



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



**Processo nº** 15892.720032/2012-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-008.850 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de setembro de 2020  
**Recorrente** UNIMED DE BAURU COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2007

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATOS NÃO COOPERADOS. PAGAMENTOS PRÉ-ESTABELECIDOS. COMPENSAÇÃO.

Não é passível de compensação, na sistemática do art. 45 da Lei nº 8.541/92, o tributo retido na fonte na modalidade de pagamento pré-estabelecido, por não haver o liame direto entre o desembolso financeiro e as atividades executadas, assim não se configurando os serviços pessoais praticados por associado ou cooperado ou colocados à disposição.

COOPERATIVA DE TRABALHO. DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PESSOAIS NAS FATURAS.

As cooperativas de trabalho deverão discriminar, em suas faturas, os valores relativos a serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados ou cooperados.

Não é passível de compensação, na sistemática do art. 45 da Lei nº 8.541/92, o tributo retido na fonte quando não houve a discriminação, devendo a retenção ser utilizada somente na dedução do IRPJ devido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ao final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a compensação dos valores de retenção constantes nas Dirfs com o Código de Receita 3280.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Por bem transcrever a situação fática discutida nos autos, integro ao presente o relatório de lavra da Resolução n.º 2402-000.737, desta 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção deste Colegiado, que converteu o julgamento em diligência em 15/3/2019.

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2198 a 2210) pelo qual a recorrente se indispõe contra acórdão de manifestação de inconformidade (fls. 2184 a 2192) em que a autoridade de piso considerou improcedente pedido de compensação de IRRF (código 3280, referente ao mês de 01/2007 a 09/2007) em relação a débitos da recorrente.

A decisão recorrida traz os seguintes relatos sobre o processo em apreço.

... conforme consulta aos sistemas da RFB, a contribuinte é qualificada como Operadora de Plano de Assistência à Saúde, nos termos do inciso II do art. 1º da Lei n.º 9.656, de 1998, com a redação dada pelo art. 1º da MP n.º 2.177-44, de 2001, que define como Operadora de Plano de Assistência à Saúde a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I daquele artigo, ou seja, Plano Privado de Assistência à Saúde.

Destaque-se, por oportuno, que o contrato de “Plano Privado de Assistência à Saúde” é um contrato específico, com características que lhe são próprias, regulamentado por lei, e, com preços pré ou pós estabelecidos. Vê-se a definição consignada no inciso I do art. 1º da Lei n.º 9.656, de 3 de junho de 1998:

Art. 1º (...)

I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor; (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.177-44, de 2001)

Quanto à formação do preço a ser pago às Operadoras, a Resolução Normativa RN n.º 100, de 3 de julho de 2005, da Agência Nacional de Saúde Suplementar, dispõe, em seu anexo II, item 11:

Desse modo, nem todo o contrato de Plano Privado de Assistência à Saúde implica pagamento direto pelos serviços prestados. Como visto, o preço do contrato pode ser pré-determinado, em que a contratada paga certo valor independentemente do efetivo uso do serviço. Paga-se a prestação mensal pré-estabelecida mesmo que nenhum beneficiário do contrato receba atendimento

médico no período ou, ainda, que o custo efetivo dos serviços de medicina executados em determinado mês seja maior do que a mensalidade devida.

Nesse caso, não se pode falar que houve um pagamento pelos serviços prestados pelos médicos, pois não há vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária é efetuado antes da utilização das coberturas contratadas.

Deve-se, pois, concluir 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 pré-pagamento, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, independentemente da efetiva utilização dos serviços pelo segurado, da natureza dos serviços prestados, do número de procedimentos realizados etc, não se confundem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos, não estando sujeitas, portanto, as primeiras, à retenção na fonte do imposto de renda, prevista no art. 652 do RIR/99, conforme já se manifestou a RFB em diversas Soluções de Consulta, das quais seguem abaixo algumas ementas.

...

Por outro lado, deve-se deduzir que, embora não haja incidência na fonte do imposto de renda sobre os rendimentos referentes a planos de saúde oferecidos pela requerente (cooperativa de trabalho), decorrentes de contratos pactuados com pessoas jurídicas na modalidade de pré-pagamento, as importâncias a ela pagas ou creditadas por pessoa jurídica de direito privado, relativas a serviços pessoais que lhe forem prestados pelos associados da cooperativa ou colocados à disposição, estarão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), nos termos do supracitado art. 652 do RIR/99.

Assim, a interessada foi intimada, por meio da Intimação Saort n.º 153/2013 (fls. 362/363), a informar por escrito e comprovar por meio de documentos hábeis e idôneos (como contratos, faturas etc), dentre os IRRF utilizados nas Declarações de Compensação, quais retenções decorreram de contratos cuja modalidade de pagamento refere-se somente a retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados, nos termos do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92, e não a valores predeterminados ou fixos, bem como comprovando as retenções sofridas mediante apresentação dos “Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte”. Decorrido o prazo, a interessada não se manifestou.

Sem a apresentação dos documentos solicitados, não há como atestar a natureza das operações das quais decorreram os IRRF utilizados na Declaração de Compensação em análise, ou seja, se tais retenções decorreram da prestação de serviços pessoais prestados por associados da contribuinte às pessoas jurídicas contratantes, conforme dispõe a legislação retrocitada, condição necessária para que referidas retenções pudessem ser utilizadas na compensação pleiteada.

Em 27.08.2014, a manifestação de inconformidade apresentada foi julgada improcedente pela autoridade de piso, ao argumento de que os documentos trazidos pela contribuinte não atendiam a legislação de regência, tanto por não discriminarem as despesas e custos envolvidos, como por não especificarem os serviços pessoais prestadas, circunstâncias que impossibilitaram a apuração do IRRF a recuperar em relação à operação original, razão pela qual, entendeu aquela autoridade, que restava comprovada a comprovação do alegado crédito a compensar.

Cientificada de tal decisão, a contribuinte apresentou o recurso voluntário em apreço (em 01.10.2014), ratificando o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito analisado, bem

como pedindo a homologação do crédito compensado e a realização de diligência a fim de comprovar a retenção do IRF.

É o relatório.

Este Colegiado converteu o julgamento em diligência a fim de que a auditoria realize os procedimentos a seguir, fundamentais ao deslinde do presente caso:

- 1) intimar a empresa a apresentar eventuais comprovantes de rendimentos e retenções IRF, ainda não juntados aos autos (relacionados ao período em apreço);
- 2) confeccionar demonstrativo, objetivo e fundamentado, abordando ao menos: a) as retenções compensáveis descritas nos comprovantes de rendimentos relacionados ao caso, apresentadas pela recorrente; b) as eventuais retenções compensáveis nos termos dos demais documentos apresentados; e c) as retenções compensáveis declaradas em DIRF pelos tomadores (obs: apontar nos autos o elemento de prova).
- 3) intimar novamente a recorrente, concedendo-lhe prazo para manifestar quanto à informação obtida pela auditoria durante a diligência;

A Informação Fiscal Saort nº 54/2019, fls. 2.704/2.710 consignou que:

Da análise dos documentos constatou-se apenas a apresentação das notas fiscais, estando em sua maioria ilegível e imprestável como comprovante de retenção na fonte.

Com relação ao direito à restituição do imposto há a necessidade de uma análise criterioso do contrato de prestação de serviços, porém, este não foi apresentado à fiscalização.

Igualmente não foram apresentados os “comprovantes de rendimentos” solicitados na intimação.

Sem a apresentação dos documentos solicitados não há como atestar a natureza das operações das quais decorreram os IRRF utilizados na Declaração de Compensação em análise, ou seja, se tais retenções decorreram da prestação de serviços pessoais prestados por associados da contribuinte às pessoas jurídicas contratantes, conforme dispõe a legislação retrocitada, condição necessária para que referidas retenções pudessem ser utilizadas na compensação pleiteada.

Também, no tocante a utilização do imposto de renda retido na fonte, impreterível se faz a posse do comprovante de retenção emitido pelas fontes pagadoras dos rendimentos, segundo preceitua o artigo 55 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985:

...

Diante do que foi explanado e considerando que não há valor apurado como passível de utilização a título de crédito de IRRF sobre cooperativa de trabalho relativamente ao período janeiro de 2007 a setembro de 2007, a compensação dos débitos informados nas Declarações de Compensação analisadas no presente processo não será homologada.

O contribuinte tomou conhecimento do resultado da diligência em 9/12/2019, conforme termo de ciência de fls. 2.713, e manifestou-se contrariamente aos seus achados às fls. 2.716/2.725:

Preliminarmente, a defesa acusa a autoridade na unidade de jurisdição do sujeito passivo de desvio de finalidade, por não validar o direito creditório sob alegação de que as notas fiscais apresentadas eram ilegíveis e imprestáveis e pela ausência dos contratos de prestação de

serviços. Não entende qual o critério usado na análise, pois apresentou todos os comprovantes de rendimentos, não dispondo de motivos para apresentar outros documentos, considerando-se que não foram solicitados pela Administração Tributária.

Entende que o resultado seria contraditório e inverídico, cerceia o devido processo administrativo e sua razoável duração, tendo o Auditor-Fiscal transcrito literalmente a redação já apresentada no acórdão de manifestação de inconformidade e desconsiderado os documentos carreados na diligência, inclusive não elaborando o demonstrativo objetivo e fundamentado. Como consequência, houve insubordinação aos princípios da razoabilidade e verdade material.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

A não homologação das declarações compensadas está fundamentada em dois argumentos: a) em se tratando dos pagamentos efetuados na modalidade de pré-pagamento, estes não estariam submetidos ao regime do art. 45 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Lei nº 8.981/95, porquanto os valores pagos independeriam do efetivo uso do serviço pessoal e b) com relação aos pagamentos efetuados na modalidade custo operacional, não houve a discriminação dos custos e das despesas envolvidos, nem a especificação de quais serviços foram prestados, de modo que o conjunto probatório não permitiu identificar em que incidiu a retenção na fonte, se naqueles ou noutros custos, despesas e taxas de administração, de fora da sistemática em análise.

O contribuinte rebate o primeiro ponto invocando o art. 1º da Lei nº 9.656/98, em que defende que o legislador não estabeleceu distinção quanto à forma de pagamento, se pré ou pós-estabelecido, pois ambas eram revertidas diretamente ao prestador, e a parte final do art. 652 do RIR/99, a expressão “colocados à disposição”. Quanto ao dever de discriminação dos valores correspondentes aos serviços prestados por cooperados, à luz do Ato Declaratório Cosit nº 1/93, o contribuinte declara ter juntado, por amostragem, faturas onde havia menção expressa à base de cálculo do imposto retido na fonte. E, na eventualidade de não entender procedente, resgata o precedente da própria Administração ratificando a possibilidade de as retenções incidirem sobre o valor total da fatura, assistindo-lhe, logo, o direito à compensação.

Passo a decidir.

A compensação do imposto retido na fonte por cooperativas de trabalho está prevista no art. 45 da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981/95:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 1995)

Não está em debate a possibilidade de compensação direta entre o imposto retido na fonte pelos prestadores de serviços e o imposto retido na fonte devido quando dos pagamentos (repasses) aos associados das cooperativas de trabalho.

A Política Nacional de Cooperativismo, instituída pela Lei n.º 5.764/71, instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispondo que:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

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

Contudo, dentro das atividades praticadas pelo recorrente, há a prática de atos não cooperados, tais como o pagamento efetuado por contratos com preços pré-estabelecidos, no teor da já comentada Lei n.º 9.656/98.

Referidas operações são realizadas diretamente, não através dos cooperados, com terceiros não associados, embora busquem, indiretamente, a consecução do seu objeto social. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Agravo Regimental no Recurso Especial 786.612/RS, em matéria de IRPJ e das contribuições sociais CSLL, PIS e Cofins, estabeleceu tratamento diverso em matéria de atos cooperados e não cooperados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. UNIMED. CONCEITO DE ATO COOPERATIVO TÍPICO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08.

1. A jurisprudência deste STJ já se firmou no sentido de que é legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, sendo que por faturamento deve ser compreendido o conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF. Precedentes: REsp 635.986/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 25.9.2008; REsp 1081747 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, 15.10.2009.

2. O fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Precedentes: REsp 635.986/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006; REsp 1096776/PB, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques,

julgado em 19/08/2010; AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009; AgRg no AgRg no REsp 1033732/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 1.12.2008; EDcl nos EDcl no REsp 875.388/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29.10.2008.

3. O tema referente à tributação pelo IRPJ dos atos praticados pela cooperativa com terceiros não associados já foi objeto de julgamento em sede de recurso especial representativo da controvérsia REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009.

4. No referido julgamento, embora se estivesse apreciando a hipótese específica voltada ao Imposto de Renda e não às contribuições ao PIS e COFINS, nas razões de decidir restou firmado o pressuposto de que “[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não-cooperativos’, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda” (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. Desse modo, definido que se tratam de atos não-cooperativos, não há que se falar em isenção do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS por aplicação do art. 79, da Lei n. 5.764/71.

6. Observar que nos recursos representativos da controvérsia REsp. n. 1.141.667/RS e REsp. n. 1.164.716/MG, pendentes de julgamento, e RE 598.085-RJ o que se discute não é o conceito de ato cooperativo típico (tema já abordado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009), mas sim o confronto da isenção para o ato cooperativo típico previsto no art. 79, da Lei n. 5.764/71 com o estabelecido pelo art. 15, da Medida Provisória n. 2.158-35, que restringiu as exclusões da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS somente a determinados valores ali especificados.

7. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 786.612/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2013, DJe 24/10/2013)

Destaco que, no procedimento de fiscalização, houve intimação para esclarecer quais retenções referiam-se à retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados (atos cooperados) e não a valores predeterminados ou fixos (atos não cooperados), e que não houve disputa, por parte do contribuinte, da tabela compilada pela autoridade fiscal que segregou estes daqueles. Foram nestes termos as comunicações fiscais:

### **Intimação Saort nº 039/2012**

1. Informar por escrito, dentre os IRRF sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho utilizados nas Declarações de Compensação relativas ao ano-calendário 2008, quais retenções decorreram de contratos cuja modalidade de pagamento refere-se somente a retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, e não a valores predeterminados ou fixos, comprovando por meio de documentos hábeis e idôneos (como contratos, faturas, etc), bem como comprovando as retenções sofridas mediante apresentação dos respectivos “Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte”.

### **Intimação Saort nº 361/2012**

Informar por escrito, dentre os IRRF sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho utilizados nas Declarações de Compensação relativas ao ano-calendário 2007,

quais retenções decorreram de contratos cuja modalidade de pagamento refere-se **somente a retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92**, e não a valores predeterminados ou fixos, comprovando por meio da apresentação dos respectivos **contratos e faturas**.

Em resposta, o contribuinte apresentou uma vasta documentação, dentre esta, os comprovantes de rendimentos pagos, analisados no curso da ação fiscal e reanalisados quando da conversão do julgamento em diligência, não havendo dúvidas de que houve retenções na fonte, mas tão somente se aquelas referentes a pagamentos pré-estabelecidos são enquadráveis no teor do art. 45 da Lei nº 8.541/95:

Apesar de não vincular as decisões deste Colegiado, a Solução de Consulta Cosit nº 25/2013 é bastante didática e compreensiva no trato da matéria. Veja:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Não ocorre a retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/99 sobre o pagamento de plano de saúde à cooperativa médica, na modalidade de pré-pagamento, por não haver vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas.

A prestação de serviços por terceiros não-associados, como hospitais e laboratórios, não se enquadra no conceito de ato cooperativo, sujeitando-se a incidência do Imposto de Renda. Assim sendo, se faz necessária a segregação contábil entre atos cooperativos e não cooperativos, para permitir a tributação destes últimos, conforme dispõe o art. 87 da Lei nº 5.764, de 16.12.1971.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 45 da Lei nº 8.541, de 23.12.1992; art. 652 do Decreto nº 3.000, de 26.02.1999; anexo II, item 11 da RN ANS nº 100, de 03.06.2005; e art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11.01.2012.

...

5. Conforme anexo II, item 11, da Resolução Normativa - RN nº 100, de 3 de junho de 2005, da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a cobertura assistencial contratada na forma pré-estabelecida se dá **“quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado por pessoa física ou jurídica antes da utilização das coberturas contratadas”**.

6. Nesse caso, não se pode falar que houve um pagamento pelos serviços prestados pelos médicos, pois não há vinculação direta entre o desembolso financeiro e as atividades executadas, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária é efetuado antes da utilização das coberturas contratadas.

7. Se a efetiva prestação de serviços pessoais por associados da cooperativa de trabalho, associação de profissionais, ou entidades assemelhadas, não é a causa imediata do pagamento, não incide, na espécie, a regra instituída pelo art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, base legal do art. 652 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999, RIR/99, ou seja, não há obrigatoriedade de se efetuar a retenção na fonte prescrita por esse dispositivo legal.

...

7.1. Cabe esclarecer que a prestação de serviços por terceiros não-associados como laboratórios, hospitais, clínicas cirúrgicas e de tratamento especializado como quimioterapia, hemodiálise, fisioterapia, exames especializados, como radiografia, ecografia, ressonância magnética, ultrassom, angiografia, etc não se enquadra no conceito de atos cooperativos previstos na Lei nº 5.764, de 16.12.1971, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre a Renda. Portanto, é necessária a segregação contábil das

operações decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos, para permitir a tributação destes últimos, conforme dispõe art. 87 da Lei n.º 5.764, de 1971.

7.2 Ressalte-se que nos contratos por custo operacional, nos quais o pagamento é decorrente da prestação de serviços pessoais dos médicos, haverá a retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, conforme previsto no art. 652 do RIR/99, tendo em vista ser possível definir a base de cálculo da retenção. (grifos do original)

A lógica por detrás do ato interpretativo é compreensível, pois a Constituição Federal prevê tratamento tributário adequado ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, vide art. 146, III, 'c'. Portanto, não merece o mesmo tratamento os atos mercantis (ou não cooperados), pois a atividade das cooperativas de trabalho não objetiva o lucro, no teor do art. 3º da Lei n.º 5.764/71, e não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme o p. u. do art. 79 desta Lei.

Na realidade, a cooperativa atua como intermediária da prestação de serviços dos cooperados ou associados, por conta e ordem destes. É por esta natureza que o § 1º do art. 45 da Lei n.º 8.541/92 disciplina que o imposto retido na fonte, calculado sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas referentes a serviços pessoais prestados por associados ou cooperados ou colocados à disposição (atos cooperados), possa ser compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos àqueles últimos.

Quanto aos atos não cooperados (pagamentos pré-estabelecidos ou mensalidades), as retenções sofridas somente poderiam ser utilizadas na dedução do IRPJ devido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ao final do período de apuração, até mesmo para honrar o princípio da isonomia, se e quando Cooperativas de Trabalho Médico atuam na condição de Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

O recorrente ainda argumenta que, no período abrangido pela fiscalização, a Receita Federal do Brasil exteriorizava, de forma clara, que as prestações, mesmo quando decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, seriam passíveis de retenção, trazendo como exemplo os arts. 26 e 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.234/2012.

Sobre isto, à época dos fatos geradores, referida norma não existia na legislação tributária, devendo-se retroagir à IN SRF n.º 480/2004, cujos arts. 25 e 26 eram assim redigidos:

Art. 25. Nos pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho e às associações de profissionais ou assemelhadas serão retidos, além das contribuições referidas no art. 23, o imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados, utilizando-se o código de arrecadação 3280 - Serviços Pessoais Prestados Por Associados de Cooperativas de Trabalho.

§ 1º Na hipótese de o faturamento das entidades referidas neste artigo envolver parcela de serviços fornecidos por terceiros não cooperados ou não associados, contratados ou conveniados, para cumprimento de contratos com os órgãos e entidades relacionados no art. 1º desta Instrução Normativa, aplicar-se-á, a tal parcela, a retenção do imposto de renda e das contribuições estabelecida no art. 2º desta Instrução Normativa, no percentual total, previsto no Anexo I - Tabela de Retenção, de:

I - 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147, no caso de serviços prestados com emprego de materiais; ou

II - 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6190, para os demais serviços.

§ 2º Para efeito das retenções de que trata o § 1º deste artigo, as cooperativas de trabalho e as associações de profissionais ou assemelhadas deverão segregar, em seus documentos fiscais, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados das importâncias que corresponderem aos demais serviços fornecidos diretamente pelas cooperativas (atividade específica), bem assim, emitir fatura separada relativa aos serviços prestados por terceiros não cooperados, contratados ou conveniados, para atendimento de demandas contratuais.

Art. 26. Nos pagamentos efetuados às cooperativas ou associações médicas, as quais, para atender aos beneficiários dos seus planos de saúde, subcontratam ou mantêm convênios para a prestação de serviços de terceiros não cooperados, tais como: profissionais médicos e de enfermagem (pessoas físicas); hospitais, clínicas, casas de saúde, prontos socorros, ambulatórios e laboratórios, etc. (pessoas jurídicas), por conta de internações, diárias hospitalares, medicamentos, fornecimento de exames laboratoriais e complementares de diagnose e terapia, etc., será apresentada duas faturas, observando-se o seguinte:

I - no caso das associações médicas:

...

II - no caso das cooperativas médicas:

a) uma fatura, segregando as importâncias recebidas por conta de serviços pessoais prestados por pessoas físicas associadas da cooperativa (serviços médicos e de enfermagem), das importâncias recebidas pelos demais bens ou serviços (taxa de administração, etc.), cabendo a retenção:

1 - de 1,5% de imposto de renda sobre a quantia relativa aos serviços pessoais prestados por seus associados, sob o código de arrecadação 3280 - Serviços Pessoais Prestados Por Associados de Cooperativas de Trabalho; e

2- da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total de 3,65% (três inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), na forma estabelecida no inciso II do art. 23 desta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

b) outra fatura, referente aos serviços de terceiros não cooperados (pessoas físicas ou jurídicas), a qual deverá segregar as importâncias referentes aos serviços prestados, da seguinte forma:

1 - serviços médicos em geral prestados por pessoas físicas (médicos, dentistas, anestesistas, enfermeiros, etc.), e serviços médicos em geral, não compreendidos em serviços hospitalares, prestados por pessoas jurídicas, por conta de consultas médicas, exames laboratoriais, radiológicos, fisioterapias e assemelhados, cabendo a retenção, no percentual total de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 6190 (demais serviços);

2 - serviços hospitalares nos termos do art. 27 desta Instrução Normativa, cabendo a retenção e recolhimento, no percentual total de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 6147.

§ 1º Na hipótese de emissão de documentos fiscais sem observância das disposições previstas nos incisos I e II deste artigo, a retenção do imposto de renda e das contribuições se dará sobre o total do documento fiscal, no percentual de 9,45% (nove

inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 6190 (demais serviços), do Anexo I - Tabela de Retenção, desta Instrução Normativa.

§ 2º Nos pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho médico, administradoras de plano de saúde e seguro saúde, a retenção a ser efetuada é a constante da rubrica “demais serviços”, no percentual de:

a) 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 6190, para os planos de saúde; e

b) 7,05% (sete inteiros e cinco centésimos), sob o código 6188, para o seguro saúde. (grifei)

A inteligência desta norma não diverge da argumentação presente, mas a reforça. O *caput* do art. 25 repete a sistemática apreendida do art. 45 da Lei nº 8.415/92, enquanto o § 1º revela qual deverá ser o tratamento referente aos serviços fornecidos por não cooperados ou não associados, hipótese comum em se tratando de planos de assistência à saúde, tendo tratamento tributário diferenciado a começar pelas alíquotas e códigos de receita que deverão ser informados nas declarações prestadas à RFB. Já o § 2º estabelece a obrigatoriedade de a fatura discriminar quais são os serviços prestados por cooperados e associados daqueles fornecidos por não cooperados ou não associados. O inc. II do art. 26 especifica a norma para cooperativas de trabalho médico.

Em se tratando da expressão “colocados à disposição”, na parte final do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.514/92, esta se refere exclusivamente aos associados das cooperativas. Assim, ao atuar como Operadora de Plano de Assistência à Saúde, a recorrente não está disponibilizando somente os serviços pessoais de seus associados, mas de toda a rede credenciada, nela incluída os prestadores não associados, sobre os quais é inaplicável a regra do art. 45.

**Sendo assim, neste ponto, prescindível imiscuir-se nos comprovantes de rendimentos, porquanto a matéria não é de fato, mas de direito, devendo a glosa da compensação ser mantida.**

Acerca da ausência de discriminação apropriada nas faturas opostas à fiscalização, em se tratando da modalidade custo operacional, esta sim, submetida a sistemática do art. 45 da Lei nº 8.541/92, não se está tratando de matéria de direito, pois a fiscalização e a recorrente reconhecem a exigência de fazê-lo, contida no Ato Declaratório Cosit nº 1/93, mas de provas.

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

Em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que, para fins de retenção do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de cinco por cento<sup>1</sup>, sobre as importâncias pagas ou creditadas, pelas pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, deverá ser observado o seguinte:

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

---

<sup>1</sup> A alíquota de cinco por cento era anterior à modificação legislativa introduzida pela Lei nº 8.981/95, que reduziu a alíquota para um e meio por cento.

Aqui, também ratifico os achados da autoridade fiscalizadora, pois não considero que a mera presença da rubrica Serviços Coop. (Demonst. Faturamento) em Faturas de Serviço se preste a ser prova apta e idônea a conferir certeza e liquidez ao crédito requerido pelo sujeito passivo. Ainda mais por haver faturas em que a rubrica “IR Lei 8541/92 ART. 45” apresenta um valor divergente daquele anterior.

Nas hipóteses de comprovação de direito creditório do contribuinte contra a Fazenda Nacional, os documentos por este produzidos (ex: notas fiscais, faturas etc) devem ser apreciados e valorados com maior escrutínio, a fim de não advir prejuízo irreversível ao Erário decorrente da homologação indevida da compensação declarada.

Pois a aferição da certeza e da liquidez do crédito tributário exige mais do que a apreciação de provas produzidas pelo próprio contribuinte em favor de seu direito postulado.

Se a escrituração contábil mantida em observância às disposições legais faz prova dos fatos nela registrados apenas quando estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos aptos a este fim, na dicção do art. 967 do RIR/2018, assim também deve ser analisada a situação das faturas trazidas aos autos.

Entretanto, se as faturas não são documentos aptos à destacar os serviços pessoais praticados por associados da cooperativa, quais seriam? Aqueles que ajudassem na convicção de que os serviços cooperativos descritos fossem **exclusivamente** serviços pessoais prestados por associados da cooperativa, p. ex., documentos particulares que evidenciasse, de forma analítica, quais foram os serviços cooperativos, de modo que a autoridade fiscal pudesse avaliar se atendem aos requisitos exigidos na Lei.

Sobre a força probante dos documentos particulares, recordo que este comprovam a ciência, mas não o fato em si, na força do p. u. do art. 408 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal.

**Portanto, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de provar o fato constitutivo de se direito à compensação, nos termos do art. 373, I, do CPC, devendo ser mantida a glosa.**

Nesta hipótese, a Solução de Consulta Cosit nº 17/2002, invocada pelo recorrente quando de sua manifestação de inconformidade, ensina que:

EMENTA: COOPERATIVAS DE TRABALHO. RETENÇÕES POR ÓRGÃOS PÚBLICOS. As cooperativas de trabalho deverão segregar, em suas notas fiscais ou faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas cobrados na fatura (taxa de administração, etc.), bem assim emitir fatura separada, relativa aos serviços prestados por terceiros não associados. **A emissão de documentos sem observância das disposições acima sujeitará à retenção e o recolhimento do Imposto de Renda, da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, sobre o valor total da Nota Fiscal ou Fatura, sob o código de receita 6190 (demais serviços), do Anexo I - Tabela de Retenção.**

Assim, a não segregação ou discriminação dos serviços pessoais praticados por associados ou cooperados desautoriza o contribuinte a recorrer à sistemática do art. 45 da Lei nº 8.541/92, por não estar individualizado o ato cooperado, implicando no tratamento como se atos

não cooperados fossem. Deste modo, as retenções sofridas somente poderiam ser utilizadas na dedução do IRPJ devido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ao final do período de apuração.

Tecerei ainda considerações sobre a conversão do julgamento em diligência e seus achados.

Após a decisão colegiada que converteu o julgamento em diligência, o sujeito passivo fora intimado a apresentar os comprovantes de rendimentos pagos ou creditados correspondentes às DCOMPs em análise, tendo reexibido aqueles oportunizados na ação fiscal, logo não inovando em matéria probatória.

A existência de inconsistências na Informação Fiscal, como apontadas na petição em resposta, não invalida o procedimento fiscal de glosa de compensações, mesmo porque suas conclusões servem meramente à formação do convencimento deste Colegiado, vide os arts. 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72, que pode desconsiderá-las caso assim entenda ser o caso. Ou seja, a Informação Fiscal *in casu* não constitui obrigação jurídico-tributária, como realizara o Despacho Decisório, daí porque inapta a produzir as nulidades invocadas (desvio de finalidade, violação dos princípios da razoabilidade, verdade material e duração razoável do processo), quando não, apenas o retorno à unidade de origem para refazer o trabalho.

De fato, as notas fiscais e os contratos de prestação de serviços a que a autoridade fiscal reporta-se a seguir somente podem referir-se àqueles apresentados durante a ação fiscal, pois, decerto, não houve intimação proveniente da diligência fiscal caminhando neste sentido, devendo referidas considerações serem ignoradas.

Da análise dos documentos constatou-se apenas a apresentação das notas fiscais, estando em sua maioria ilegível e imprestável como comprovante de retenção na fonte.

Com relação ao direito à restituição do imposto há a necessidade de uma análise criterioso do contrato de prestação de serviços, porém, este não foi apresentado à fiscalização.

Quanto ao parágrafo a seguir, entendo que a autoridade fiscal queria explicitar que não foram apresentados comprovantes de rendimentos que já não eram de seu conhecimento na glosa de compensações, devendo também este trecho não interferir em nosso convencimento.

Igualmente não foram apresentados os “comprovantes de rendimentos” solicitados na intimação.

Pessoalmente, entendo que a diligência era prescindível, daí porque não interferiu na formação do convencimento deste Conselheiro. A um porque a subsunção dos pagamentos pré-estabelecidos (ou atos não cooperados) à sistemática do art. 45 da Lei n.º 8.541/92 tratava-se de matéria de direito, não de fato. A dois porque a diligência não se presta a suprir insuficiência de instrução probatória, a fim de que o contribuinte saneasse a ausência de discriminação dos serviços pessoais praticados por associados ou cooperados constantes nas Faturas de Serviços. Finalmente, como salientado pela defesa na manifestação de inconformidade, em instante algum houve questionamento, por parte da autoridade fiscalizadora, quanto a efetiva retenção na fonte, eis porque dispensável a reanálise dos comprovantes de rendimentos pagos que, repito, não eram fulcrais à resolução do litígio.

Concluo mencionando que o pedido de arquivamento do processo, em respeito à razoável duração do processo, não pode ser atendido por ausência de supedâneo legal.

## **CONCLUSÃO**

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem