se aos pagamentos feitos a preço estabelecido 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;

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;

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;

6- Em qualquer hipótese:

6.1- Com relação à glosa por suposta ausência de confirmação do crédito pelas fontes pagadores, que se reconheça a existência e comprovação dos créditos indevidamente glosados, inclusive das retenções mencionadas no item ‘d’ do Despacho Decisório, que decorrerem de contrato na modalidade de preço a “custo operacional”, 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);

6.2- Que se reconheça a impossibilidade de inovação da fundamentação utilizadas pelo Despacho Decisório, sob pena de cerceamento do direito a defesa da Recorrente bem como nulidade do ato administrativo, que não pode ser feito/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”.

É o relatório

Voto

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto 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.

A Contribuinte pretendia através da Declaração de Compensação nº. 03030.98780.200209.1.3.05-2309 compensar os débitos informados de Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício (código da receita 0588), apurado em janeiro de 2009, com crédito oriundo de retenções de IR na fonte no valor de R\$ 54.006,21.

Delimitação da lide

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal ficam restritos a argumentos em face do crédito relativo ao IRRF 2009, no valor de R\$ 42.612,01 (R\$ 54.006,21 (valor pleiteado) – R\$ 11.193,84 (DRF) – R\$ 200,36 (DRJ)) que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Sustentação Oral

A Recorrente solicita sustentação oral.

Destaca-se que o Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, dispõe:

“Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra sucessivamente:

(...)

II- ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente;

III- à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente”.

Insta esclarecer, que no sítio institucional constam os formulários eletrônicos e todas as informações necessárias ao exercício da sustentação oral especificados na “Carta de Serviços CARF”.

Neste sentido, a Recorrente deve observar a forma, o tempo e o local previstos nas normas regulamentares para alcançar este desiderato.

Do Pleito de Compensação de Créditos com Contratos a Preço Prestabelecido

Inicialmente, importante se demonstra a feitura das seguintes considerações sobre as sociedades cooperativas.

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

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

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

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

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

Art. 88 - A. A cooperativa poderá ser dotada de legitimidade extraordinária autônoma concorrente para agir como substituta processual em defesa dos direitos coletivos de seus associados quando a causa de pedir versar sobre atos de interesse direto dos associados que tenham relação com as operações de mercado da cooperativa, desde que isso seja previsto em seu estatuto e haja, de forma expressa, autorização manifestada individualmente pelo associado ou por meio de assembleia geral que delibere sobre a propositura da medida judicial. (Incluído pela Lei nº 13.806, de 2019) [...]

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

À luz dos referidos dispositivos legais, deduz-se que atos cooperativos são os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre seus associados e a cooperativa, e pelas cooperativas entre si quando associadas, sempre visando a consecução dos objetivos

sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Diferentemente, os atos não cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados, ou seja, inclui a contratação de bens e serviços de terceiros não associados. Nesse sentido, as cooperativas pagarão o IRPJ sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade, ato não cooperativo, isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.761, de 1971.

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 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).

Essa questão está regulamentada no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, no art. 48 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012, a art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 e no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por seu turno a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 59, de 30 de dezembro de 2013, prevê:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

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

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

Dispositivos Legais: Lei 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 consultante que:

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

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

Ainda sobre a matéria consta na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

COOPERATIVAS SINGULARES TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PESSOAIS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS JURÍDICAS. RETENÇÃO NA FONTE.

Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, na condição de intermediárias de contratos executados por cooperativas singulares de trabalho médico, será retido:

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

b) o IRRF à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares; e

c) o IRRF à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de administração, a ser retido da cooperativa singular, caso receba valores a esses títulos na intermediação.

Não haverá retenção do imposto sobre renda pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas jurídicas.

Dispositivos legais: Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 45; RIR/1999, arts. 647 e 652; [...]

34. [...]

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

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

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

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

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

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

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

b.1) valores relativos aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, cabendo a retenção e o recolhimento, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido para a prestação de serviços no período sob cobrança, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda, na forma prevista na alínea “a” do item II; e

b.2) valores relativos aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, da cooperativa singular, cabendo a retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos), relativos à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a ser retido individualmente de cada cooperado pessoa jurídica.

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

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

VI - A beneficiária das importâncias pagas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 647 do RIR/1999, é a cooperada pessoa jurídica que presta serviços a outra pessoa jurídica, e a retenção deverá ser feita pela contratante,

em nome de cada cooperado pessoa jurídica que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

VII - O imposto retido na forma da alínea “a” do item II será compensado (deduzido) pelas cooperativas singulares por ocasião do pagamento efetuado, individualmente, a cada cooperado pessoa física que prestou os serviços constantes da fatura ou nota fiscal emitida pela cooperativa singular, sendo, portanto, as cooperativas singulares responsáveis pelo fornecimento do comprovante de rendimentos de que trata a IN RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, ao cooperado, bem como, de incluir tais rendimentos e as respectivas retenções de IRRF, de cada cooperado, descontado o IRRF de 1,5% já retido por antecipação, em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf).

VIII - A retenção de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, deverá ser efetuada pela pessoa jurídica tomadora do serviço em nome do cooperado pessoa jurídica, que poderá deduzi-la da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins devidas.

IX - Não haverá retenção das contribuições pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas físicas ou jurídicas.

X - Não haverá retenção do imposto sobre renda pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas jurídicas.

XI - Caso a fonte pagadora seja órgão público federal ou uma das pessoas jurídicas enumeradas no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, o procedimento de retenção deve obedecer à disciplina do art. 26 da IN RFB nº 1.234, de 2012, e não às conclusões expostas nos itens II a VIII desta conclusão.

Em relação às retenções mencionadas na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018, tem-se que:

Código	Especificação da Receita	Fato Gerador	Alíquota
3280	Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas (art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 64 da Lei nº 8.981, 20 de janeiro de 1995 e art. 652 do RIR, de 1999).	Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.	1,5%
8045	Comissões e corretagens pagas e serviços de propaganda à pessoa jurídica (art. 53, Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985 e art. 651 do RIR, de 1999)	Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas	1,5%
1708	Rendimentos de Serviços Profissionais Prestados por Pessoas Jurídicas (art. 52 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e art. 647, do RIR, de 1999)	Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional	1,5%
5952	Retenção na Fonte sobre Pagamentos a Pessoa Jurídica Contribuinte da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004)	Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e de locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e	44,65%

		riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela prestação de serviços profissionais.	
6147	Retenção de Tributos e Contribuições (art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012)	Pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços tais como de alimentação e de energia elétrica, entre outros estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social -COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.	5,85%
6190	Retenção de Tributos e Contribuições (art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012)	Pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, tais como de abastecimento de água e de telefone, entre outros estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.	9,45%

Feitas as considerações iniciais, passo a análise do processo em litígio.

Pois bem.

A Recorrente pretende a compensação de créditos de Imposto de Renda retido na fonte oriundos dos pagamentos de mensalidades de planos de saúde na modalidade preço preestabelecido/pré-pagamento nos termos do artigo 652 do RIR/99.

Cabe elucidar, que na referida modalidade de plano de saúde, o pagamento não se vincula direta e individualmente à utilização de serviços prestados pelos membros da cooperativa.

No tocante a este pleito, cuja origem da retenção são os pagamentos de planos de saúde na modalidade preço preestabelecido, não há que se reconhecer o direito creditório, tendo em vista que não se trata de retenção por pagamento de atos cooperativos, passível de restituição nos termos do artigo 652, § 1º do RIR/99, uma vez que essa compensação é exclusiva de sociedades cooperativas em razão da prática de atos cooperados.

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.

Insta destacar, que as retenções por pagamentos de plano de saúde na modalidade preço preestabelecido não configuram crédito de IRRF de cooperativa, que é uma das origens do crédito pleiteado na DCOMP sob análise.

Há alegação de que uma parcela da retenção, ainda que se tratasse de contratos em pré-pagamento, haveria contraprestação paga pelo contribuinte de caráter variável (coparticipação), todavia as faturas trazidas aos autos não comprovam tal fato, pois não trazem a devida discriminação.

O cerne do litígio consiste na possibilidade de reconhecimento de crédito de IRRF de cooperativas para compensar com débitos de mesma natureza, quando essa retenção incidiu sobre pagamentos de plano de saúde e não sobre atos cooperados.

A Recorrente alega, em síntese, mesmo que os valores de retenção sejam originários de pagamentos de planos de saúde na modalidade pré-fixado, isto seria irrelevante para fins de compensação procedida, devendo ser aplicado o artigo 652, § 1º do RIR/99 ao menos até o recebimento da Solução de Consulta nº. 267- SRRF08/Disit.

A citada Solução de Consulta nº. 267, cujo conteúdo é semelhante ao da Solução de Consulta Cosit nº. 59/2013, dispensa a realização de retenção pela fonte pagadora quando se tratar de pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de plano assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de preço pré-estabelecido. A Recorrente defende que o conteúdo da Solução nº. 267 é semelhante ao da Solução de Consulta Cosit nº. 59/2013 (esta citada no acórdão da DRJ), no sentido de que ambas trazem a dispensa da retenção quando em tela pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de plano assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de preço pré-estabelecido.

A Interessada alega que como não era devida retenção alguma, e houve uma retenção à alíquota de 1,5%, essa retenção deve ser reconhecida como crédito passível de compensação como se retenção de cooperativa o fosse.

Ainda que se considerasse a retenção como uma retenção incidente sobre atos não cooperados, que deveria compor o saldo negativo do período, a utilização dessa retenção na fonte como crédito tem por requisito o oferecimento à tributação da receita que lhe deu origem.

Este foi um dos fundamentos da decisão da DRJ e que não foi contraditado pela Recorrente.

Sendo assim, não é possível reconhecer direito creditório referente ao IRRF cujas receitas de pagamento de plano de saúde não foram oferecidas à tributação.

No que tange à tributação de sociedades cooperativas de serviços médicos, já há diversos julgados no sentido de que a comercialização de planos de saúde não tem a natureza de atos cooperados, devendo a receita correspondente ser tributada pelo imposto de renda, uma vez que a isenção das cooperativas atinge apenas os atos cooperados.

Neste sentido o entendimento jurisprudencial do CARF:

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

Ano Calendário: 2010

COOPERATIVA MÉDICA. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IRRF. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 652 DO RIR/99.

O Imposto sobre a Renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano de saúde a preço pré-estabelecido não pode ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas, sim, no momento do ajuste do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período (Acórdão nº. 1402-004.148, 17/10/2019, Rel. Cons. Paulo Mateus Ciccone).

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

Ano Calendário: 2011

COOPERATIVA MÉDICA. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IRRF. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 652 DO RIR/99.

O Imposto sobre a Renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano de saúde a preço pré-estabelecido, não pode ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas, sim, no momento do ajuste do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período. (Acórdão nº. 1301-005.455, Sessão de 22/07/2021- Rel. Rafael Taranto Malheiros).

Logo, sendo a receita de pagamentos de planos de saúde tributável pelo IRPJ, para que o IRRF pudesse ser aproveitado pela Interessada, seria necessário que a receita correspondente tivesse sido oferecida à tributação, o que não restou comprovado.

A decisão da DRJ demonstra que não existe respaldo legal para que a Recorrente proceda à compensação de retenções efetuadas sobre o pagamento de planos de saúde com se IRRF de cooperativa o fosse. Destaca também a decisão que o pagamento de contrato pré-fixado (referente a planos de saúde) não se caracteriza como ato cooperado, devendo ter tratamento distinto.

A Recorrente pontua a respeito da impossibilidade de inovação ou alteração de critério jurídico e procura se resguardar de qualquer fundamentação que por eventualidade venha a ser levantada pelos órgãos julgadores, diferente daquela apresentada pela Autoridade Lançadora, sem contudo expor a que inovação estar-se-ia referindo. Em verdade, a exigência de oferecimento à tributação não se trata de fundamento novo, mas tão somente de uma condição necessária, caso fosse relativizada a natureza do direito creditório pleiteado, ou seja, caso esse óbice fosse superado.

A Unidade de Origem sequer adentrou nesta matéria, pois não sendo possível a compensação com fundamento no art. 652, §1º do RIR/99, não havia necessidade de avançar a análise neste posto.

Desta feita, não há que se falar em inovação ou alteração de critério jurídico.

Isto Posto, no que concerne às retenções relativas aos contratos de plano de saúde na modalidade de pré-pagamento, voto no sentido de não reconhecer crédito de IRRF, mormente quando ausente comprovação de que a receita oriunda desses pagamentos foi oferecida à tributação.

Da Confirmação em DIRF

A Recorrente inconformada com a decisão de 1º Instância ratificou as razões apresentadas na manifestação de inconformidade, bem como apontou que Informes de Rendimentos (fls. 993 a 1107) e Livros Razão (fls. 938/992), nos quais 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 (fls. 399/783).

Colacionou ainda, com o presente Recurso, as faturas de serviço de fls. 1109/1209, visando a comprovação das retenções efetivadas pelas fontes pagadoras.

Outrossim, cabe ressaltar 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 “custo operacional” relativas ao ato cooperado, ou seja, a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, ou colocados à sua disposição, estão sujeitas à retenção de IRRF, código 3280, prevista no regramento específico do art. 45 da Lei nº. 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº. 8.981, de 1995. Assim estão sujeitas à incidência do IRRF, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico/Recorrente relativas a serviços pessoais que lhe forem prestados por associados destas. O IRRF deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico/Recorrente com IRRF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. O IRRF pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa/Recorrente comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

Assim, em decorrência da produção do conjunto probatório em sede de manifestação de inconformidade, em especial da juntada das faturas de serviço colacionadas com o presente recurso e-fl. 1109/1209, o pedido inicial da Recorrente referente ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pode ser analisado para aplicação do direito superveniente constante nas determinações da Solução de Consulta Cosit/RFB nº. 59, de 30 de dezembro de 2013, da Solução de Consulta Cosit/RFB nº. 15, de 14 de março de 2018 e da Súmula CARF nº. 143. Os efeitos do acatamento da possibilidade de deferimento da Per/DComp impõe o retorno dos autos a DRF de origem para que seja analisado o conjunto probatório produzido nos autos referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em

conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que ela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou direito superveniente, e ainda, se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora emitir novo despacho não havendo que se falar em preclusão do direito da Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumprе registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, como tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser analisada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Da Necessidade de Conversão do Processo em Diligência

A própria Recorrente asseverou que “os fatos envolvidos na questão estão suficientemente demonstrados pela documentação já presente nos autos. Destacou ainda, que caso assim não se entenda e que tenha a importância e necessidade de realização de diligência para apuração do crédito compensável, sob pena de cercear o direito à defesa da mesma”.

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

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova

em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade.

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

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador.

Isto posto, voto por rejeitar o pleito de diligência.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Dispositivo

Isto posto, voto por indeferir o pedido de diligência e em dar provimento parcial ao recurso, para aplicação das determinações da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 59, de 30 de dezembro de 2013, da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018 e da Súmula CARF nº 143 em relação ao IRRF para fins de reconhecimento da possibilidade de formação do indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado