



<b>Processo nº</b>	13984.001187/2010-64
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1003-001.473 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária</b>
<b>Sessão de</b>	02 de abril de 2020
<b>Recorrente</b>	UNIMED DE LAGES – COOPERATIVA DO TRABALHO MÉDICO DA REGIÃO DO PLANALTO SERRANO
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005,2006

#### **NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

#### **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, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário 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 de 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 e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

## Relatório

### Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) nº 12469.30566.100206.1.7.05-9078 em 10.02.2006, e-fls. 02-17, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto Retido na Fonte (IRRF), código 3280, no valor de R\$15.718,57 referente aos anos-calendário de 2005 e 2006, para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório DRF/Lages de 29.10.2010, e-fls. 79-83, em que as informações relativas ao reconhecimento do direito creditório foram analisadas das quais se concluiu pelo deferimento em parte do pedido:

#### Relatório

1. Trata o processo da Declaração de Compensação - Dcomp 12469.30566.100206.1.7.05-9078 (que retificou a Dcomp 12045.82355.100206.1.3.05-7010), mediante a qual o contribuinte pretende compensar o débito de IRRF - Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício - 0588, do período de apuração jan/2006, no valor de R\$ 15.718,57 (fl. 14), com créditos de IRRF de Cooperativas - 3280, retidos no período compreendido entre ago/2005 e jan/2006 (fls. 02/13). [...]

#### Decisão

Ante o exposto e no uso da competência definida pelo artigo 280, inciso VI, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 125, de 04 de março de 2009 e delegada pelo art. 4º, inciso II, da Portaria DRF/LAG nº 11, de 13 de abril de 2010, decido:

- RECONHECER, ao contribuinte acima qualificado, o direito creditório contra a Fazenda Nacional da quantia correspondente a R\$ 5.857,64 [...]; e

- HOMOLOGAR a compensação declarada, até o limite do crédito reconhecido, observado o disposto na IN/SRF nº 900/2008.

### **Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado na ementa do Acórdão da 3ª Turma/DRJ/SPO/SP nº 16-57.726, de 13.05.2014, e-fls. 150-161:

PER/DCOMP. COMPENSAÇÃO. IRRF. PAGAMENTO EFETUADO POR PESSOA JURÍDICA A COOPERATIVA DE TRABALHO. DIRF. DIVERGÊNCIA DE DADOS. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS E DE RETENÇÃO DO IRRF. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Incide o Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativa de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhe forem prestados por associado desta ou colocados à disposição.

O imposto retido será compensado pela cooperativa de trabalho com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

Por meio da declaração DIRF, a contratante dos serviços (fonte pagadora) comunica à RFB, dentre outros dados, os rendimentos pagos a cada beneficiário e a que título foram feitos, assim como o IRRF dele retido, razão pela qual o afastamento de qualquer divergência entre as características dos créditos informados na declaração de compensação (PER/DCOMP) e as retenções informadas na DIRF, não pode prescindir da apresentação do comprovante de rendimentos e de retenção do IRRF, que, por dever legal, cabe à fonte pagadora elaborar e fornecer ao beneficiário dos rendimentos.

A compensação tem como pressuposto de validade crédito líquido e certo em favor do sujeito passivo, cabendo a ele o ônus da prova. [...]

### **PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.**

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às hipóteses previstas nas normas que regem o contencioso administrativo fiscal, as quais devem ser demonstradas pela Manifestante.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

### **Recurso Voluntário**

Notificada em 04.06.2014, e-fl. 164, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 03.07.2014, e-fls. 167-184, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

### **2 - DAS RAZÕES RECURSAIS**

## 2.1 - DO PRINCÍPIO DA VERDADE REAL

É cediço que no processo administrativo impera o princípio da verdade real.

Por certo, entre os motivos de incorporação deste princípio ao Estado Democrático está a lealdade do Estado em exigir apenas o que lhe é de direito, jamais tomando qualquer medida que ultrapasse o poder que lhe foi constitucionalmente outorgado pelo povo. [...]

Destarte, é interesse e dever da Administração Pública apreciar todos os dados e fatos que envolvem o problema a si submetidos. Até porque, dessa forma, pode eventualmente evitar o ônus do processo judicial.

Por conseguinte, provada a ocorrência de erros em qualquer fase do processo administrativo o valor do tributo deve ser quantificado corretamente, sob pena de desconsiderar a origem do crédito tributário e quebrar o princípio da verdade real. [...]

A seguir passa-se a demonstrar e apresentar provas no sentido de cancelar a glosa e revisar/cancelar o lançamento efetuado.

## 2.2 - DA PROVA

Conforme será demonstrado em tópico próprio, a legislação considera o valor retido pelo responsável tributário, tomador de serviços da cooperativa, será compensado pelas cooperativas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados/cooperados.

Desse modo, comprovada a retenção realizada pelo tomador de serviços em relação ao preço total do serviço, estará se demonstrando o direito ao crédito do respectivo tributo.

Para tanto, o Contribuinte deve demonstrar o valor total dos serviços prestados e o valor efetivamente recebido. Com isso, estará demonstrando a verdade material/real.

Nessa esteira, a Recorrente junta, muito embora em segunda instância, em prol da verdade real, no processo documentos que fazem prova do valor total dos serviços prestados e do valor efetivamente recebido dos seus clientes, tomadores de serviços.

Esclarece que parte da prova será juntada concomitantemente e, outra parte, diante do grande volume, posto que há 38 recursos de semelhante teor e forma sendo protocolados, em ato seguinte ao presente recurso.

Em relação aos valores que constam no despacho decisório como "Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas" pela justificativa de "Retenção na fonte não comprovada", ou, "Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ", ou, "Retenção na fonte confirmada com outro código de receita." a Manifestante junta todas as faturas que originaram os créditos.

De outro lado, junta neste processo cópia do livro diário/razão da empresa comprovando os valores efetivamente recebidos. [...]

Em razão do grande volume de dados, parte das planilhas e documentos serão complementadas em momento seguinte ao protocolo do recurso, mas antes do seu julgamento.

Com os respectivos dados, faz-se prova de que o valor efetivamente recebido pela prestadora de serviços não foi o valor total dos serviços prestados, comprovando-se a retenção do tributo em questão.

Da comparação entre a coluna "valor recebido" e "valor bruto" se apura que os tomadores, na condição de responsáveis tributários, retiveram valores devidos ao prestador.

Em alguns casos, os valores da coluna "valor líquido" não são iguais aos valores constantes na coluna "valor recebido". Trata-se, no entanto, de descontos quando o "valor recebido" é menor que o "valor líquido", e de cobrança de juros quando o "valor recebido" é maior que o "valor líquido". Em ambos os casos o total das faturas foi submetido à tributação, mas houve a retenção dos tributos.

Diante de todo o exposto, faz-se prova cabal de que a Recorrente faz jus aos créditos pleiteados em PER/DCOMP pelo fato de os tributos terem sido retidos (descontados) pelo tomador de serviços.

Por conseguinte, o aproveitamento do crédito foi lídimo, motivo pelo qual seja reconhecido, cancelando-se a exação fiscal.

### 2.3 - DA IRRELEVÂNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PELO CONTRIBUINTE DO RECOLHIMENTO POR PARTE DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Quando o tributo é sujeito à tributação na fonte pagadora, por força de Lei transmuda-se a obrigação do Contribuinte ao Responsável Legal. [...]

Pela leitura do texto legal facilmente pode se concluir que a responsabilidade de recolhimento do tributo transmuda-se do Contribuinte ao Responsável sem qualquer ressalva.

Por conseguinte, em momento algum se fala que o valor retido e não pago enseja em responsabilidade do Contribuinte. E nem poderia ser diferente, vez que é do Estado e não do Contribuinte a precípua capacidade e dever de cobrar tributos. Não foi dado ao Contribuinte poder de polícia nem o direito de obrigar o Responsável a recolher tributos. [...]

Portanto, uma vez demonstrado que foram realizadas as retenções, inclusive que a Recorrente não as recebeu, compete ao Fisco reconhecer os créditos lançados em obediência ao princípio da verdade real, ou material. É o que se requer.

#### 2.3.1 - DOS CÓDIGOS DE RECEITA

Ademais, consoante se denota pela planilha anexada há recolhimentos por parte do tomador de serviços tanto no código 3280 e 1708. [...]

Do conteúdo dos autos pode-se observar que não foram aceitas as receitas que o prestador de serviços informou com o código 1708. Trata-se de evidente erro material que deve ser corrigido, vez que é evidente que a Recorrente se enquadra no código 3280 por conta de sua atividade de cooperativa de trabalho.

Por conseguinte, requer sejam considerados válidos os créditos alusivos aos códigos 1708, até porque recolhidos, reduzindo-se a exação fiscal, inclusive, em relação aos seus acessórios (multa, etc).

### 2.4 - SUCESSIVAMENTE - DA PROVA PARCIAL

Nos autos, muito embora tenha sido julgada improcedente a manifestação de inconformidade por falta de prova, houve já na manifestação de inconformidade prova por amostragem de faturas emitidas, tal fato, inclusive, é reconhecido no corpo do acórdão. Estas faturas demonstram o valor retido.

Desta feita, sucessivamente, vindica-se sejam reconhecidos os créditos demonstrados pelos documentos apresentados quando da manifestação de inconformidade, posto que não podem ser ignorados.

#### 2.5 - DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR PENALIDADE DE QUEM NÃO É RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO

Conforme anteriormente exposto, a Recorrente procedeu ao destaque em suas faturas de recebimento e, assim, deixou de receber o valor do tributo destacado. Consequentemente, ao efetuar pedido de compensação de créditos, descobriu que o tomador de serviços não repassou o numerário ao Fisco.

Assim, diante da suposta compensação indevida, além de glosar os valores compensados, o Fisco impôs à Recorrente uma grave sanção, a multa.

Entretanto, a Recorrente não poderá ser penalizada e sofrer as consequências pela prática de um ato de terceiro, diante da vedação constitucional disposta no Princípio da Individualização da Penal.

Esse princípio é parte integrante do rol de direito fundamentais, e está expresso no art. 5º, inciso XLVI da CRFB/88, que compreende um direito não apenas passível de aplicação na esfera do Direito Penal, mas também a todos os demais ramos que imporem a cominação de 'penas'. Assim, "em decorrência, as leis penais em geral, sem exceções, devem trazer critérios que permitam uma subjetivação de sua aplicação em casos concretos." [...]

Trata-se de disposição geral e sem limitação. Não está, portanto, somente adstrito a esfera do Direito Penal, ou tão somente para infrações penais ou criminais e deve ser aplicado a qualquer norma penal [...]

Sobretudo, vale destacar que apenas aqueles que praticaram um ato ilícito (descumprimento de obrigações) é que devem sofrer as sanções existentes - nexo de causalidade.

Consequentemente, a Recorrente está sendo penalizada pela prática de um ato de terceiro! Está sofrendo uma sanção decorrente da ausência de repasse dos valores pelo tomador de serviços da Recorrente! Vale dizer: está sendo punida pela prática de uma infração que sequer cometeu!

Portanto, diante do princípio da individualização da pena, caso seja mantida a glosa do tributo em pedido sucessivo requer-se seja excluída a multa aplicada.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### 3. DOS REQUERIMENTOS

Diante das razões acima elencadas, a Recorrente requer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conheça e dê provimento ao presente Recurso para modificar a decisão recorrida conforme solicitado em cada item deste recurso, julgando totalmente improcedente o auto de infração.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

### Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente científica. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ademais, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidade pelo Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup>:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 10-8-2007), e "o órgão judicante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, *DJE* de 23-5-2008).[AI 747.611 AgR, rel. min. Cármem Lúcia, j. 13-10-2009, 1<sup>a</sup> T, *DJE* de 13-11-2009.]=AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1<sup>a</sup> T, *DJE* de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1<sup>a</sup> T, *DJE* de 24-9-2010 (grifos do original)

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

### **Possibilidade Jurídica de Reconhecimento do Direito Creditório de IRRF sobre Importâncias Pagas a Cooperativas de Trabalho**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A constituição e o supremo do art. 93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constitucional/artigoBd.asp#visualizar>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direto creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitada dada a concentração dos atos em momento oportuno. A apresentação da prova documental em momento processual posterior é possível desde que 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. O julgador orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos ainda que apresentados em sede recursal com o escopo de confrontar a motivação constante nos atos administrativos em que foi afastada a possibilidade de homologação da compensação dos débitos, porque não foi comprovado o erro material (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou

assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Vale ressaltar que a retificação das informações declaradas por iniciativa da própria declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde (§ 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional). Por conseguinte, cabe a Recorrente a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao Erário para a instrução do processo a respeito dos fatos e dados contidos em documentos existentes em seus registros internos, caso em que deve prover, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (art. 36 e art. 37 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

Infere-se que os motivos de fato e de direito apostos no recurso voluntário, por si sós, não podem ser considerados suficientemente robustos a comprovar sobre os supostos erros de fato incorridos pela Recorrente, que precisa produzir um conjunto probatório com outros elementos extraídos dos assentos contábeis, que mantidos com observância das disposições legais fazem prova a seu favor dos fatos ali registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Em relação à dedução de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a legislação prevê que a pessoa jurídica pode deduzir do valor apurado no encerramento do período, o valor retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente. Para tanto, estão obrigadas a prestar aos órgãos da RFB, no prazo legal, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, endereço e número de inscrição no CNPJ, das pessoas que o receberam, bem como o imposto de renda retido da fonte, mediante a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Também as pessoas jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do imposto na fonte devem fornecer à pessoa jurídica beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do imposto retido no ano-calendário anterior, que no caso é o Informe de Rendimentos. Assim, o valor retido na fonte somente pode ser compensado se a pessoa jurídica possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora para fins de apuração do saldo negativo de IRPJ no encerramento do período (art. 86 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982 e art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983).

Para a análise das provas, 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 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.

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, 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 consulente que:

a) as receitas por ela obtidas, na condição de operadora de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade de pré-pagamento, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, não

estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda prevista no art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda; e

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

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%
0588	Pagamentos a Pessoas Físicas por Serviços Profissionais Prestados Sem Vínculo Empregatício (art. 65 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e art. 628, do RIR, de 1999)	Importâncias pagas por pessoa jurídica à pessoa física, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais e remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício.	Tabela Progressiva
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%

Infere-se que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de “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 lhes 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.

De forma diversa, entretanto, estão sujeitas à retenção do IRRF, código 1708 - remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica -, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas às cooperativas de trabalho médico na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, relativas a contratos pactuados na modalidade de “pré-pagamento” que estipulem valores fixos de remuneração independentemente da utilização dos serviços pelos usuários da contratante. Assim, esses valores atinentes a ato não cooperado estão sujeitos ao regime de tributação de natureza de antecipação, podendo ser deduzidos do IRPJ

devido no encerramento do período de apuração (art. 52 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985). Por essa razão não se subsumem aos procedimentos especiais previstos no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995. Desse modo, a fonte pagadora somente pode pleitear a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário e observe os demais critérios normativos (arts. 7º a 10 Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, , arts. 7º a 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, arts. 8º a 11 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, , arts. 8º a 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 e arts. 18 a 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, bem como as orientações da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 22, de 06 de novembro de 2013).

Consta no Despacho Decisório que foi emitido com base nos dados então existentes nos registros da RFB informados pela Recorrente à época da sua emissão que, após confrontados, emergiram incongruências:

3. Ainda, o "Ajuda" do programa PER/DCOMP traz as orientações a respeito da compensação do IRRF sobre os pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho, também discriminando os procedimentos a serem observados no decorrer do exercício e após o seu término.

"Ficha IRRF de Cooperativas ( (...)

O crédito de IRRF - Cooperativas pode ser utilizado por cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas, mediante a apresentação do Programa PER/DCOMP de duas maneiras, a saber 1) Dentro do próprio ano-calendário da retenção, para compensar débitos de IRRF cujo código de receita seja 3280 ou 0588; ou 2) Após o final do ano-calendário da retenção, para compensar os demais débitos ou em Pedido de Restituição.

Na 1 a situação, o contribuinte poderá solicitar o crédito na medida que tiver débitos das referidas receitas a serem compensados. Ou seja, se possui um débito de IRRF código 0588 ou 3280 e deseja compensá-lo com crédito de IRRF - Cooperativas do ano corrente, deverá fazer uma Declaração de Compensação, informando, nos campos da ficha "1RRF - Cooperativas":

Atenção! O imposto de renda retido em pagamento efetuado à cooperativa de trabalho (código de receita 3280) somente pode ser compensado, no próprio ano-calendário da retenção, com débitos da cooperativa de trabalho relativos ao imposto de renda retido por ocasião do pagamento de rendimentos aos associados (código de receita 0588 ou 3280).

Na impossibilidade de utilizar todo o seu crédito dentro do ano-calendário da retenção do imposto de renda, as cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas poderão apresentar à RFB, mediante o Programa PER/DCOMP, Pedido de Restituição, relativo às retenções sofridas e não utilizadas em outras Declarações, bem como Declaração de Compensação de débitos da cooperativa de trabalho relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados pela RFB (2ª situação).

Atenção! Somente incidem juros Selic sobre o crédito de IRRF-cooperativa de trabalho objeto de pedido de restituição ou de compensação com débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB, a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao da retenção (termo inicial de incidência de juros Selic)."

(...)

**"Ficha Demonstrativo da Constituição do Crédito - IRRF Cooperativas**

Essa ficha será disponibilizada ao contribuinte cuja qualificação seja Cooperativa de Trabalho ou Associação de Profissionais ou assemelhada, dentro da pasta "Crédito", na hipótese de elaboração de Pedido Eletrônico de Restituição ou de Declaração de Compensação de crédito relativo a IRRF - Cooperativas, que não tenha sido objeto de reconhecimento judicial e que não tenha sido informado em processo administrativo ou PER/DCOMP anterior.

A ficha "Demonstrativo da Constituição do Crédito - IRRF Cooperativas" deverá ser preenchida com os dados relativos as retenções sofridas pela cooperativa de trabalho detentora do crédito (código de receita 3280), em pagamento(s) a ela efetuado(s) no(s) mes(es) da(s) retenção(ões) que está (ão) compondo o crédito objeto do Pedido Eletrônico de Restituição ou da Declaração de Compensação. " (sublinhei)

4. Portanto, durante o ano-calendário, a cooperativa de trabalho pode compensar crédito relativo ao código de retenção 3280, sem incidência da Selic, com débitos relativos aos códigos de retenção 3280 ou 0588.

5. No caso em tela, o débito pode ser compensado, por referir-se ao código "0588 - IRRF - Rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício".

6. No entanto, no que tange aos créditos, verifica-se que nem todos correspondem ao código de retenção 3280 - Pagto. PJ Cooperativa Trabalho". Em consulta ao sistema SIEF/WEB - DIRF (fls. 12/40), constatou-se que alguns créditos referem-se a outros códigos de retenção e, por esse motivo, não podem ser utilizados nesta Dcomp, razão por que foram glosados. [...]

7. Também foram glosados créditos declarados na Dcomp e não encontrados nas DIRF, e créditos declarados na Dcomp já utilizados em Dcomp anteriores.

Houve situações também em que os créditos foram declarados na Dcomp em valor superior ao constante nas DIRF, Nesse último caso, houve glosa parcial dos valores, correspondente à diferença entre os valores constantes da Dcomp e os declarados em Dirf.

Consta no Acórdão da DRJ:

14. Frise-se que, em se tratando de crédito de IRRF, incidente sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, pelos serviços pessoais prestados pelos cooperados, há normas específicas, veiculadas pelo artigo 45, da Lei 8.541/92, com a redação dada pela Lei 8.981/95, conforme se observa abaixo:

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) [...]

15. Como se vê, tal compensação, quando feita no próprio ano-calendário, submete-se a normas restritivas, que impõem aos créditos e débitos, a necessária vinculação a atos cooperativos. Por outro lado, o crédito excedente, decorrente da impossibilidade de sua utilização no ano-calendário, torna-se passível de restituição, sendo valorado pela taxa SELIC a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente ao da retenção, e, portanto, compensável com qualquer débito administrado pela RFB, nos termos do artigo 74, da Lei 9.430/96.

16. Diversamente, quando os serviços prestados não contam com a participação direta dos cooperados, a receita correspondente é tributada pelo IRPJ, enquanto que o IRRF, incidente na operação, é considerado antecipação do imposto devido ao final do período de apuração, como ocorre com a receita de código 1708 (IRR-Remuneração Serviços Prestados por Pessoa Jurídica). Observe-se, abaixo, a redação dos artigos 183 e 650 do RIR/99.

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Art. 650. O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela beneficiária (Decreto-Lei nº 2.030, de 1983, art. 2º, § 1º).

(destaques não constam do original)

17. Portanto, a compensação a que se refere a declaração de compensação (PER/DCOMP) só é viável de ser realizada se o crédito de IRRF corresponder ao código 3280 (IRR-Remuneração sobre serviços Prestados por Associados de Cooperativa de trabalho) e, quando realizada no curso do ano-calendário, se o débito de IRRF referir-se ao código 0588 (IRR-Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício), ressalvados eventuais erros cometidos pelo contribuinte no preenchimento de documentos previstos na legislação tributária, o que, todavia, deve ser comprovado.

18. Frise-se, ainda, que, em se tratando de IRRF, seja ele incidente sobre pagamentos realizados por pessoa jurídica a cooperativa de trabalho, seja decorrente de outras hipóteses legais, há, como regra geral, as figuras do contribuinte e a do responsável tributário (fonte pagadora), cabendo a este o dever de reter e recolher, em seu nome, o IRRF devido por aquele.

19. Portanto, a aferição da certeza e liquidez do crédito de IRRF não pode prescindir da prova da retenção, pois, sem ela, sequer se poderia identificar, conforme o caso concreto, o real titular do crédito (o beneficiário ou a fonte pagadora).

20. Em razão do que se vem expondo, a legislação tributária impõe à fonte pagadora o cumprimento de obrigações acessórias, que objetivam não apenas o controle da arrecadação, como também munir o beneficiário de documentação comprobatória da retenção.

21. Dentre os deveres impostos à fonte pagadora, cabe então destacar a entrega da DIRF, documento onde ela informa, à RFB, os rendimentos pagos a cada beneficiário e a que título foram feitos, assim como o IRRF dele retido, e, como outro dever, o fornecimento, ao beneficiário, do comprovante de rendimentos e de retenção do IRRF, conforme prescreve a norma geral, disposta nos artigos 942 e 943, do RIR/99:

Art. 942. As pessoas jurídicas de direito público ou privado que efetuarem pagamento ou crédito de rendimentos relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas e sujeitos à retenção do imposto na fonte deverão fornecer, em duas vias, à pessoa jurídica beneficiária Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, § 2º, e Lei nº 6.623, de 23 de março de 1979, art. 1º).

Parágrafo único. O comprovante de que trata este artigo deverá ser fornecido ao beneficiário até o dia 31 de janeiro do ano-calendário subseqüente ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 86).

Art. 943. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942 (Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, art. 3º, parágrafo único).

§ 1º O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, § 1º).

§ 2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º, e no § 1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

22. Ocorre que a Manifestante, além de não juntar, aos autos, os comprovantes de rendimentos e de retenção do IRRF, limita-se a apresentar, como prova, planilha, onde informa os dados das faturas por ela emitidas, e, por amostragem, cópia de poucas delas. Além do mais, embora alegue que as retenções glosadas estão comprovadas em sua escrituração contábil, ela não traz os registros, que, segundo seu entendimento, seriam suficientes para legitimar a compensação pleiteada. [...]

24. Finalizando o assunto, é inaceitável, como fundamento para se atribuir certeza e liquidez aos créditos em litígio, a mera alegação da Manifestante de que não é responsável pelas informações que, legalmente, devem ser prestadas por terceiros, cabendo salientar que não há nos autos qualquer documento de sua elaboração que comprove ter ela exigido, junto às fontes pagadoras, o comprovante de rendimentos e de retenção do IRRF, com os dados que ela entende serem os corretos, como seria esperado do contribuinte que desejasse ter seus créditos de IRRF validados pela RFB.

25. Quanto à pretensão da Manifestante de produzir novas provas, cabe ressaltar que o momento adequado dá-se no prazo de impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções previstas no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, as quais devem ser por ela demonstradas, conforme se observa abaixo:

**DECRETO 70.235/72**

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

.....

Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em decorrência da produção do conjunto probatório em sede de segunda instância de julgamento, em especial da juntada de excertos do Livro Razão, e-fls. 218-3270, 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 preliminar da possibilidade de deferimento da Per/DComp, impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário 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 pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a 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 n.º 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 de a 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.

Cumpre registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for científica 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, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Ressalte-se que a conversão do julgamento em diligência fica prejudicada em face do reinício do procedimento (art. 18 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação das determinações da Solução de Consulta Cosit/RFB n.º 59, de 30 de dezembro de 2013, da Solução de Consulta Cosit/RFB n.º 15, de 14 de março de 2018 e da Súmula CARF n.º 143 em relação ao IRRF para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de 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