



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16048.720126/2014-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.319 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente UNIMED DE TAUBATE COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA EM RAZÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGUMENTO TRAZIDO NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há nulidade por preterição do direito defesa (art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 - PAF) quando a decisão de primeira instância não inovou em argumento, mas analisou questão jurídica trazida pela Recorrente por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade e prejudicial ao julgamento do mérito.

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

Ano-calendário: 2009

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar a proposta de diligência proposta pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, tendo sido acompanhado pelo conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso; no mérito, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que dava provimento parcial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Salvador, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente compensação declarada, lastreada com crédito do Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 101.650,84, apurado pela Recorrente no ano-calendário 2009.

2. O presente processo refere-se as seguintes DCOMP, conforme Despacho Decisório (fls. 468/472):

PER/DCOMP	CRÉDITO DECLARADO	CRÉDITO RECONHECIDO	VALOR NÃO RECONHECIDO	SITUAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES
36167.69332.200509.1.3.05-4874	29.006,71	10.112,21	18.894,50	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
42262.30292.170609.1.3.05-7548	27.440,63	9.381,00	18.059,63	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
33842.16823.200709.1.3.05-2660	29.838,57	9.475,55	20.363,02	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
05414.91663.200809.1.3.05-4662	32.510,79	11.045,54	21.465,25	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
15021.81346.180909.1.3.05-2619	29.774,42	11.407,53	18.366,89	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
42518.77198.201009.1.3.05-0420	25.772,45	10.659,75	15.112,70	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
15395.35378.061109.1.3.05-9542	34.694,92	11.742,32	22.952,60	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
09197.61080.171209.1.3.05-2408	30.218,12	12.186,71	18.031,41	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
39168.95261.190110.1.3.05-1758	35.773,11	15.452,99	20.320,12	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
06104.22937.180210.1.3.05-8529	208,45	187,24	21,21	PARCIALMENTE HOMOLOGADA
	275.238,17	101.650,84	173.587,33	

3. Em manifestação de inconformidade (fls. 490 – arquivo não paginável – Pasta 1), o sujeito passivo alegou, em preliminar, ter havido decadência da exigência relativa a abril de 2009 na DCOMP nº 36167.69332.200509.1.3.05-4874, pois a notificação da não homologação ocorreu em 12.05.2014; no mérito, defendeu que, apesar de as fontes pagadoras não terem declarado corretamente a DIRF ou emitido os comprovantes de rendimento, ter demonstrado o destaque do IRRF nas faturas, cujas retenções podem ser demonstradas e confirmadas via extratos bancários; aduziu que, por ser cooperativa médica, operadora de plano de saúde, qualquer lucro ou faturamento é do cooperado, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, sujeitando-se, portanto, às regras do art. 652 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

4. A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 612/618) para afastar a alegação de decadência, pois a DCOMP se traduz em instrumento de confissão de dívida, além disso, a DCOMP nº 36167.69332.200509.1.3.05-4874, sobre a qual foi suscitada decadência, foi transmitida em 19.05.2009 e o débito pretensamente compensado refere-se ao período de apuração de abril de 2009, tão pouco há de falar em homologação tácita, pois a ciência do Despacho Decisório se deu em 12.05.2014, dentro do prazo previsto no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996; quando ao mérito, entendeu a autoridade julgadora que o IRRF sob litígio não incidiu sobre receitas de serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, mas sobre receitas de venda com planos de saúde na modalidade pré-estabelecido. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

COOPERATIVA MÉDICA. PLANO DE SAÚDE. PREÇO PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO INDEVIDA DE IR. COMPENSAÇÃO.

O imposto de renda retido indevidamente da cooperativa médica, quando do recebimento de pagamento efetuado por pessoa jurídica, decorrente de contrato de plano

de saúde a preço pré-estabelecido, não pode ser utilizado para compensação com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, mas sim na dedução do IRPJ devido pela cooperativa ao final do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 646/700), a Recorrente aduz que a r. decisão é nula ao inovar no argumento jurídico, que não constava no Despacho Decisório, com a consequente impossibilidade de que pudesse impugná-los; informa que os créditos homologados pela autoridade competente referem-se a contratos da modalidade pré-pagamento e que a r. decisão reconhece que foram reconhecidos valores superiores ao devido; entende que não cabe à autoridade julgadora se sobrepor ou suprir os critérios que balizaram a emissão do despacho decisório; que os contratantes efetivamente efetuaram as retenções com base no art. 652 do RIR/99 e que as cooperativas, operadoras de plano de saúde, não estão sujeitas à retenção do IRPJ, nos termos do art. 647 do RIR/99; quando ao mérito, defende que os valores não reconhecidos no Despacho Decisório o foram por ausência de comprovação, isto é, que não aquela decisão não levou em consideração o tipo de contrato que deu origem a cada receita; que a interpretação correta do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1991 (art. 652 do RIR/99), é de não distinguir a espécie de cooperativa de trabalho, isto é, deve haver sempre a retenção do IRRF, pois é intermediária de dois polos, os usuários de plano de saúde e os prestadores de serviços; alega que até a publicação da Solução de Consulta nº 465, de 2009, formulada pela Recorrente, pairava dúvida quanto à aplicabilidade da retenção com base no art. 652 do RIR/99; defende que atua como representante em benefício do cooperado e que qualquer lucro ou receita pertence a esse, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, razão pela qual entende não auferir capacidade contributiva pela prática de atos cooperativos; relata posicionamento do STF (RE nº 598.085 e 599.362) sobre a incidência de tributação sobre atos externos das cooperativas, atos com não cooperativados (terceiros) e que o Tribunal não se manifestou sobre a incidência de tributação sobre atos cooperativos (atos internos), que foram objeto de outros processos (RE nº 672.215 e 597.315, o primeiro eleito como de Repercussão Geral e não definitivamente julgado até a apresentação do Recurso), para concluir que estaria submetido às regras e retenção do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992; aduz que os documentos acostados suprem a necessidade dos comprovantes de rendimento ou em DIRF, nos termos da Súmula CARF nº 143, para tanto junta exemplo de documentação suporte juntada ao processo; subsidiariamente, requer sejam reconhecidas as retenções relativas a contratos celebrados na modalidade de custo operação, isto é, aqueles celebrados na modalidade pré-pagamento com parcela variável (coparticipação); requer ainda a conversão do presente julgamento em diligência, onde apresenta quesitos.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 10.06.2020, conforme Aviso de Recebimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (fls. 642), portanto o Recurso Voluntário apresentado em 10.07.2020, conforme Termo de Análise de

Solicitação de Juntada (fls. 644/645), é **tempestivo** e, por preencher os demais requisitos processuais, dever ser conhecido.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

8. Alega a Recorrente que a decisão proferida pela DRJ é nula por inovar em argumento que não constava no despacho decisório, com a consequente impossibilidade de que pudesse impugná-los, e que que não cabe à autoridade julgadora se sobrepor ou suprir os critérios que balizaram a emissão do despacho decisório.

9. Aduz que os contratantes efetivamente efetuaram as retenções com base no art. 652 do RIR/99 e que as cooperativas, operadoras de plano de saúde, não estão sujeitas à retenção do IRPJ, nos termos do art. 647 do RIR/99.

10. O Despacho Decisório fundamenta o reconhecimento parcial de R\$ 101.650,84 do crédito total pleiteado, no valor de R\$ 275.238,17, constante nas DCOMP objeto do presente processo a não comprovação em DIRF de parte das retenções, no valor de R\$ 175.587,33.

11. Na manifestação de inconformidade (fls. 490 – arquivo não paginável – Pasta 1), a ora Recorrente, apresenta o argumento de que as retenções se deram com base no art. 652 do então RIR/99, conforme o seguintes excertos:

Nesse contexto, fato é que, as sociedades cooperativas de trabalham sujeitam-se à retenção do Imposto de Renda prevista no art. 652, § 1º, do Decreto nº 3.000/99 exatamente por **intermediarem** os serviços prestados pelos médicos cooperados aos usuários dos planos de saúde.

[...]

Portanto, se tal retenção foi procedida, por óbvio que deve obedecer à sistemática de compensação autorizada pelo artigo 652 do RIR pela singela constatação de que as **sociedades cooperativas, como é o caso da Manifestante, não estão sujeitas a qualquer outra capitulação legal de retenção** que não a prevista naquele artigo que autoriza a compensação pleiteada e indevidamente glosada.

[...]

Porém é incontroverso o direito creditório existente em benefício da cooperativa, haja vista as retenções do IRRF **procedidas pelas fontes pagadoras** que somente poderia estar capitulado no artigo 652, por se tratar de sociedade cooperativa. (grifos no original)

12. Mais adiante, na sua manifestação de inconformidade, ou seja, após a contextualização jurídica que entendia cabível ao caso, a ora Recorrente adentra na questão probatória:

Confirmando a suscetibilidade a erros no preenchimento da DIRF e, consequente fragilização como único meio de prova, como procedido pelo Fisco no presente caso, tem-se o entendimento, inclusive de Delegacias Regionais de Julgamento.

[...]

De mais a mais, tenha-se que, fosse a estreita correspondência entre o pedido de compensação do prestador e a DIRF preenchida pelo tomador condição para o reconhecimento e a utilização do crédito, as sociedades cooperativas nunca poderiam

proceder a compensação dos tributos retidos ao logo (sic) do ano-calendário, já que a entrega de tais declarações dá-se somente ao final daquele.

13. Resta claro que r. Decisão não inovou em argumento, mas analisou questão jurídica trazida, pela ora Recorrente, por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, isto é, sobre a subsunção da regra do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992 (art. 652 do então RIR/99) à parcela não reconhecida e sobre a qual se refere o litígio.

14. Essa questão, assim como trazido na Manifestação de Inconformidade é questão prejudicial à análise do segundo argumento, isto é, a possibilidade de se fazer prova da retenção com outros elementos probatórios em substituição as informações constantes em DIRF ou comprovantes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras.

15. O art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, define, no âmbito do contencioso, duas hipóteses de nulidade. A primeira são as decisões proferidas por autoridade incompetente e a segunda quando algum ato decisório foi efetuado com preterição do direito de defesa.

16. Não houve preterição do direito de defesa, com a consequente impossibilidade de que a ora Recorrente pudesse impugnar tais argumentos, pois a autoridade julgadora de primeira instância se manifestou nos estritos limites da lide, determinados pela manifestação de inconformidade, documento equivalente à impugnação do lançamentos de ofício, ou seja, documento que, nos termos do art. 14 do PAF, instaura a fase litigiosa do processo.

17. O fato de a autoridade julgadora ter em primeiro plano analisado a questão jurídica, que tem caráter prejudicial em relação ao aspecto probatório, não se traduz em nulidade, em especial quando essa questão foi trazida pela própria Recorrente.

Mérito

18. Permanece em litígio em grau recursal dois argumentos: (i) a ausência da DIRF ou dos comprovantes de rendimentos seriam suficientes para o não reconhecimento do indébito do IRRF; e (ii) se a retenção procedida pelo tomador se caracteriza na hipótese do art. 652 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

19. Alega a Recorrente que não tem qualquer poder para exigir dos tomadores de serviço a correta declaração em DIRF e que apresentou elementos outros suficientes para demonstrar a ocorrência das retenções, inclusive com base em documento (faturas emitidas) e documentos emitidos por terceiros (comprovantes bancários de recebimento pelo valor líquido).

20. O CARF firmou entendimento de que o comprovante de retenção não é o único documento hábil para comprovar a retenção do imposto, conforme Súmula CARF nº 143, que tem natureza vinculante em âmbito administrativo, por força da Portaria ME nº 410, de 2020, *in verbis*:

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.

21. Ou seja, em tese assistiria razão à Recorrente, caso os documentos juntados fossem objeto de análise em procedimento de diligência, destinado a verificar se a documentação

acostada demonstrasse o fato alegado, isto é, de que houve retenção do IRRF passível de compensação com o IRRF devido, nos termos do art. 652 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que possuiria seguinte redação:

Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas

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

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

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 2º).

21.1. Atualmente, a matéria é regulada de maneira similar no art. 719, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018):

Art. 719. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por seus associados ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, caput) .

§ 1º O imposto sobre a renda retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, pelas associações ou pelas assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, § 1º) .

§ 2º O imposto sobre a renda retido na forma prevista neste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, a associação ou a assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, § 2º) .

22. Todavia, há uma prejudicial à determinação para a análise dos documentos juntados, isto é, definir se as retenções sofridas pela Recorrente se enquadram no art. 652 do RIR/99.

23. Sobre esse ponto, a Recorrente alega que até a publicação da Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 465, de 2009, formulada pela própria, pairava dúvida quanto a aplicabilidade da retenção com base no art. 652 do RIR/99.

24. A Recorrente é Cooperativa de Trabalho Médico, qualificada como Operadora de Plano de Assistência à Saúde, nos termos no art. 1º, II, da Lei nº 9.656, de 1998:

Art. 1º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui

estabelecidas, as seguintes definições: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

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 nº 2.177-44, de 2001)

II - Operadora de Plano de Assistência à Saúde: 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 deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

III - Carteira: o conjunto de contratos de cobertura de custos assistenciais ou de serviços de assistência à saúde em qualquer das modalidades de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo, com todos os direitos e obrigações nele contidos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001) (g.n.)

25. A forma de remuneração dos serviços prestados pela Recorrente se dá na modalidade pré-estabelecida, ou seja, quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado por pessoa física ou jurídica antes da utilização das coberturas contratadas, conforme Resolução Normativa nº 100, de 2005, Anexo II, item 11, da Agência Nacional de Saúde Suplementar.

26. Nesse modelo, é efetuado o pagamento de uma prestação mensal pré-determinada, que não está vinculada à efetiva prestação de serviço médico no período ou ao custo dos serviços de medicina executados.

27. Em resumo, não há relação direta entre o desembolso financeiro pelo contratante e as atividades executadas pelos prestadores de serviço associados, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária é efetuado antes da utilização das coberturas contratadas, que sequer podem resultar em serviços pessoais prestados por associados da cooperativa.

28. Dessa forma, não restam dúvidas que os valores pagos pelos contratantes, na modalidade de prestação pré-estabelecida, à Cooperativa de Trabalho Médico, na condição de Operadora de Planos de Assistência à Saúde, não se confundem com eventuais receitas com a prestação de serviços profissionais médicos.

29. A consequência lógica é a não subsunção das receitas na modalidade de prestação pré-estabelecida ao art. 652, do então RIR/99.

30. Essa foi a conclusão da Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 465, de 2009, isto é, de que não estão sujeitas à retenção do IRRF as importâncias pagas às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de plano de assistência à saúde, relativos a contratos que estipulem valores fixos de remuneração, independentemente da utilização dos serviços pelos usuários da contratante.

31. Sobre os precedentes do STF trazidos na peça recursal (RE nº 598.085 e 599.362), que versam sobre a incidência de tributação sobre atos externos das cooperativas, atos com não

cooperativados (terceiros) e o fato de que a Corte Constitucional não se manifestou sobre a incidência de tributação sobre atos cooperativos (atos internos), que são objeto do RE nº 672.215/CE, onde o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral e não definitivamente julgado, tal fato é irrelevante para solução da presente lide, posto que não está sob litígio a amplitude dos denominados atos internos, entre as cooperativas e os cooperados, mas se os valores pleiteados pela Recorrente se subsumem à regra do art. 652 do então RIR/99, fato que, conforme consignado, não se aplicam.

32. A inaplicabilidade do art. 652 do então RIR/99 em situação idêntica foi objeto do Acórdão nº 1402-004.141, materializado com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010

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

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

(Acórdão nº 1402-004.141, sessão de julgamento 17.10.2019, Relatoria Caio Cesar Nader Quintella)

33. Destaca-se nesse julgado, o seguinte excerto no voto do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

Pois bem, no entender deste Conselheiro, claramente, a norma acima transcrita visa garantir a neutralidade da oneração pelo IRRF dos atos e serviços prestados pelos associados a pessoas jurídicas, incidente na entrada de receitas da cooperativa, por meio da sua compensação com o repasse dos valores angariados e percebidos aos membros da cooperativa.

Ocorre que, tal sistemática não se destina a reger as compensações referentes à oneração pelo IRRF de atos diversos, praticados pelas cooperativas, que não são diretamente prestados ou imputáveis ao desempenho efetivo de seus associados, mormente aqueles de natureza mercantil, comercialmente ordinários.

Posto isso, em relação a essas receitas percebidas por cooperativas em relação a contratações de planos de saúde, na modalidade pré-fixada, desvinculada de serviços efetivamente percebidos, que inclusive consideram elementos atuariais na sua determinação, o tema já foi muito explorado na jurisprudência judicial e administrativa tributária.

[...]

Ora, uma vez que tais receitas tem tratamento tributário ordinário, sujeito à tributação e compensação pelas normas gerais do sistema tributário, destinadas aos demais contribuintes, não haveria em se falar de compensação de tal recolhimento, ainda que indevido, de IRRF sobre as receitas de venda de planos de saúde com o IRRF

incidente e descontado dos pagamentos feitos aos associados da cooperativa. A norma especial do art. 652 do RIR/99 é inaplicável às circunstância apuradas.

Por fim, registre-se que, ainda que se alegue, finalisticamente, que os valores recebidos nessas vendas de planos de saúde por monta pré-fixada são revertidos aos associados, tal afirmação e eventual constatação consequencial, ampla e abstrata, não bastam para permitir a aplicação de tal sistemática específica na compensação do IRRF retido sobre tais receitas tributáveis.

34. Na mesma linha, são os seguintes julgados do CARF, que concluem sobre a impossibilidade de compensação do IRRF retido indevidamente da cooperativa médica:

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

Ano-calendário: 2007

DCOMP. CRÉDITO IRRF DE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.

Há de se reconhecer a parcela de crédito de IRRF de cooperativa, mesmo que o contribuinte não apresente o Comprovante Anual de Retenção na Fonte, quando o mesmo demonstra a retenção através de documentação hábil e idônea.

Por outro lado, não se reconhece o crédito de IRRF de cooperativa, quando a retenção se originou de pagamento de planos de saúde e não há comprovação de que a receita correspondente foi oferecida à tributação.

(Acórdão nº 1301-005.595, sessão de julgamento 19.08.2021, Relatoria Giovana Pereira de Paiva Leite)

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

Ano-calendário: 2012

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

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

(Acórdão nº 1301-005.467, sessão de julgamento 22.07.2021, Relatoria Rafael Taranto Malheiros)

35. Não se está, portanto, discordando do afirmado pela Recorrente, de que os serviços de intermediação prestados por cooperativas de trabalho operadora de planos de saúde não se submeteriam à regra do art. 647 do então RIR/99, onde a hipótese de retenção do IRRF se dá quando há pagamento pela prestação de serviços caracterizados como de natureza profissional. Se a retenção pela fonte pagadora se deu pela equivocada aplicação desse dispositivo, trata-se de retenção indevida.

36. Ainda para fins de registro, consigna-se que não se está negando eventual direito creditório decorrente de retenção do IRRF, que poderia, conforme Súmula CARF nº 143, ser objeto de comprovação por outros elementos probatórios, portanto, não se limitando ao comprovante de rendimentos emitido pelas respectivas fontes pagadoras, todavia, eventual indébito poderia ser compensado com o IRPJ devido pela Cooperativa, incidente sobre os resultados dos atos não cooperativados ou objeto de repetição via saldo negativo.

37. Sobre os pedidos subsidiários formulados pela Recorrente, no sentido que sejam reconhecidas as retenções relativas a contratos celebrados na modalidade de custo operação e a conversão do presente julgamento em diligência, em razão da prejudicial que afastou a aplicação do art. 652 do então RIR/99 ao caso concreto, tais pedidos são despiciendos, pois em nada contribuem para mudar a natureza jurídica dos eventuais valores indevidamente retidos.

Conclusão

38. Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

Declaração de Voto

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela UNIMED, em face de decisão de DRJ, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, sob o argumento de que não foi demonstrada à saciedade, a certeza e a liquidez do direito creditório indicado na declaração de compensação analisada, mantendo-se, assim, a decisão da DRF, pela glosa parcial da compensação procedida, para reconhecer apenas as retenções confirmadas em DIRF ou Informe de Rendimentos pelas fontes pagadoras.

O i. Relator manteve incólume a decisão da DRJ, ressaltando, em sua decisão, que o litígio que se apresenta diz respeito a dois argumentos: (i) se a ausência da DIRF ou dos comprovantes de rendimentos seriam suficientes para o não reconhecimento do indébito do IRRF; e (ii) se a retenção procedida pelo tomador se caracteriza na hipótese do art. 652 do então RIR/99.

Quanto ao primeiro argumento, ressaltou o Relator que o CARF editou a Súmula CARF nº 143, de natureza vinculante no âmbito administrativo, no sentido de que a prova do imposto de renda

retido na fonte não se faz exclusivamente por meio do comprovante e retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Nesse sentido, prossegue dizendo que assistiria razão à Recorrente, caso os documentos juntados fossem objeto de análise em procedimento de diligência, destinado a verificar se a documentação acostada demonstraria a ocorrência de retenção do IRRF passível de compensação do IRRF devido, nos termos do art. 652 do RIR/99.

Porém, entendeu haver uma prejudicial à determinação para a análise dos documentos juntados, qual seja, de definir se as retenções sofridas pela Recorrente se enquadrariam na disposição do art. 652 do RIR/99.

Em seu sentir, o fato da remuneração dos serviços prestados pela Recorrente ocorrer na modalidade pré-estabelecida, implicaria na falta de subsunção destas receitas ao art. 652 do RIR/99, deduzindo-se daí que ainda que existentes tais retenções, o montante não poderia ser utilizado para a compensação direta com o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados, por se tratarem de atos diversos.

Assim, em razão dessa prejudicial levantada, a retenção sofrida pela Recorrente seria em tese indevida.

Porém aqui, partindo-se deste entendimento de que se trata de retenções indevidas, a meu ver, haveria uma nulidade a ser sanada. É que tal entendimento vai na direção contrária à decisão proferida pela Autoridade Administrativa que primeiro analisou o pleito, em clara alteração do critério jurídico por ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, por ser defeso ao julgador alterar, no caso, o fundamento do Despacho Decisório (DD), inovando-o, em prejuízo ao Contribuinte. A decisão administrativa proferida em DD, sem dúvida, é elemento essencial ao exercício do direito de ampla defesa do contribuinte, e não pode ser ignorada, pelo julgador administrativo, para alterar sua fundamentação.

Em outras palavras, proferida a decisão administrativa, em sede de Despacho Decisório, reconhecendo parcialmente o crédito postulado, não pode o julgador, ainda que em grau de recurso, alterar o critério antes estabelecido. Por óbvio, que se a DRF entendesse que o crédito postulado seria incompatível com a disposição prevista no art. 652 do RIR/99, indeferia de plano o pleito e não homologaria parcialmente a compensação declarada, nos moldes do pedido do Contribuinte. Mas, não foi isso que ocorreu.

Nessa direção, a presente discussão (de considerar as retenções devidas) deve desenvolver-se no plano das provas. Em defesa, o contribuinte sustentou o reconhecimento do direito creditório do IRRF retido, apresentando, em comprovação, cópias das faturas emitidas, acompanhadas dos respectivos extratos bancários, com o fim de demonstrar o depósito em conta corrente líquido do imposto questionado, tudo com o fim de comprovar a EXISTÊNCIA das retenções.

Investir no aprofundamento das provas atinentes a existência das referidas retenções passa pela investigação se o valor líquido efetivamente recebido pela Cooperativa, em pagamento vinculado às faturas de prestação de serviço, é diferente do valor bruto cobrado, e qual a natureza dessas retenções.

Ora, partindo-se do pressuposto de que o serviço de intermediação não sofre retenção na fonte, conforme reiteradamente decidido pela Receita Federal em Soluções de Consultas (Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal da 6ª Região. Solução de Consulta nº 26, de 07 de Março

de 2008); (Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal da 8ª Região. Solução de Consulta nº 01 de 04 de janeiro de 2008), deduz-se que, salvo provas em contrário, os valores retidos referem-se à determinação da disposição do artigo 652 do RIR/99, cuja natureza é antecipadora do IRRF posteriormente retido pela cooperativa sobre a produção repassada ao cooperado, rendimento este tributável na pessoa física dos associados.

Nesse rumo, penso ser irrelevante a ausência de destaque ou incorreções das retenções em parte das faturas, tendo em vista que tais retenções são comprovadas também por outros meios, essencialmente por extratos bancários, comparando-se o valor da fatura e o efetivamente pago.

Assim, ultrapassando-se a questão da prejudicial levantada, é necessário a conversão do julgamento em diligência, a fim de se aferir a existência e a natureza das retenções.

A respeito da natureza, ainda que se considere tais retenções indevidas (crédito), como sugere o i. Relator, ainda assim se faz necessária a diligência.

É que considerando-as indevidas, as retenções passarão a ter a mesma natureza de pagamento indevido, e aí, divergindo do voto do Relator também nesse ponto, não há necessidade de serem vinculadas aos ditames do artigo 652 do RIR/99, de forma a restringir a sua utilização para o momento de pagamento aos associados ou para o ajuste.

Da mesma forma como ocorre, por exemplo, nas estimativas consideradas indevidas, o indébito, para fins de restituição ou compensação, é caracterizado na data do recolhimento considerado indevido, não necessitando que se aguarde o ajuste para fazê-lo (Sumula CARF 84: “É possível a caracterização do o indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa”).

Por outro lado, a respeito da discussão sobre a legitimidade da Recorrente para pleitear o crédito aqui em discussão, pelo fato da Cooperativa não ser uma beneficiária de pagamento que tenha sofrido uma retenção, e, por isso, não teria ela qualquer direito sobre o valor recolhido pelos tomadores a título de retenção, considero a mesma parte legítima sim para o pleito.

De acordo com o artigo 166 do CTN, a Cooperativa detém a legitimidade para pleitear a restituição, e conseqüentemente utilizar tal valor em compensação, pois assumiu o referido encargo financeiro, registrando, em conta de ativo, em tese, o valor do tributo indevidamente retido.

Desta forma, penso estar claro, frente a esta disposição do CTN, que uma retenção indevida promovida pela fonte pagadora relativamente a recolhimentos indevidos de tributos cujo encargo financeiro é transferido a outrem, como é o caso de retenções reputadas indevidas de tributos pela fonte pagadora, pode ser objeto de indébito pleiteado pela Cooperativa, ora Recorrente.

Digo mais, considerando que tais retenções se deram a título de tributos que foram repassados à Secretaria da Receita Federal, e que elas de fato existiram, há um débito que foi liquidado perante o Fisco Federal e também há um direito à sua dedução, pelo beneficiário do pagamento, sob pena de enriquecimento ilícito por parte da União Federal.

Por estas razões, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adote os seguintes procedimentos:

- i) Certificar-se da natureza de tais retenções, esclarecendo se decorrem do serviço de intermediação, ou da atividade de cooperativa, justificando o entendimento.
- ii) Cotejar o valor fiscal/fatura/duplicata com o valor líquido creditado em sua conta bancária (mediante prova com extratos bancários);
- iii) Cotejar a escrituração da conta “Bancos” ou “Caixa”, com o creditamento, em conta de ativo, do valor do tributo indevidamente retido, em cada pagamento, que, em seu conjunto, compõe o direito creditório pleiteado nestes autos.

Na realização da diligência, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar os documentos complementares e esclarecimentos adicionais, elaborando, ao final, relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, podendo ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise da lide.

Após, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, independente de sorteio.

Como restei vencido na proposta, pelos fundamentos acima mencionados, voto no sentido de dar provimento parcial ao pleito da Recorrente, apenas para reconhecer a sua legitimidade para pleitear a restituição, e conseqüentemente, utilizar o valor pleiteado em compensação, bem como reconhecer que as retenções sejam consideradas indevidas e o indébito, para fins de restituição ou compensação, seja caracterizado na data em que forem efetuadas as retenções.

Assim, os autos devem retornar à Unidade de Origem para análise da liquidez, certeza e disponibilidade do direito creditório apresentado, para que profira despacho decisório complementar, oportunizando ao contribuinte, antes, a apresentação de documentos e/ou esclarecimentos que ele entender pertinentes. Após a decisão, deve-se retomar, a partir daí, o rito processual de praxe, inclusive quanto a apresentação de nova manifestação de inconformidade em caso de indeferimento do pleito.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza