



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14033.000135/2010-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.736 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de setembro de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA DOS MEDICOS ANESTESIOLOGISTAS DO DISTRITO FEDERAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

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, o tomador de serviços deve fazer a retenção do IRRF, CSLL, PIS e COFINS. Na hipótese de prestador de serviços cooperado Pessoa Física-PF, haverá a retenção tão somente do IRRF. Por sua vez, a Cooperativa está obrigada a realizar a retenção em nome próprio do IRRF, se receber comissão ou taxa à título de intermediação. Dessa forma, não há que se falar em crédito a compensar em razão de retenção indevida por parte dos tomadores de serviço em face da SCI Cosit n. 15/2018, a qual determina a retenção de CSLL, PIS e COFINS na hipótese de cooperado prestador de serviços constituído na forma de pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Cuidam os autos da Compensação (em 1º formulário, fls. 16 a 18) de pretensão crédito decorrente de retenções de PIS, Cofins e CSLL, anos-base 2004 e 2005, no valor de R\$ 30.010,27, com débito relativo à retenção de contribuições nos pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado (PIS/Cofins/CSLL – código de receita 5952), também no valor de R\$ 30.010,27.

Em segunda Compensação, (2º formulário, fls. 19 a 20), se utiliza de pretensão crédito referente a imposto retido na fonte, anos-calendários de 2004 e 2005, no valor de R\$ 5.981,20, para compensar com dois débitos: (1) IRRF – Remuneração de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica (código 1708), no valor de R\$ 5.547,12; (2) IRRF – Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício – código 0588, no valor de R\$ 434,08.

Irresignada com a não-homologação das compensações, por conta do não-reconhecimento dos créditos solicitados, pela instância "a quo", a interessada oferece manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

O Despacho Decisório não homologou as declarações de compensação efetivadas porque não reconheceu os créditos de R\$ 30.010,27 (retenções indevidas de PIS, Cofins e CSLL) e de R\$ 5.981,20 (retenções de IRRF).

Isto não pode prevalecer porque o direito à compensação tributária está expresso e amplamente assegurado no art. 74 da Lei 9.430/1996 e na Instrução Normativa 600/2005, tendo em vista que as retenções são indevidas, por errônea identificação do sujeito passivo;

A cooperativa congrega os médicos anesthesiologistas que exercem sua profissão no Distrito Federal, colocando diversas facilidades à disposição de seus cooperados. Nesta operação, intermedia contratos de prestação de serviços médicos que envolvem, de um lado, o exercício da medicina pelos cooperados e, de outro, o pagamento, pelo tomadores de serviços (planos de saúde), dos honorários médicos correspondentes;

Note-se, a Manifestante figura como mera intermediária, já que celebra o contrato em nome dos cooperados. Ou seja, o prestador de serviço é o médico cooperado;

Ocorre que, apesar da Manifestante enviar a nota fiscal indicando o real prestador do serviço, diversos tomadores de serviços, em razão do oneroso operacional para o pagamento direto aos médicos, preferem fazer o depósito da remuneração diretamente para a COOPANEST-DF, registrando a retenção de tributos como se fora pagamento para a cooperativa.

Ao receber esses valores dos tomadores de serviços, repassa-os aos seus cooperados, dessa maneira, no que diz respeito ao PIS, CSLL e Cofins, sofre retenções conjugadas desse tributo (à alíquota de 4,65%), que são indevidas, gerando um impasse, na medida em que os créditos das retenções deveriam ser apropriados pelos prestadores de serviços médicos (pessoas jurídicas ou físicas);

Em relação à CSLL, a interessada é isenta, não recolhe ordinariamente esse tributo, o crédito decorre de retenções indevidas, como se disse, e não de superação do saldo a recolher pelo saldo a restituir (saldo negativo), embora em determinados instantes ela recolha a contribuição, ao liquidar aplicações financeiras;

O IRRF, R\$ 5.981,20, pode ser utilizado na compensação do imposto que retém referente aos pagamentos de rendimentos aos cooperados (art. 33 da IN 600/2005);

Quanto a não-homologação dos valores de PIS e Cofins, aplicou-se ilegalmente a MP 431/2008, visto que a compensação em tela foi realizada e declarada muito antes da publicação da MP (03/01/2008). Além disso, os débitos oficiais da Manifestante são apenas os constantes em Dacon, o que possibilita a compensação discutida;

Por derradeiro, comprovada por nota fiscal e informativo oriundo do próprio sistema da Receita Federal a efetivação da retenção, ainda que por outro código, há o direito da fruição do crédito, bem como se deve atribuir a responsabilidade à fonte pagadora pelos valores não informados ou informados equivocadamente;

Ex positis, restando demonstrado o alegado, requer seja provida a presente manifestação de inconformidade, a fim de reconhecer a procedência total da homologação do presente pedido de compensação.

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões de mérito:

Compensação Necessidade da Liquidez e Certeza do Crédito do Sujeito Passivo

Examinando-se os autos, verifica-se que a compensação não foi homologada, justamente porque a contribuinte não tem direito aos créditos que pleiteia (retenções de CSLL, PIS, Cofins e IRRF). Senão vejamos.

Seguindo na esteira do Despacho Decisório (fls. 570 a 576) temos que:

A legislação faculta ao sujeito passivo, o direito de restituir/compensar o crédito decorrente de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde que decorrente de pagamento espontâneo, indevido ou maior que o devido, e mediante apresentação à RFB de Declaração de Compensação;

Em relação à declaração de compensação de fl. 16, pelo item "a" da intimação de N.º **109/2011** (fls. 191 a 197), a contribuinte foi instada a apresentar o detalhamento do demonstrativo de fls. 17 a 18. O detalhamento das retenções é necessário porque, a depender do tributo, existem regras específicas para sua utilização, seja para dedução do valor devido relativo ao mesmo imposto, seja para composição de salão negativo (IRPJ/CSLL). No atendimento à intimação, a contribuinte indicou que as retenções são relativas ao código de receita 5952 (fls. 227 a 228), o qual comporta retenções de PIS, COFINS e CSLL. No entanto, analisando os comprovantes de rendimento apresentados, assim como em consulta ao PortalDirf, tendo como parâmetro o CNPJ da fonte pagadora, foi verificado que ao contrário do informado pela contribuinte, as retenções se referem a códigos de retenção diversos, tais como 8863, 6147, 5960, 5952 (fls. 229 a 307). Registre-se ainda que as indagações 2 e 3 do item "a" da Intimação N.º 109/2011 (fls. 191 a 197) não foram respondidas. A tabela de fl. 308, consolida o total de retenções confirmadas para o PIS, COFINS e CSLL;

Ademais, há um equívoco nas informações prestadas pela contribuinte, o que dificulta a confirmação das retenções na fonte: na DIRF, a fonte pagadora declara os rendimentos tributáveis e as respectivas retenções, individualizadas mensalmente; a contribuinte, ao contrário, informa o valor de retenção relativo a cada nota fiscal emitida, tornando praticamente inviável a validação das retenções;

Tal situação foi verificada a partir da documentação obtida no atendimento à intimação de N.º 200/2011. Pelas notas fiscais apresentadas (fls. 309 a 350), em conformidade com o detalhamento apresentado às fls. 227 a 228, comprova-se que o preenchimento do demonstrativo de retenções baseia-se nas informações destacadas em cada nota fiscal. Quando há mais de uma nota fiscal emitida para um mesmo tomador de serviço, não há como determinar com exatidão se o valor correspondente a uma nota fiscal específica está embutido no total dos rendimentos declarados pelo tomador em sua DIRF, assim como sua respectiva retenção;

Confirmados os valores de retenção, conforme tabela de fl. 308, há que se fazer uma análise individualizada em relação à forma de utilização de cada tributo retido na fonte, quais sejam PIS, COFINS e CSLL;

Nos termos do art. 5º da Lei 11.727/2008, os valores de retenção do PIS e da COFINS devem ser primeiramente deduzidos dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração. Configurada a impossibilidade de dedução, que ocorre quando o montante retido no mês excede o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês, o saldo pode ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil;

Embora tenham sido confirmadas as retenções no montante de R\$ 18.495,51 e R\$ 4.007,34, respectivamente para a COFINS e para o PIS, não há como deferir a compensação pleiteada pela contribuinte, tendo em vista que foi verificado que a interessada não considera todos os rendimentos recebidos para fins de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Tal inconsistência foi verificada mediante o comparativo dos valores informados como receita nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) de fls. 353 a 386, os quais serviram de base de cálculo para o valor apurado das citadas contribuições, e os rendimentos declarados pelas fontes pagadoras em DIRF, consolidados nas planilhas de fls. 504 a 513, elaboradas a partir das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 387 a 503;

De acordo com as informações da tabela abaixo conclui-se que, caso a contribuinte tivesse apurado de forma correta as contribuições, o total das retenções em DIRF sequer seria suficiente para a dedução da contribuição apurada (o total das retenções em DIRF é sempre inferior ao valor da contribuição apurada). A mencionada tabela apresenta apenas as divergências relativas aos meses de julho, outubro, novembro e dezembro de 2004, além de janeiro/2005, meses nos quais a contribuinte pretende utilizar as retenções;

Conforme dispositivos legais (Lei 9.718/1988, artigos 2º e 3º e Medida Provisória 2.15835/ 2001, art. 15), que definem a base de cálculo para o PIS/PASEP e para a COFINS, não há justificativa para que a contribuinte desconsidere a totalidade dos rendimentos auferidos para a composição da base de cálculo;

Extrai-se, portanto, que as sociedades cooperativas devem recolher a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre a base de cálculo aplicável às demais pessoas jurídicas, com as exclusões previstas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei 9.718/1998, e aquelas dispostas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.15835/ 2001. Fácil também de compreender que as exclusões previstas nos incisos I e II do art. 15 da Medida Provisória são aplicáveis apenas a cooperativas de produção. Tais exclusões, portanto, não se aplicam às cooperativas de prestação de serviços;

Para a retenção de CSLL, no montante de R\$ 1.899,13, o valor retido deve compor o saldo negativo do período, nos termos do art. 10 da IN SRF 460/2004. Dessa forma, não há previsão normativa para que a contribuinte utilize as retenções de CSLL de forma isolada.

Assim, para a compensação do débito com código de receita 595202 (Pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado), constante do formulário de fl. 16, no valor de R\$ 30.010,27, não foi reconhecido direito creditório passível de utilização para fins de compensação;

No que diz respeito à declaração de fl. 19, a contribuinte também foi intimada a apresentar o detalhamento das retenções apresentadas no demonstrativo de fl. 20 (item "b" da intimação de N.º 109/2011 fls. 191 a 197). A contribuinte indicou que as retenções demonstradas são relativas ao código de receita 1708 (fl. 514).

No entanto, analisando os comprovantes de rendimento apresentados, assim como em consulta ao PortalDirf, tendo como parâmetro o CNPJ da fonte pagadora, foi verificado que ao contrário do informado pela contribuinte, as retenções se referem também ao código 3280 (fls. 515 a 535). Registre-se ainda que o item b foi atendido parcialmente. A tabela de fl. 536, consolida o total de retenções confirmadas para os códigos 1708 (Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica) e 3280 (Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho);

Para a retenção de código 1708 (antecipação de pessoa jurídica), o valor retido deve compor o saldo negativo do período, nos termos do art. 10 da IN SRF 460/2004. Não há previsão normativa para que a contribuinte utilize as retenções de Imposto de Renda de forma isolada (embora seja cooperativa).

Para as retenções de código 3280, a contribuinte deve utilizá-las para compensação com o IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados, conforme art. 33 da IN SRF 460/2004, abaixo transcrito;

Dessa forma, pela leitura do § I do art. 33, durante o ano-calendário da retenção (2005) somente é possível a utilização das retenções para compensação com débitos decorrentes das retenções efetivadas nos pagamentos efetuados a seus cooperados (código de receita 0588). Conforme fora relatado, o débito de IRRF Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício código 0588, no valor de R\$ 434,08, embora conste do formulário de fl. 19, não terá a homologação de sua compensação analisada no presente despacho, pois também foi declarado na DCOMP Eletrônica de N.º 37909.87286.011205.1.3.056638 (fls. 189 a 190), tratada no processo 14033.000219/200711;

Assim, para a compensação do débito com código de receita 1708, constante do formulário de fl. 19, no valor de R\$ 5.547,12, não foi reconhecido direito creditório passível de utilização para fins de compensação.

Daí que, em conclusão, está demonstrada a falta de liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo, condição sine qua non para a realização da compensação, contrariamente ao pretendido e defendido pela interessada, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN e 74 da Lei 9.430/1996, in verbis:

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

Em outras palavras, os dispositivos acima, exigem que uma das condições e garantias fundamentais para que possa ocorrer a compensação é que o crédito seja de titularidade do sujeito passivo e, líquido e certo. O crédito é certo quando não há dúvida quanto à sua existência e é líquido quando é conhecido seu exato valor, ou seja, certeza diz respeito à existência do crédito e liquidez diz respeito ao montante. Sendo líquido e certo o crédito do sujeito passivo (premissa básica à compensação), proceder-se-á ao encontro das contas devedora e credora. No caso dos autos, como se mostrou, isto não está assegurado.

COOPANESTDF – Mera Intermediária – Retenções Indevidas – Impossibilidade de Compensação pela Cooperativa

A contribuinte sob o argumento de que é mera intermediária, diz que as retenções de tributos efetuadas em seu nome são indevidas, pois não pode ser tratada como contribuinte, mas tem direito à compensação.

Em sua defesa, menciona que seu caso se assemelha em tudo à Solução de Consulta Cosit n.º 05, de 30 de março de 2004, em que se esclareceu, em resumo, que as retenções deveriam ser realizadas de acordo com a natureza do prestador dos serviços – o associado ou cooperado, e não a AMHPDF ou a COOPANESTDF.

Nota-se, então, que a própria manifestante admite que as retenções deveriam ser realizadas em nome dos prestadores de serviço e não da cooperativa, portanto, o imposto/contribuição retido não é da sua titularidade, o que impede sua utilização para compensar débitos próprios.

Entretanto, reproduzo aqui a situação examinada na referida Solução de Consulta, para melhor entendimento:

(1) “Ocorre que todos os procedimentos médicos e terapêuticos consagrados, incluindo materiais e medicamentos, são prestados diretamente por pessoas físicas ou jurídicas

associados da Contratada por conta e risco próprio sem qualquer responsabilidade da AMHPDF. Os pagamentos são efetuados à Associação, como intermediária, mas se referem a pagamentos efetuados à conta de serviços prestados diretamente por pessoas físicas ou jurídicas, mediante a identificação do beneficiário do serviço (servidor do STJ).”

(2) “Assim, os pagamentos são, na verdade, direcionados às pessoas prestadoras de serviço via associação que faz jus apenas a remuneração pelo serviço de intermediação. A retenção deve ocorrer, portanto, sobre os reais prestadores dos serviços, como se o órgão tivesse contratado diretamente com os profissionais pessoas físicas e jurídicas.”

(3) “Esclareça-se que a incidência prevista no art. 652 do RIR, de 1999 alcança apenas associações de profissionais, ou seja, aquelas que possuem unicamente associados pessoas físicas. Assim, como a AMHPDF é uma associação que congrega tanto associados pessoa física como pessoa jurídica, os pagamentos efetuados por órgãos públicos aos seus associados estão sujeitos às retenções do art. 628 do RIR, de 1999, no caso de profissional pessoa física; e às retenções de que trata a IN SRF n.º 306, de 2003, no caso de pagamentos efetuados às pessoa jurídicas. Nessas hipóteses, a obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento por força do disposto no art. 64, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996.”

(4) “Diante do exposto, soluciono a consulta declarando que os pagamentos pela prestação de serviços médicos efetuados pelos órgãos da administração federal direta, autarquias e fundações federais para pessoas jurídicas ou físicas associadas, por intermédio das associações de médicos de hospitais a que elas estão filiadas, sujeitam-se às retenções do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observados os seguintes procedimentos:

I – No caso de associado pessoa jurídica, a retenção será efetuada sobre o total a pagar pela prestação de serviço, mediante os seguintes percentuais:

- a) 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147, no caso de serviços hospitalares, nos termos do art. 23 da IN SRF n.º 306, de 2003, bem assim, no caso de serviços prestados com emprego de materiais; ou
- b) 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), mediante o código 6190, para os demais serviços.

II – No caso de associado pessoa física, as retenções referidas no art. 628 do RIR, de 1999, devem ocorrer sobre o total a pagar a cada pessoa física pela prestação de serviço, mediante aplicação das alíquotas progressivas de que trata o art. 620 do RIR de 1999, sendo a referida retenção considerada antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

III Para efeito das retenções de que trata os itens I e II acima às associações de médicos de hospitais deverão apresentar documento de cobrança à unidade pagadora, do qual deverão constar:

- a) o nome e o número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) de cada pessoa física ou jurídica prestadora do serviço; b) o valor a ser pago a cada pessoa física ou jurídica prestadora do serviço.

IV O valor do imposto e das contribuições retido poderão ser compensados pelas pessoas jurídicas prestadoras do serviço, devendo o comprovante anual de retenção de que trata o art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 306, de 2003, ser fornecido em nome de cada uma das beneficiárias.”

Assim, como se observa na conclusão acima, nos pagamentos de prestação de serviços médicos efetuados para pessoas jurídicas ou físicas associadas, por intermédio das associações de médicos de hospitais a que elas estão filiadas, sujeitam-se às retenções do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, e o valor do imposto e das contribuições retidos somente poderão ser compensados pelas pessoas prestadoras do serviço, devendo a fonte pagadora fornecer o comprovante anual de retenção a cada uma das pessoas beneficiárias, informando o CNPJ ou CPF e os valores pagos e de retenção na fonte.

No caso concreto, consoante a solução de consulta, a manifestante, na condição de intermediária, não é contribuinte dos valores retidos na fonte, pois a retenção deveria ocorrer sobre os reais prestadores dos serviços, como se o órgão tivesse contratado diretamente com os profissionais pessoas físicas e jurídicas.

Nos termos do 7º da IN SRF nº 600, de 2005, a restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrados pela SRF que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido referido encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebe-la.

De outro lado, consoante o artigo 8º da citada Instrução Normativa somente a pessoa jurídica que promoveu retenção indevida de tributo ou contribuição no pagamento ou crédito a pessoa física poderá efetuar a compensação desse valor, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa física, a título de retenção, em período subsequente de apuração, desde que a quantia retida indevida tenha sido recolhida.

O fato de as fontes pagadoras terem retido na fonte valores de contribuições em nome da reclamante quando o correto seria em nome dos reais prestadores dos serviços, não autoriza à compensação realizada na declaração de compensação, pois, um erro não pode servir de justificativa para se cometer outro. Ademais, as controvérsias havidas entre a reclamante e as tomadoras dos serviços não podem ser solucionados pelo Fisco, devendo a solução ser obtida na seara privada.

Na solução de consulta, a empresa manifestante, na condição de intermediária, foi orientada a emitir notas fiscais em nome dos associados reais prestadores de serviços médicos e apresentar as fontes pagadoras informando o CNPJ (pessoa jurídica), o CPF (pessoa física) e os valores a serem pagos, facultando as pessoas prestadoras dos serviços compensarem os valores dos tributos e contribuições retidos comprovados mediante comprovante anual de retenção fornecido pelas fontes pagadoras (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55, matriz legal do artigo 943 do RIR/1999, e IN SRF nº 306, de 2003, art. 28).

Não se olvide que a situação das retenções na fonte tratada nestes autos foi objeto de solução de consulta formulada pelo STJ, tendo como beneficiária a reclamante.

Assim, decorrido mais de 2 (dois) anos do resultado da solução de consulta, não há como se alegar o desconhecimento do procedimento que deveria ser adotado, uma vez que as notas fiscais para pagamentos deveriam ser emitidas em nome dos associados reais prestadores de serviços médicos.

No tocante à alegada isenção a que a reclamante fazia jus, não é relevante para o caso ora em deslinde, posto que o fato de não ser ela devedora do imposto de renda não lhe desobriga de efetuar a escrituração fiscal e apurar a base de cálculo da CSLLe as demais contribuições, haja vista que a imunidade do imposto não alcança essas contribuições.

Com relação à MP nº 413, de 2008, não houve qualquer prejuízo a manifestante, uma vez que a autoridade fiscal apenas informou que a partir da entrada em vigor dessa medida provisória poderia ser compensado o saldo dos valores retidos na fonte a título da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, apurados em períodos anteriores ou ser também restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Receita Federal Brasil.

Quanto aos demais argumentos são inapropriados para o deslinde da questão em análise, principalmente de que não poderia apresentar declaração falsa. A autoridade fiscal em momento algum fez qualquer referência à declaração falsa, apenas argumentou que os valores retidos na fonte somente poderiam ser deduzidos/compensados diretamente na escrituração contábil ou na declaração de isenta ou DACON.

Feitas essas considerações, em que pese os argumentos de defesa da recorrente, conclui-se que a decisão proferida pela autoridade administrativa de primeira instância no despacho decisório questionado atendeu às disposições administrativas que tratam do tema, estando correta em sua plenitude, não merecendo, dessa forma, qualquer reforma, por parte desta Turma de Julgamento.

**Compensação – Observância do Entendimento da RFB – Dever do Julgador**

Por último e oportunamente, é pertinente lembrar que o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos, de acordo com o disposto no artigo 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341 /2011, *verbis*:

São deveres do julgador:

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Expositis, considerando que a declaração de compensação (Dcomp) não é o instrumento autorizado pela legislação para deduzir ou compensar imposto ou contribuições retidos na fonte e considerando ainda que a manifestante não é a real contribuinte dos valores retidos na fonte, **VOTO** no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade formulada, para manter o Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada, por inexistência do crédito do sujeito passivo.

Cientificada da decisão de primeira instância em 02/01/2013 (e-Fl. 620), inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-Fls. 622 e ss) em 01/02/2013.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte basicamente repisa os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, acrescentando jurisprudência do Carf referente ao Acórdão nº 1102-000.577.

Em seguida, a Recorrente solicitou juntada da Solução de Consulta Cosit n. 15, de 14/03/2018 (fls. 437-465), formulada pela Federação Brasileira das Cooperativas de Anestesiologistas, para esclarecer procedimento para retenção na fonte de impostos e contribuições.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Inicialmente, ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Como consta no relatório, o presente processo trata de 02 procedimentos de compensação, cujos créditos pleiteados são:

- i. Crédito decorrente de retenções de PIS, Cofins e CSLL, anos-base 2004 e 2005, no valor de R\$ 30.010,27;
- ii. Crédito referente a imposto retido na fonte, anos-calendário de 2004 e 2005, no valor de R\$ 5.981,20.

Quanto ao crédito pleiteado no item “i”, cumpre mencionar que a mesma situação aqui em julgamento fora analisada no Carf, no processo nº 10166.002416/2007-16, referente às retenções de PIS, COFINS, e CSLL dos anos-calendário 2006 e 2007.

Por meio do acórdão nº 1301-004.493, o resultado fora por maioria para dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar os óbices do despacho decisório e da

decisão de 1ª instância, e determinar o retorno dos autos para a unidade de origem para que analise o mérito do pedido realizado.

Contudo, ao analisar o referido acórdão, alinhei-me ao voto vencido da Conselheira Relatora Giovana Pereira de Paiva Leite, que analisou detidamente os mesmos argumentos aqui levantados no recurso voluntário.

Desse modo, por concordar com as razões de decidir da Conselheira Relatora, adoto-as como parte do fundamento deste voto, conforme transcrição a seguir:

(...)

#### Da Análise do Direito Creditório

A Recorrente fundamenta seu direito creditório no fato de o tomador de serviços ter efetuado uma retenção indevida de tributos, o que possibilita a compensação, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96. Declara o contribuinte que sendo uma cooperativa que congrega médicos anesthesiologistas, tem atuação na intermediação de contratos de prestação de serviços médicos, que envolve de um lado a prestação de serviços pelos cooperados e, de outro, o pagamento pelos tomadores de serviços (planos de saúde).

Acrescenta que os diversos tomadores de serviços que celebram, por intermédio da Recorrente, contratos de prestação de serviços médicos a serem prestados pelos cooperados, em razão do oneroso operacional para o pagamento direto aos cooperados da COOPANEST-DF, preferem fazer o depósito da remuneração devida aos cooperados para a COOPANEST-DF, registrando a retenção de tributos como se fora pagamento para a cooperativa. Dessa maneira, no que diz respeito às Contribuições sobre o Lucro Líquido (CSLL), para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), muitas vezes a COOPANEST-DF sofre, nos pagamentos que recebe como mera intermediária de seus cooperados, retenções conjugadas desse tributo, pelo código de receita 5952, no montante de 4,65% (artigo 30 da Lei n.º 10.833/2003).

A Recorrente argumenta que, diante dessas circunstâncias, sofre uma série de retenções indevidas de tributos que não incidem sobre boa parte das atividades que intermedeia (prestação de serviços por pessoas físicas) nem podem ser cobrados sobre suas próprias atividades — já que a COOPANEST-DF é entidade sem fins lucrativos, isenta das formas ordinárias de incidência do PIS, da COFINS e da CSLL. Então passou a apurar créditos tributários e compensá-los com tributos que deveria reter, na fonte, de diversas pessoas jurídicas às quais faz repasses (clínicas prestadoras de serviços médicos com honorários recebidos por intermédio da cooperativa). Defende, em síntese, que esse procedimento adotado foi regular.

A Recorrente cita a Solução de Consulta Cosit n. 5, de 30/03/2004 (fls. 113 e ss) que trataria de situação análoga, mas a despeito desta solução de consulta, a maioria dos tomadores de serviço continuavam efetuando a retenção.

A Solução de Consulta Cosit n. 5, de 30/03/2004 não trata de situação semelhante, posto que o Consulente é Órgão Público (Superior Tribunal de Justiça), e como tal, tem tratamento diferente das Cooperativas no que diz respeito à obrigatoriedade de retenção. Logo, tal normativo não é aplicável ao caso em tela.

Por outro lado, a Solução de Consulta Cosit n. 15, de 14/03/2018 tem como Consulente a Federação Brasileira das Cooperativas de Anesthesiologistas e, deve ser aplicada ao caso em tela. A SCI Cosit n. 15/2018 tratou da retenção do IRRF, da CSLL, do PIS, da COFINS, da Contribuição Previdenciária e de obrigações acessórias. Transcrevo parte da ementa que concerne ao tema em discussão:

**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 n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 45; RIR/1999, arts. 647 e 652;

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL 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, será retida a CSLL, à alíquota de 1% (um por cento), de que trata o art. 31 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, **pessoas jurídicas**, das cooperativas singulares.

Não haverá retenção pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, **pessoas físicas ou jurídicas**.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 30, 31 e 36; e IN SRF n.º 459, de 2004, arts. 1º, 2º e 7º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS 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, será retida a Cofins, à alíquota de 3% (três por cento), de que trata o art. 31 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, **pessoas jurídicas**, das cooperativas singulares.

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 30 e 31 e 36; e IN SRF n.º 459, de 2004, arts. 1º, 2º e 7º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP 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, será retida a Contribuição para o PIS/Pasep, à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), de que trata o art. 31 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares.

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 30, 31 e 36; e IN SRF n.º 459, de 2004, arts. 1.º e 2.º e 7.º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (...)ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COOPERATIVAS SINGULARES TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PESSOAIS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS JURÍDICAS. RETENÇÃO NA FONTE.**

Para os fins das retenções do IRRF e das Contribuições, a cooperativa singular de trabalho médico deverá apresentar à contratante 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, 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; e b.2) valores relativos aos serviços prestados pelos cooperados, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares, 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 a CSLL, a Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a ser retido individualmente de cada cooperado pessoa jurídica.

As cooperativas singulares de trabalho médico deverão apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, acompanhadas das notas fiscais emitidas pelos cooperados pessoas jurídicas, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelos cooperados, pessoas jurídicas.

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 prestaram serviços pessoais à pessoa jurídica, 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.

A beneficiária das importâncias pagas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei n.º 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.**

O imposto retido na forma do art. 652 do RIR de 1999 será compensado (deduzido) pelas cooperativas singulares por ocasião do pagamento efetuado, individualmente, a cada cooperado pessoa física que prestou os serviços constantes na 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 n.º 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).

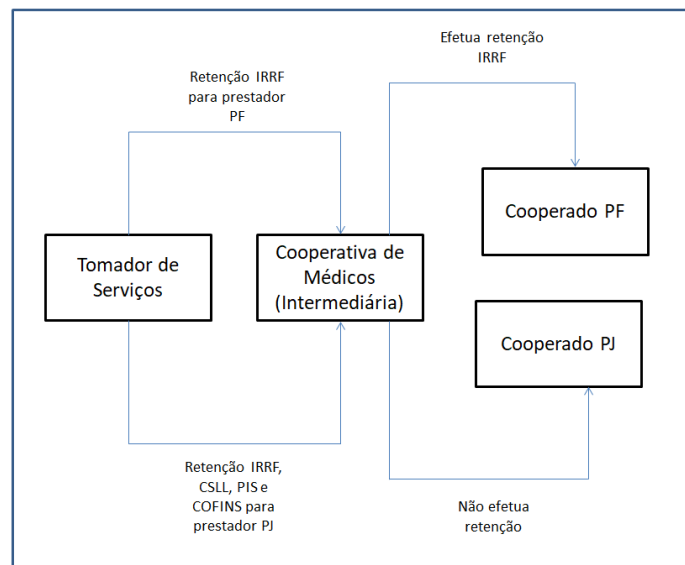
Dispositivos Legais: Ato Declaratório Cosit n.º 1, de 11 de fevereiro de 1993.

Em suma, a SCI Cosit n. 15/2018 estabelece que o tomador de serviços deverá efetuar as retenções de acordo com a natureza do cooperado prestador de serviços, o qual poderá ser pessoa física ou jurídica.

Caso o serviço seja prestado por cooperado Pessoa Jurídica-PJ, o tomador de serviços deve fazer a retenção do IRRF, CSLL, PIS e COFINS. Na hipótese de prestador de serviços cooperado Pessoa Física-PF, haverá a retenção tão somente do IRRF.

Por sua vez, a Cooperativa está obrigada a realizar a retenção em nome próprio do IRRF, se receber comissão ou taxa à título de intermediação.

No momento do repasse dos valores recebidos pela Cooperativa a seus cooperados, só haverá retenção por parte da Cooperativa quando se tratar de prestador de serviço pessoa física, conforme quadro abaixo:



Dessa forma, não há que se falar em crédito a compensar em razão de retenção indevida por parte dos tomadores de serviço em face da SCI Cosit n. 15/2018, a qual determina a retenção de CSLL, PIS e COFINS na hipótese de cooperado prestador de serviços constituído na forma de pessoa jurídica.

A Recorrente alega que possui crédito a compensar, pois as retenções foram efetuadas indevidamente. Tal argumento não procede, visto que as retenções por parte do tomador de serviços encontra-se correta.

Todavia, a Recorrente poderia alegar que, nos termos da SCI Cosit n. 15/2018 não teria débito a ser compensado, pois não está obrigada a efetuar as retenções quando do repasse dos valores.

Em relação ao débito confessado no Pedido de Compensação ou DCTF, o CARF não tem competência para se manifestar, sendo esta competência da Unidade de Origem (Delegacias da Receita Federal ou Delegacias Especializadas), nos termos dos arts. 272 e 273 do Regimento Interno da Receita Federal<sup>1</sup> abaixo transcritos:

**Art. 272.** À Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização (Defis), à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior (Delex), à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Comércio Exterior (Decex), às Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes de São Paulo e de Belo Horizonte (Demac) compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, gerir e executar as atividades de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de comunicação social, de programação e logística e de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente:

(...)

III - proceder à revisão de ofício de lançamentos e de declarações apresentadas pelo sujeito passivo e ao cancelamento ou reativação de declarações a pedido do sujeito passivo;

**Art. 273.** À Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras (Deinf), exceto quanto aos tributos relativos ao comércio exterior, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, gerir e executar as atividades de controle e auditoria dos serviços prestados por agente arrecadador e ainda, em relação aos contribuintes definidos por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, gerir e executar as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, monitoramento dos maiores contribuintes, atendimento e orientação ao cidadão, tecnologia e segurança da informação, comunicação social, programação e logística, gestão de pessoas, planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF n.º 331, de 03 de julho de 2018)

(...)

VII - proceder à revisão de ofício de lançamentos e de declarações apresentadas pelo sujeito passivo e ao cancelamento ou reativação de declarações a pedido do sujeito passivo;

É de se ressaltar que algumas Cooperativas desenvolvem atos cooperativos típicos (abrangidos pelas isenções das contribuições), mas também podem desenvolver outras atividades sujeitas à tributação das contribuições, como a venda de planos de saúde. Vide ementa do acórdão da CSRF n. 9101-003.018:

**COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATO NÃO COOPERATIVO.**

Não são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, auferem precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços. Recurso Especial do contribuinte conhecido e negado.

Na jurisprudência citada, a Cooperativa foi considerada contribuinte de IRPJ e CSLL para as receitas relativas aos atos considerados não cooperativos. Ou seja, não é possível afirmar que a Recorrente não tinha débitos de CSLL, PIS e COFINS decorrentes de atos não cooperativos, porventura, praticados por ela.

Logo, não restou comprovada a existência de crédito de CSLL, PIS e COFINS retidos na fonte, pois o tomador de serviços deve efetivar as retenções quando da contratação de serviços médicos prestados por pessoa jurídica e intermediados por Cooperativa.

Quanto à existência de débito a compensar, a Cooperativa não está obrigada a efetuar a retenção no repasse de valores ao cooperado pessoa jurídica, sendo assim o débito pode existir ou não, a depender das atividades desenvolvidas pela Cooperativa. Mas não compete ao CARF a análise do débito confessado e sim à Unidade de Origem.

(...)

Já no que se refere ao crédito do item “ii”, de IRRF dos anos-calendário 2004 e 2005, como apreciado no Despacho Decisório, no que se refere as retenções de código 1708 (antecipação de pessoa jurídica), o valor retido deveria compor o saldo negativo do período, não sendo possível que as retenções sejam utilizadas como crédito de forma isolada.

Quanto às retenções de código 3208, a contribuinte deveria utilizá-las para compensação de IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados associados.

No caso em exame, verifica-se que a contribuinte somente compensou parte do crédito informado com um débito de IRRF (código 0588), no valor de R\$ 434,08.

Contudo, como informado no Despacho Decisório, a compensação não foi analisada, haja vista que a contribuinte declarou o mesmo débito na *na DCOMP Eletrônica de N.º 37909.87286.011205.1.3.05-6638 (fls. 189 a 190), tratada no processo 14033.000219/2007-11.*

Analisando-se o recurso voluntário, verifica-se que a contribuinte sequer contrapõe os argumentos do Despacho Decisório, alegando de forma genérica o direito ao crédito, conforme recorte a seguir:

**FORMULÁRIO DE FLS. 19 E 20- IRRF- O DIREITO À COMPENSAÇÃO  
TRIBUTÁRIA É ASSEGURADO DE FORMA AMPLA**

Além do ordenamento jurídico amplamente assegurar o direito à compensação, na forma do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, a Instrução Normativa n.º 600/2005, de 28 de dezembro de 2005, permite a compensação do crédito do **Imposto de Renda Retido na Fonte** efetuado à cooperativa com o Imposto que esta retém referente aos pagamentos de rendimentos aos cooperados. Veja-se:

**Art. 33. O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada poderá ser por ela utilizado, durante o ano-calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados.**

Nessa linha, efetivamente, como assinala o demonstrativo apresentado, **foram retidos, dos anos-calendário de 2004 e 2005, o valor de R\$ 5. 981,20 pelos tomadores de serviço.**

Desse modo, não tendo a contribuinte impugnado especificamente o fundamento da não homologação da compensação de IRRF, a fim de apresentar os esclarecimentos que entender necessários, entendo que a decisão recorrida não deve ser reformada. Inclusive, a questão do IRRF sequer é contestada em sede de Manifestação de Inconformidade, o que enseja ainda uma preclusão material acerca dessa matéria.

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

