



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.724472/2013-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.165 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente UNIMED DE RIO CLARO SP COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECISÃO CARF NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA. NÃO VINCULAÇÃO.

Não há hierarquia das soluções de consulta sobre as decisões proferida pelas cortes administrativo-fiscais. As conclusões da Solução de Consulta, que tem os efeitos no âmbito da administração tributária, não vinculam as decisões do CARF.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. IRRF SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS. COMPENSAÇÃO.

O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por meio de seus associados está sujeita à retenção de IRRF por ocasião do pagamento realizado pelas pessoas jurídicas tomadora dos serviços.

A retenção é passível de compensação com os valores pagos pela cooperativa aos seus associados pelos serviços pessoais prestados pelos médicos cooperados.

A compensação somente é possível com as retenções sobre o pagamento da pessoa jurídica tomadora dos serviços da cooperativa em relação aos serviços pessoais efetivamente prestados pelos médicos cooperados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi e Lucas Issa Halah que davam provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 15-43.396, de 21 de setembro de 2017, da 2ª Turma da DRJ/SDR, que julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte.

Por considerar que o relatório do acórdão da DRJ/SDR confere narrativa fiel aos fatos até a apresentação da manifestação de inconformidade e por economia processual, transcrevo-o, complementando-o mais adiante com a síntese da decisão de 1ª instância de julgamento e os motivos e justificativas recursais interpostos pela Recorrente .

O presente processo trata de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório DRF/PCA nº 581, de 17/12/2013, que homologou parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 29897.13023.190609.1.3.05-3027, no limite do direito creditório reconhecido.

A interessada (cooperativa de médicos) pretendia compensar débitos de IRRF incidente sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício (código de receita 0588) com créditos relativos a IRRF incidente sobre pagamentos de pessoa jurídica à cooperativa de trabalho (código de receita 3280), nos termos do § 1º do art. 652 do RIR/1999.

No despacho decisório foi reconhecido o direito creditório de R\$ 833,41, e negada as seguintes parcelas, que totalizam R\$ 19.157,66:

a) a correspondente às retenções decorrentes dos contratos de plano de saúde na modalidade de pré-pagamento, sob o fundamento de que as importâncias recebidas em decorrência destes contratos não corresponderiam a serviços prestados pelos médicos cooperados de que trata o art. 652 do RIR, pois não haveria vinculação entre o desembolso financeiro dos usuários dos planos de saúde e as atividades executadas pelos médicos cooperados. Foram glosados os seguintes valores: R\$ 14.091,56 (contratados integralmente nesta modalidade), R\$ 2.560,54 (contratados parcialmente nesta modalidade), R\$ 1.085,61 (contratados nesta modalidade, sem retenção confirmada em Dirf) e R\$ 29,58 (contratados nesta modalidade, com parte da retenção sem confirmação em Dirf);

b) a correspondente às retenções relacionadas na tabela 4, às fls. 740, no valor total de R\$ 86,00, que decorreram total ou parcialmente de serviços pessoais efetuados por médicos associados à interessada, mas que não foram confirmadas em Dirf;

c) a correspondente às retenções não comprovadas pela documentação apresentada pela interessada, relativas às fontes pagadoras de CNPJ 03.230.123/0001-07 (R\$ 204,78) e 43.643.139/0001-66 (R\$ 1.099,59), no valor total de R\$ 1.304,37.

Na manifestação de inconformidade ao despacho decisório a interessada alega, em síntese, que:

- a) o caráter representativo das cooperativas de trabalho médico consiste em angariar pacientes aos seus cooperados, daí a comercialização de planos de saúde; a cooperativa atua como representante em benefício do cooperado, sendo deste qualquer lucro e/ou faturamento/receita, e não da cooperativa, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971;
- b) os contratos em pré-pagamento consistem em uma forma de repartir o risco da sinistralidade entre um grupo de usuários do plano de saúde, o que não afasta a figura de mera intermediadora da cooperativa, sendo os cooperados os efetivos prestadores dos serviços;
- c) os contratos pelo custo operacional são apenas uma segunda forma de repartição de risco envolvendo tal sinistralidade;
- d) é exatamente por intermediar os serviços médicos prestados pelos seus cooperados aos usuários dos planos que a cooperativa se sujeita à retenção do imposto de renda prevista no art. 652 do RIR/1999, e pode compensá-lo no exercício em curso, exclusivamente, com o imposto devido por ocasião do repasse da remuneração aos cooperados; inexistente qualquer ressalva com relação ao tipo de contrato sobre o qual recai a retenção;
- e) também, sob a perspectiva de operadora de planos de saúde, a interessada figura como mera intermediária, pois atua por conta e ordem do consumidor (usuário), recebe e gerencia os recursos recebidos dos mesmos, devolvendo-lhes tais recursos através de serviços de assistência à saúde, prestados por terceiros, conforme disposto no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.656, de 1998, que regula o setor;
- f) os serviços de representação do cooperado e administração de plano não se confundem com os serviços profissionais prestados por terceiros, dentre os quais estariam inseridos os serviços de medicina, e isso independe da modalidade de contratação do plano, custo operacional ou pré-pagamento, pois estas duas modalidades estão previstas na Lei nº 9.656, de 1998, e na Resolução Normativa nº 85, de 2004, da Agência Nacional;
- g) tanto nas hipóteses de preço fixo quanto variável, persiste o repasse de produção a partir do pagamento de recursos do usuário, e 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;
- h) protocolou consulta fiscal para dirimir dúvida acerca da retenção prevista no art. 652 do RIR/1999, tendo sido cientificado de seu resultado, por meio da Solução de Consulta nº 57 – SRRF 08/Disit, em 14/03/2012, na qual foi esclarecido que, nos contratos efetuados na modalidade de pré-pagamento, não deve ser feita a retenção em comento, dada a dificuldade em se mensurar, de antemão, exatamente o valor dos serviços pessoais;
- i) até o recebimento desta solução de consulta, se a fonte pagadora procedeu à retenção do imposto foi em respeito à determinação prevista no art. 652 do RIR/1999, cuja natureza é antecipatória do IRRF posteriormente retido pela cooperativa sobre a produção repassada ao cooperado;
- j) haveria ainda uma segunda hipótese de retenção prevista no art. 652 do RIR/1999 que também autorizaria a compensação pretendida, qual seja “*serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição*”, ou seja, deve incidir a retenção mesmo que os valores pagos se destinem à simples disponibilidade dos serviços pessoais a serem prestados; a inaplicabilidade da retenção decorrente da dificuldade temporal de se mensurar o valor dos serviços pessoais no momento da fatura;

l) não haveria outro enquadramento possível para as referidas retenções, muito menos eventual argumento de que se trataria de antecipação do IRPJ da própria cooperativa, pois o art. 647 do RIR/1999, que trata desta última retenção, não faz qualquer referência aos serviços de intermediação prestados por cooperativas de trabalho operadora de planos de saúde;

m) a documentação juntada na diligência fiscal (faturas, contratos e informes de rendimento) demonstra a retenção do imposto, por conseguinte, a existência do direito creditório, não podendo a interessada ser responsabilizada por eventual descumprimento ou cumprimento em atraso de obrigações acessórias (DIRF) pelas fontes pagadoras, bem como do próprio recolhimento do imposto retido pelas fontes pagadoras.

A DRJ/SDR reconheceu que houve retenção indevida do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos pela interessada em decorrência dos contratos de planos de saúde na modalidade de preço pré-estabelecido, contudo não poderia homologar a compensação nos moldes do §1º do art. 652 do RIR/99, posto que somente poderia ser autorizada com créditos relativos a pagamentos à cooperativa com origem em serviços pessoais que foram prestados ou colocados à disposição pelos cooperados.

Entendeu também a DRJ/SDR que assistia razão à Recorrente quando alegou que a falta de confirmação das retenções em DIRF não é motivo suficiente para o não reconhecimento do direito creditório, quando a retenção está comprovada por documentação hábil apresentada no curso da diligência fiscal, no entanto que a Recorrente não poderia utilizar as parcelas de R\$ 1.085,61 detalhada na planilha 3, às fls. 739, e de R\$ 29,58 detalhada na fatura, às fls. 550, para a compensação pretendida nos moldes do § 1º do art. 652 do RIR/1999, por se referirem a contratos de plano de saúde na modalidade a preço pré-estabelecido.

Decidiu a DRJ que não poderiam ser compensadas, por falta de comprovação, as retenções relativas às fontes pagadoras de CNPJ 03.230.123/0001-07 (R\$ 204,78) e 43.643.139/0001-66 (R\$ 1.099,59), no valor total de R\$ 1.304,37, conforme faturas apresentadas, às fls. 515/516 e 528.

Por fim, a DRJ considerou que era passível de compensação as retenções efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ 03.960.656/0001-44, 56.384.167/0001-58 e 56.394.653/000-57, em abril de 2009, com valores de R\$ 14,47, R\$ 13,23 e R\$ 58,30, respectivamente, no total de R\$ 86,00, por restarem devidamente comprovadas pelas faturas, às fls. 523, 521 e 520, e, por decorrerem de serviços pessoais prestados por cooperados, sendo cabível sua utilização para a compensação nos moldes do § 1º do art. 652 do RIR/1999.

A Recorrente tomou ciência do acórdão em 19/12/2017 (e-fl. 935).

Irresignada com o r. acórdão a Recorrente apresentou recurso voluntário em 17/01/2018 (e-fls. 937-991), onde alega que:

- o entendimento da 2ª Turma da DRJ/SDR fundamenta-se na Solução de Consulta COSIT nº 59, de 30/12/2013, alegando que mesmo sendo posterior à transmissão da DCOMP em análise no presente processo, seria perfeitamente aplicável ao presente caso por estar fundamentada em dispositivos legais que já estavam em vigor quando da declaração de compensação;

- não é possível a aplicação dos efeitos da Solução de Consulta COSIT nº 59, de 30/12/2013 às retenções analisadas no presente processo, pelo fato das mesmas terem sido realizadas no ano-calendário de 2009, uma vez que somente está autorizada a vincular seus efeitos a partir da data de sua publicação, que ocorreu em 20/01/2014;

- se as fontes pagadoras procederam as retenções, foi em atendimento ao que determina o art. 652 do Decreto nº 3.000/99, cuja natureza é antecipatória do IRRF posteriormente retido pela cooperativa sobre a produção repassada ao cooperado, sendo autorizada a sua compensação nos moldes do § 1º do mesmo dispositivo legal;

- como a Receita Federal não considerou ineficaz a Consulta apresentada pela Recorrente é porque havia dúvida acerca da aplicação do art. 652 do Decreto nº 3.000/99, e se a retenção de fato ocorreu antes da publicação daquela Solução de Consulta, não pode o contribuinte ser penalizado pela utilização nos moldes daquele dispositivo legal;

- a Turma julgadora *a quo* ignorou que os contratos em pré-pagamento consistem apenas em 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, nem o repasse dos valores relativos aos serviços pessoais prestados pelos cooperados, sendo a modalidade de Custo Operacional apenas uma segunda forma de repartição de risco envolvendo sinistralidade;

- as retenções decorrentes dos contratos na modalidade de Custo Operacional foram reconhecidas na homologação parcial da compensação;

- restou superada qualquer dúvida quanto a existência de maior parte das retenções, não tendo sido homologadas apenas por decorrerem de contratos na modalidade de pré-pagamento, e no que tange as retenções da fonte pagadora CNPJ 43.643.139/0001-66, no total de R\$ 1.099,59 e CNPJ 03.230.123/0001-07, de R\$ 204,78 por supostamente não ter sido comprovada nas faturas (fls. 515/516 e 528), desconsiderando o fato de que a ausência de destaque das retenções nas faturas decorreu de mero erro material da fonte pagadora, uma vez que as retenções ocorreram e se comprovam pelos demais documentos apresentados;

Para defender o direito à compensação das retenções nos termos do art. 652 do RIR a Recorrente alega em síntese que:

- a Recorrente é cooperativa de trabalho médico, operando planos de saúde para viabilizar a prestação de assistência médico-hospitalar pelos seus cooperados nos termos da Lei nº 9.656/98;

- o prestador de serviço de medicina é o médico cooperado, e não a cooperativa, sendo esta mera intermediária na relação, somente prestando serviços a seus cooperados (médicos associados). A cooperativa não presta serviços médicos aos usuários, apenas disponibiliza sua rede cooperada (médicos) e rede credenciada (hospitais, laboratórios, clínicas, etc.);

- sendo sociedade cooperativa, a Recorrente sujeita-se a retenção do Imposto de Renda previsto no art. 652, §1º do Decreto 3.000/99 exatamente por intermediar os serviços prestados pelos seus cooperados aos usuários;

- é neste contexto de mera intermediadora que a legislação determinou que o valor do imposto retido será compensado no exercício em curso, exclusivamente com o imposto retido por ocasião do repasse da remuneração pela cooperativa aos cooperados;

- entretanto a 2ª Turma da DRJ/SDR entendeu que por tratar-se de valores a título de pagamento decorrente de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade pré-pagamento não estariam sujeitos a retenção na fonte prevista no art. 652 do Decreto 3.000/99, pois não se trata de serviços pessoais prestados por profissionais de medicina ou correlatos;

- além de cooperativa de trabalho médico, a UNIMED Rio Claro possui característica jurídica-econômica de operadora de planos de assistência à saúde que atua por conta e ordem do consumidor(usuário), recebe e gerencia os recursos recebidos dos usuários, devolvendo-lhes tais recursos através de serviços de assistência à saúde prestados por terceiros;

- a Recorrente, seja vista como cooperativa de trabalho médico, seja como operadora de planos de saúde, figura como mera intermediária entre dois pólos: os usuários dos planos de saúde e terceiros (inclusive cooperados) efetivos prestadores de serviços de medicina, hospitalar, laboratorial, etc.;

- neste contexto, os serviços prestados pela UNIMED Rio Claro de representação do cooperado e administração de plano não se confundem com os serviços profissionais prestados por terceiros, dentre os quais estão inseridos os serviços de medicina prestados por seus cooperados.

- a motivação do repasse da cooperativa ao seu cooperado (médico) decorre não da forma de quantificação do preço do contrato do usuário, mas sim do volume de atendimentos realizados pelo associado;

- a individualização da produção cabível a cada cooperado só é possível após a materialização do parâmetro essencial no qual assenta a distribuição de recursos pela cooperativa aos seus associados, qual seja o trabalho efetivamente realizado e não a expectativa deste;

- no entanto, o momento da retenção em fonte determinada pelo art. 652 é incompatível com a quantificação de antemão (no momento da emissão da fatura) dos serviços pessoais dos cooperados nos contratos de valor pré-determinado, os quais somente se confirmarão ao final do mês ao qual se refere a mensalidade paga;

- diante da ausência de norma expressa no tocante ao reconhecimento da não retenção, em face de dificuldade temporal de apuração destes serviços profissionais no momento da emissão da fatura à Receita Federal, as operadoras de planos de saúde submeteram tal impedimento àquele Órgão através de formulação de Consultas;

- antes mesmo da publicação em 20/01/2014 da Solução de Consulta COSIT nº 59/2013, de efeito vinculante a todos os contribuintes no âmbito da Receita Federal, a própria cooperativa possuía Solução de Consulta específica, de número 57 recebida em 14/03/2012;

- entende que até o recebimento da Solução de Consulta, quando ainda pairava a incerteza sobre a aplicabilidade da retenção nos contratos em pré-pagamento, se a fonte pagadora procedeu a retenção do tributo foi em respeito à determinação da disposição do art. 652 do RIR,

cujas natureza é antecipatória do IRRF posteriormente retido pela cooperativa sobre a produção repassada ao cooperado, este rendimento tributável na pessoa física. E com isso procedeu a Recorrente a compensação nos termos do § 1º daquele dispositivo, não se tratando, portanto de retenção indevida, como entendeu a 2ª Turma da DRJ/SDR;

- não se pode olvidar da existência da 2ª hipótese de retenção do IRRF prevista no art. 652 do RIR, relativo a serviços pessoais dos cooperados que refere-se tanto aos efetivamente prestados quanto aos colocados à disposição dos usuários. Assim, uma vez que o serviço é colocado à disposição do contratante, a sua utilização se mostra facultativa, podendo ou não ser usufruída, donde reitera a desnecessidade de relação entre as importâncias pagas ou creditadas e os serviços efetivamente prestados para a incidência da retenção do imposto;

- reitera a impossibilidade temporal de se definir a base de cálculo no momento da emissão da fatura para fins de retenção pelo tomador, sendo esse o motivo do encaminhamento de solução de consulta;

- mesmo na modalidade de preço pré-estabelecido não afasta o repasse ao médico cooperado pelos atendimentos realizados, configurando tal situação na primeira hipótese de retenção, e também não se pode negar a possibilidade de enquadramento à segunda hipótese, ensejadora, da mesma forma, da compensação prevista no art. 652 do RIR/99. E portanto não podem a fiscalização e a DRJ restringirem a compensação, sob pena de incidirem em desconformidade com a norma tributária vigente, isto porque estar-se-ia limitando a aplicação da hipótese prescrita em dispositivo, que expressamente prevê a possibilidade de incidência do imposto retido sobre a colocação de serviços à disposição, situação na qual podem ser enquadrados os serviços dos médicos em contrato de pré-pagamento;

- defende que o não enquadramento da retenção ao art. 652 do RIR/99 somente produz efeitos sobre as faturas emitidas após a ciência da Solução de Consulta nº57 – SRRF08/Disit, específica para a Recorrente, ocorrida em 13/03/2012;

- destaca que a Recorrente não está sujeita à retenção do imposto de renda próprio, uma vez que o art. 647 do RIR/99 não faz referência aos serviços de intermediação prestados por cooperativas de trabalho operadora de planos de saúde;

- conclui que a retenção realizada pelos tomadores de serviços em planos de pré-pagamento, se já realizado pela fonte, jamais poderia ter natureza de retenção de IRPJ prevista no art. 647 do RIR/99 sendo forçosa a sua caracterização como retenção de natureza do art. 652 do mesmo Decreto;

- pelas mesmas razões entende não cabível a glosa quanto as retenções procedidas pelas fontes pagadoras de CNPJ 43.643.139/0001-66 e CNPJ 03.230.123/0001-00 ao argumento de que não restariam comprovadas pelas faturas apresentadas, posto que tais retenções foram reconhecidamente realizadas pelas fontes pagadoras e confirmadas pelo Fisco pelo que se extrai do próprio Despacho Decisório;

Requer ao final a reforma do acórdão recorrido, pelos motivos assim sintetizados:

(i) são créditos passíveis de compensação os valores retidos da Recorrente, pela simples ocorrência da retenção, procedida com base no artigo 652 do RIR;

(ii) a operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prestação de serviços pessoais pelos cooperados prevista no art. 652 do RIR;

(iii) mesmo na hipótese de contratos a preço fixo (pré-pagamento), confirma-se o repasse de produção aos médicos 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 art. 652 do RIR/99, ao menos até o recebimento da Solução de Consulta nº57 – SRRF08/Disit;

(iv) caso ultrapassado o argumento acima deduzido, ainda assim aplica-se aos pagamentos feitos em pré-pagamento a autorização para a compensação, diante da possibilidade de configuração da segunda hipótese de retenção do imposto, constante do art. 652 do RIR/99 (“serviços pessoais que lhes forem prestados por associados 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;

(v) não podem ser ignoradas as retenções no valor e R\$ 1.099,59 e R\$ 204,78, que a Turma de Julgamento entendeu como não comprovado pelas faturas, uma vez que efetivamente retidas, conforme demonstrado por documentos diversos e reconhecidos no próprio Despacho Decisório.

É o Relatório, no essencial.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, assim dele tomo conhecimento.

A Recorrente apresentou DCOMP com a qual pretende compensar imposto retido na fonte sobre pagamentos por ela realizado aos seus médicos cooperados (código de receita 0588 – Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício), com o imposto retido na fonte sobre pagamentos a ela efetuados por pessoa jurídica decorrente de contrato de prestação de serviços médicos prestados pelos seus cooperados (código de receita 3280 – IRRF – Pagamento PJ à cooperativa de trabalho), de acordo com o disposto no art. 652 do Decreto 3.000/99, abaixo transcrito:

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §1º).

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou 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).

A autoridade administrativa homologou parcialmente a compensação, sendo que os créditos não reconhecidos foram com os seguintes fundamentos:

a) As retenções decorrentes dos contratos de plano de saúde na modalidade de pré-pagamento, não corresponderiam a serviços prestados pelos médicos cooperados de que trata o art. 652 do RIR, pois não haveria vinculação entre o desembolso financeiro dos usuários dos planos de saúde e as atividades executadas pelos médicos cooperados.

b) As retenções relacionadas na tabela 4, às fls. 740, no valor total de R\$ 86,00, que decorreram total ou parcialmente de serviços pessoais efetuados por médicos associados à interessada, mas que não foram confirmadas em Dirf;

c) As retenções não comprovadas pela documentação apresentada pela interessada, relativas às fontes pagadoras de CNPJ 03.230.123/0001-07 (R\$ 204,78) e 43.643.139/0001-66 (R\$ 1.099,59), no valor total de R\$ 1.304,37.

Após a análise da manifestação de inconformidade a DRJ/SDR reconheceu as retenções descritas no item (b) acima, efetuadas pelas fontes pagadoras de CNPJ 03.960.656/0001-44, 56.384.167/0001-58 e 56.394.653/0001-57, no total de R\$ 86,00, por restarem devidamente comprovadas pelas faturas, às fls. 523, 521 e 520, e, por decorrerem de serviços pessoais prestados por cooperados, sendo cabível sua utilização para a compensação nos moldes do § 1º do art. 652 do RIR/1999

Decidiu também a DRJ/SDR que não poderiam ser compensadas, por falta de comprovação, as retenções relativas às fontes pagadoras de CNPJ 03.230.123/0001-07 (R\$ 204,78) e 43.643.139/0001-66 (R\$ 1.099,59).

Reconheceu a DRJ/SDR que houve retenção indevida do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos pela interessada em decorrência dos contratos de planos de saúde na modalidade de preço pré-estabelecido, contudo que não poderia homologar a compensação nos moldes do §1º do art. 652 do RIR/99, posto que somente poderia ser autorizada com créditos relativos a pagamentos à cooperativa com origem em serviços pessoais que foram prestados ou colocados à disposição pelos cooperados.

A Recorrente defende que atua como mera intermediária entre dois pólos de uma relação: os usuários dos planos de saúde e os seus médicos cooperados, estes os efetivos prestadores de serviços de medicina.

E assim, ao receber das pessoas jurídicas o pagamento pelos serviços prestados pelos seus cooperados, as fontes pagadoras estariam obrigadas a fazer a retenção de 1,5% sobre os pagamentos realizados, conforme determinado pelo art. 652 do RIR/99.

Argumenta ainda a Recorrente que a retenção é devida não apenas aos serviços efetivamente prestados, mas também para os serviços colocados à disposição, o que a levou a

concluir, segundo seu entendimento, que toda a retenção estaria consentânea ao disposto no § 1º do art. 652 do RIR/99, permitindo-lhe a compensação pretendida.

Aduz a Recorrente que o momento da retenção determinada pelo art. 652 do RIR é incompatível com a quantificação dos serviços pessoais dos cooperados nos contratos de valor pré-determinado, isto é, há dificuldade temporal para definir a base de cálculo para a retenção no momento da emissão da fatura, motivos que levaram as cooperativas de trabalho médico a encaminharem consulta fiscal à Receita Federal.

Alega que até o recebimento da Solução de Consulta específica para o seu caso concreto (Solução de Consulta nº57 – SRRF08/Disit), que afirmou a não obrigatoriedade da retenção na fonte nos caso do pagamento não ser relativo a efetiva prestação de serviços pessoais de associados da cooperativa, se a fonte pagadora procedeu à retenção foi em atendimento ao disposto no art. 652 do RIR/99, cuja natureza, em seu entendimento, é antecipatória do IRRF posteriormente retido pela cooperativa sobre a produção repassada ao cooperado, rendimento este tributável da pessoa física.

Defende que a Solução de Consulta nº57 – SRRF08/Disit somente produza seus efeitos após a ciência pela Recorrente, em 13/03/2012, e assim que as retenções por ela sofridas, e ora pleiteadas na DCOMP apresentada em 19/06/2009 sejam consideradas como passíveis de compensação com o IRRF sobre os pagamentos por ela realizados aos seus cooperados, nos termos do § 1º do art. 652 do RIR/99. Acrescenta que a Solução de Consulta Cosit nº 59, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, somente pode produzir seus efeitos a partir da data de sua publicação, em 20/01/2014, e portanto também por essa razão as compensações declaradas na DCOMP do presente processo não estariam abrangidas da orientação daquela solução de consulta.

Importa destacar que o acórdão recorrido reconheceu as retenções, quando alegou que a falta de confirmação das retenções em DIRF não é motivo suficiente para o não reconhecimento do direito creditório, caso a retenção seja comprovada por documentação hábil apresentada no curso da diligência fiscal. Contudo, entenderam os julgadores da 2ª Turma da DRJ/SDR, que a Recorrente não poderia utilizar os créditos para a compensação pretendida nos moldes do § 1º do art. 652 do RIR/1999 por ausência de vinculação entre o pagamento realizado pela pessoa jurídica e os serviços prestados pelos cooperados.

Preliminarmente cabe enfrentar o argumento da Recorrente quanto a possibilidade de reformar a decisão de 1ª instância, pelo fato de ter tido ciência da Solução de Consulta nº 57 – SRRF08/Disit em 13/03/2012, sendo que, segundo seu entendimento, somente a partir dessa data é que as retenções de IRRF nos pagamentos realizados a ela por pessoa jurídica poderiam ser realizadas, e assim que todas as retenções deveriam ser reconhecidas como retenções que atendem o disposto no art. 652 do RIR/99.

Pois bem.

O processo administrativo de consulta é disciplinado pelos arts. 46 a 53 do Decreto 70.235/72 e destina-se a esclarecer a interpretação do Fisco sobre dispositivos da legislação tributária aplicável sobre fato determinado. Trata-se de medida preventiva, posto que se formulada antes do prazo legal para o recolhimento de tributos, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora relativamente à matéria consultada e nenhum procedimento fiscal

poderá ser instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada a partir da data de sua apresentação até o 30º dia seguinte ao da ciência da Solução de Consulta pelo Consultente.

A Recorrente defende que os efeitos da Solução de Consulta por ela formulada e que teve ciência em 13/03/2012 só comecem a ter validade a partir dessa data, posto que a consulta não foi considerada ineficaz e a questão por ela encaminhada foi enfrentada pelo Fisco, caracterizando uma efetiva dúvida na aplicação de dispositivo da legislação tributária. E dessa forma, entende que todas as retenções de IRRF realizadas pelas pessoas jurídicas, fontes pagadoras das notas fiscais apresentadas, devam ser consideradas como IRRF passíveis de compensação nos termos do § 1º do art. 652 do RIR/99.

A Recorrente não juntou aos autos a Solução de Consulta nº57 – SRRF08/Disit, e portanto não nos é dado conhecer os seus termos, e não podemos concluir que a retenção ora discutida estaria fora do alcance dos efeitos daquela solução de consulta.

Além disso, nos termos do art. 52 do Decreto 70.235/72, há duas situações nas quais a consulta deveria ser considerada ineficaz, conforme abaixo destacado. Confira-se:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consultente;

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

De acordo com o inciso IV do art. 52 do Decreto 70.235/72, não caberia a apresentação de consulta para fatos que estivessem disciplinados em ato normativo publicado antes de sua apresentação. As dúvidas quanto a obrigatoriedade de retenção pelas fontes pagadoras e a discriminação na fatura dos montantes relativos aos serviços prestados à pessoa jurídica pelos cooperados foi regulamentada pelos dispositivos mais abaixo transcritos.

As receitas auferidas 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, não estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda prevista no art. 647 do RIR/1999, por não se confundirem com as receitas decorrentes da prestação de serviços

profissionais de medicina ou correlatos, conforme Parecer Normativo CST nº 8, de 1986, abaixo transcrito.

PARECER NORMATIVO CST Nº8, DE 17 DE ABRIL DE 1986

Critérios a serem observados em função da incidência do imposto de renda na fonte, nos casos de proteção de serviços caracterizadamente de natureza profissional

[...]

2 - Medicina

22. O rol de atividades constantes da lista anexa à Instrução Normativa 23/86 refere, no seu item 24, a categoria profissional de medicina de forma genérica, da qual exclui expressamente "a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro".

23. A restrição comentada permite deduzir desde logo que estão fora da faixa impositiva sob exame os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais da medicina, quando executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular de empreendimento. Dentro do mesmo critério, também não será exigida a retenção na fonte em relação a rendimentos decorrentes da prestação de serviços correlatos ao exercício da medicina, tais como análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, raio X e radioterapia.

De notar que as exceções postas em evidência trazem de forma explícita o objetivo da lei e conduzem às mesmas conclusões definidas nos itens 10 a 13 deste parecer, ou seja, o campo de incidência da retenção na fonte se restringe aos rendimentos decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a interveniência de sociedades civis ou mercantis. (grifei)

25. Por outro lado, não estão abrangidos pela imposição tributária em análise os rendimentos provenientes da execução de contratos de prestação de serviços médicos pactuados com pessoas jurídicas, visando a assistência médica de empregados e seus dependentes em ambulatório, casa de saúde, pronto-socorro, hospital e estabelecimentos assemelhados; essa modalidade de assistência médica está contida nas exceções previstas no item 24 da Instrução Normativa 23/86. desde que a prestação dos serviços seja realizada nos estabelecimentos de saúde mencionados, próprios ou de terceiros. (grifei)

26. Igualmente, não estão sujeitos à hipótese de incidência em foco os rendimentos pagos ou creditados a sociedades cooperativas de serviços profissionais de medicina. (grifei)

27. É óbvio ressaltar que os estabelecimentos de saúde qualificados no ato normativo são aqueles que estão devidamente regularizados perante o órgão público competente da administração estadual ou municipal, possuidores, portanto, de alvará de instalação e licença de funcionamento atualizado, regularmente expedidos. Por conseguinte, os estabelecimentos que funcionem sem atender aos requisitos legais não serão considerados para efeito de enquadramento nos casos excepcionados, ainda que se intitulem entre aqueles.

A obrigatoriedade das cooperativas de trabalho discriminar em suas faturas as importâncias relativas aos serviços pessoais está discriminado no Ato Declaratório Normativo

COSIT nº 1, publicado no Diário Oficial da União em 11/02/1993, e, ainda, que a alíquota de 5% (então vigente) incide apenas sobre as importâncias relativas aos servidores. Veja-se:

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº1/ 1993

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, declara:

Em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que, para fins de retenção do imposto sobre a renda na fonte, a alíquota de cinco por cento, sobre as importâncias pagas ou creditadas, pelas pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, deverá ser observado o seguinte:

1.1 - As cooperativas de trabalho deverão discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.

1.2 - A alíquota de cinco por cento incidirá apenas sobre as importâncias relativas aos servidores.

2. No caso de cooperativas de transportes rodoviários de cargas ou de passageiros, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados deverão, ainda, ser discriminados em parcela tributável e parcela não tributável de acordo com o disposto nos incisos I e II do art. 9º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Quanto ao fato de estar descrito em lei para fins de avaliação da eficácia da consulta (inciso VI do Decreto 70.235/72), entendo que relativamente a não obrigatoriedade de retenção, a própria Recorrente expressou este entendimento ao afirmar o seguinte no recurso voluntário:

Destaque-se a não sujeição da Recorrente à retenção do Imposto de Renda próprio, conforme reconhecido pela própria Turma de Julgamento, já que o artigo 647 do RIR/99 (IRPJ) **não faz qualquer referência aos serviços de intermediação prestados por cooperativas de trabalho operadora de planos de saúde.** (destaque no original)

Portanto não é por ter sido respondida, e por seu turno considerada eficaz, que deve ser considerado os efeitos da Solução de Consulta na modulação temporal que lhe quer atribuir a Recorrente para fins de lhe conferir o direito a compensação do IRRF nos moldes possibilitados pelo art. 652 do RIR/99.

Importa ressaltar que não há hierarquia das soluções de consulta sobre as decisões proferida pelas cortes administrativo-fiscais. As conclusões da Solução de Consulta, que tem os efeitos no âmbito da administração tributária, não vinculam as decisões do CARF. De fato, no âmbito do processo de consulta não se verifica dialeticidade e contrapontos, enquanto no processo administrativo há intenso debate sobre provas, fundamentos jurídicos e fatos, e pode haver divergência entre conclusões de processos de consulta e decisões nos processos administrativo-fiscais.

A dúvida que poderia eventualmente remanescer, e poderia ensejar o encaminhamento de consulta, é se na modalidade de pré-pagamento, quando o valor pactuado entre a cooperativa e a pessoa jurídica tomadora dos serviços for de valor fixo, independentemente da prestação de serviço, haveria a obrigatoriedade da retenção quando do

pagamento. A resposta na Solução de Consulta nº 59 – COSIT, de 30 de dezembro de 2013 tratou de reafirmar que não haveria incidência da retenção de 1,5%.

Entendo que a Solução de Consulta nº 59 – COSIT apenas ratifica o entendimento expresso na lei, uma vez que nos casos de pagamento na modalidade descrita (pré-pagamento), não há necessariamente a prestação de serviços por parte dos cooperados. O serviço apenas fica à disposição dos usuários, e a pessoa jurídica correspondente paga o valor fixo contratado. Assim não restaria caracterizado a prestação pessoal de serviço do cooperado à pessoa jurídica contratante dos serviços da cooperativa.

Noutro giro, entendo que a Recorrente ao tomar ciência da Solução de Consulta nº57 – SRRF08/Disit em 13/03/2012, e constatado, se fosse o caso, que a retenção foi indevida, poderia ter pleiteado a restituição dos valores retidos, pois houve tempo suficiente para pedir o cancelamento da DCOMP discutida no presente processo e o encaminhamento de pedido de restituição, uma vez que o Despacho Decisório só foi emitido em 17/12/2013.

Também entendo que houve tempo suficiente para a Recorrente providenciar a juntada de documentos, depois de ter tomado ciência da Solução Consulta, para comprovar a efetiva prestação pessoal dos serviços discriminados nas faturas, a fim de comprovar o direito creditório que alega. Não o fazendo, deixou de fazer uso de um direito que lhe cabia, e mais que isso, um dever, pois no caso o ônus da prova do direito alegado cabia à Recorrente.

Por todo o acima exposto entendo que a compensação pleiteada pela Recorrente no presente caso só seria aplicável para os casos em que a retenção do Imposto de Renda ocorrer sobre serviços pessoais efetivamente prestados pelos cooperados. Como não foi identificado relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas, e os valores pagos aos profissionais, as compensações não se enquadram na previsão legal do art. 652 do RIR/99.

Portanto, não há previsão legal que ampare as compensações declaradas

Em relação às retenções relativas às fontes pagadoras de CNPJ 03.230.123/0001-07 (R\$ 204,78) e 43.643.139/0001-66 (R\$ 1.099,59), no valor total de R\$ 1.304,37, verifico que as faturas apresentadas às _e-fl 514 (relativamente ao CNPJ 03.230.123/0001-07) e e-fl. 515(relativamente ao CNPJ 43.643.139/0001-66), indicam IRRF no valor de **zero**. Portanto pelos documentos apresentados pela própria Recorrente, constata-se que não houver retenção do IRRF.

Considerando o acima exposto voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Fl. 15 do Acórdão n.º 1201-005.165 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724472/2013-98

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

A matéria controvertida em sessão de julgamento, da qual resultou decisão desfavorável ao contribuinte, com desempate pelo voto de qualidade, decorre da impossibilidade de compensar o reconhecido indébito tributário com débitos do imposto por retenções devidas em decorrência de pagamentos feitos a médicos cooperados, sob o color de que a compensação só seria autorizada “*na dedução 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*”, conforme decidido pela instância de piso.

Apesar do bem lançado voto do i. Conselheiro Relator, entendo que a conclusão a que chegou para negar o reconhecimento do direito creditório do contribuinte valoriza a forma e o procedimento em prejuízo da verdade material que está documentada nos autos processuais, onde a própria DRJ reconhece a existência dos pagamentos indevidos, porém, impede o interessado de reaver valores através da compensação, razão pela qual entendo não ser possível impedir a compensação com base em formalismos desnecessários, notadamente porque os créditos são de 2009 e o contribuinte não teria como aproveitá-los mediante apuração regular do IRPJ em data atual, ou seja, o indébito estaria decaído e haveria enriquecimento sem causa do fisco.

Penso que o formalismo moderado e a busca pela verdade material são exigências inafastáveis do processo administrativo tributário, conforme demonstrado em recente voto de minha relatoria, que exprimem a *ratio decidendi* que aqui incorporo nesta Declaração de Voto, conforme acórdão nº 1201-005.167, de 14 de setembro de 2021, a seguir transcrito parcialmente:

A busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, “*consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas*” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser analisados pela autoridade julgadora, mesmo em sede de recurso voluntário. O que importa é que a matéria controvertida documentalmente e relacionada objetivamente às razões igualmente suscitadas nas fases anteriores possam ser consideradas no

julgamento do colegiado, permitindo o exercício da ampla defesa e, paralelamente, buscando alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

(Acórdão nº 1201-005.167, de 14 de setembro de 2021, Turma 1201 do CARF, Relator Fredy José Gomes de Albuquerque)

Entendo que mais vale investigar a existência de um direito a admitir o enriquecimento sem causa, devendo o julgador, a partir da análise do caso concreto, moderar a forma para privilegiar a matéria, razão pela qual a confirmação da existência do direito creditório por decisão da DRJ é suficiente, a meu juízo, ao deferimento da compensação requestada pelo interessado.

Tal conclusão atende ao princípio da proporcionalidade, por se tratar de medida *necessária* à preservação do direito reclamado sem as travas formais que trouxeram o processo a julgamento neste Colegiado, *adequada* ao correto alcance da legalidade e *justa* para que não se gere benefício sem causa aos cofres públicos. Neste sentido, é importante trazer à colação a análise dos requisitos da proporcionalidade, assim demonstrada no estudo deste julgador sobre “*A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário*”, a seguir transcrito:

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

Outrossim, além de adequado, o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico. (ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário*. In: *Novos Tempos do Direito Tributário*, Coord.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Pryscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 75)

Conclusões

Diante do exposto, com a vênua do i. Conselheiro Relator, dou provimento ao

Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque