



Processo nº	16306.720516/2011-31
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1302-006.133 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de setembro de 2022
Recorrente	UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO – FEDERAÇÃO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO DE IRRF. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Só com a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 59, de 30/12/2013, é que a Receita Federal do Brasil se posicionou de forma definitiva acerca da desnecessidade de retenção e recolhimento do IRRF, nos pagamentos decorrentes dos contratos de planos de saúde denominados de “pré-pagamento, contratos estes que são comercializados pelas cooperativas de trabalho médico.

Antes daquela Solução de Consulta, havia dúvida quanto ao procedimento a ser realizado, sendo certo que, em diversas oportunidades, os tomadores de serviços realizavam a retenção e o recolhimento do IRRF, independentemente da modalidade do contrato firmado (se de pós ou pré-pagamento).

Não pode o contribuinte, neste sentido, ver tolhida a análise do direito creditório de IRRF, indicado em declarações de compensação, sob o argumento (motivação) de que não caberia a retenção do imposto na modalidade de contrato em pré-pagamento, notadamente quando estas retenções e recolhimentos se deram antes de a Receita Federal do Brasil se posicionar de forma definitiva sob o tema.

Assim, se faz necessário o retorno dos autos à Unidade de Origem, para que esta, superando o óbice constante no despacho decisório, analise o direito creditório do contribuinte, independentemente da modalidade de contrato de prestação de serviços firmado entre o contribuinte e os seus tomadores de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer das provas apresentadas apenas com o recurso voluntário e em rejeitar a conversão do julgamento em diligência, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos,

em afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes valores, vencidos os conselheiros Andréia Lúcia Machado Mourão (relatora), Ricardo Marozzi Gregório e Cleucio Santos Nunes, que votaram por negar provimento ao recurso. O conselheiro Flávio alterou o seu voto, quanto ao mérito, proferido na reunião anterior, para acompanhar a divergência suscitada pelo conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Designado como redator do voto vencedor, quanto à matéria em relação à qual a relatora foi vencida, o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Nos termos do art. 58, §5º, do RICARF, os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa não votaram em relação ao conhecimento das provas à preliminar de nulidade e conversão do julgamento em diligência, por se tratarem de questões já votadas na reunião anterior.

Conforme publicado em pauta, designado como redator *ad hoc* o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio.

Julgamento iniciado em dezembro de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio – Redator *ad hoc* designado

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Inicialmente, esclareço que fui designado redator *ad hoc* nos termos do art. 58, § 13, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e que o conteúdo do relatório e voto a seguir exarados corresponde à minuta de acórdão que havia sido disponibilizada na sessão de julgamento do mês de dezembro de 2021.

“Tratam os autos de declarações de compensação transmitidas com base em crédito decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho médico, apurado no ano-calendário 2007 (01/01/2007 a 31/12/2007).

O Despacho Decisório homologou parcialmente as compensações declaradas por terem sido confirmadas apenas parte das retenção na fonte relativas ao código de receita 3280 - IRRF - Remuneração Serv Prest Associad Coop Trabalho.

Destaca-se que foi confirmado apenas o IRRF, código de receita 3280, decorrente de contrato na modalidade “pós-pagamento”, tendo sido consideradas indevidas as retenções referentes a contratos na modalidade “pré-pagamento”.

Na manifestação de inconformidade, a interessada insurge-se quanto à limitação ao direito de compensação, em relação ao IR retido nos contratos de pré-pagamento, por suposta irregularidade na retenção e aponta outras questões, relativas ao direito creditório e à sistemática de compensação.

O Acórdão da DRJ não reconheceu direito creditório adicional. Segue ementa da decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

Cooperativas de Trabalho. Crédito. IRRF.

O imposto retido na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, que não se referirem a pagamento efetuado pela prestação de serviços pessoais prestados por seus cooperados ou associados, relaciona-se a ato não cooperativo e não pode ser compensado nos moldes do artigo 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado dessa decisão em 03/03/2020, o sujeito passivo apresentou recursos voluntários em 01/02/2020 (fls. 943 a 990), antes da intimação do acórdão, e em 01/04/2020 (fls. 1.507 a 1.563).

As defesas apresentadas contêm praticamente as mesmas razões de direito, sintetizadas a seguir:

- a) discute a restrição de aproveitamento do IRRF relativa aos planos a preço pré-estabelecido.
 - defende que tal medida estaria em desacordo com norma tributária vigente, em clara ofensa ao princípio da legalidade;
 - esclarece que teria formulado Solução de Consulta nº 55, de 06/03/2012, e que o não enquadramento da retenção ao artigo 45 da Lei nº 8.541/92 (art. 652 do Decreto nº 3.000/99) se daria por uma impossibilidade temporal de predefinição dos valores dos serviços dos cooperados e somente produziria efeitos sobre as faturas emitidas após o recebimento da Solução de Consulta. Segue ementa:

“Ementa Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF COOPERATIVA MÉDICA. PLANO DE SAÚDE.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas não arroladas no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2011, às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, não estão sujeitas à retenção prevista no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995. (...”

- b) alega que seria indevida a desconsideração dos créditos de IRRF incidentes sobre a parcela variável dos planos a preço pré-determinado, no caso de contrato de co-participação, quando o fator de moderação é cobrado do beneficiário a depender do tipo e volume de atendimento ou procedimento, como participação daquele usuário na despesa assistencial. Cita a Resolução Normativa nº 85/2004 da Agência Nacional de Saúde;
- c) aponta que a decisão recorrida não teria admitido o pedido subsidiário para compensar tributos, nos termos da regra geral prevista no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, embasando tal argumento no fato de que o crédito declarado seria decorrente de antecipação do IRPJ da cooperativa.
- esclarece que além da previsão contida no artigo 45 da Lei nº 8.541/92, há a previsão expressa no artigo 64 da Lei nº 9.430/96 de retenção do Imposto de Renda por pessoas jurídicas específicas. Daí a exigência de separação em duas faturas distintas, a fim de se definir qual será a retenção que se aplica a cada caso. Acrescenta que “*para os demais tomadores de serviços, o regramento da retenção segue o previsto no artigo 647 (sic), que se limitaria às hipóteses de prestação de serviços profissionais, dentre os quais não se enquadram os de operação de planos de saúde*”.
 - reitera que “*o fato de haver incidência de IRPJ sobre a prática de atos não cooperativos, como entende a fiscalização, não é sinônimo de hipótese legal de retenção*”, defendendo que “*uma coisa é incidência, outra é responsabilidade de terceiro vinculado ao fato (tomador)*”;
 - conclui que na eventualidade de se entender pela não aplicação da compensação prevista no artigo 45 da Lei nº 8.541/92, nos moldes do Despacho Decisório e a Decisão recorrida, “*a compensação deveria ser homologada em decorrência da existência do crédito e do exercício do direito da Recorrente de compensá-lo com os tributos administrados pela Receita Federal*”;
- d) sobre o direito creditório:
- inicialmente, de maneira geral, enfatiza sua existência e aponta que seria irrelevante a confirmação das retenções em DIRF; que a fonte pagadora e a recorrente teriam cometido erros materiais; e defende a prevalência da verdade material;
 - destaca que teriam sido consideradas apenas as retenções na fonte confirmadas nas DIRF dos tomadores de serviço com o código 3280, de modo que foram glosados tanto o IRRF referente aos contratos pré-estabelecidos, o relativo a como parte dos contratos a custo operacional;
 - aponta que as glosas efetuadas decorreram de duas situações: (a) ausência de confirmação (genérica) pela fonte pagadora de parte dos créditos em DIRF e erro na identificação da competência do crédito; (b) ausência de confirmação da retenção em DIRF com expressa

menção ao código 3280, tendo sido declarado pelo tomador o desconto em código diverso por equívoco (exemplo código 1708);

- ✓ sobre a ausência de confirmação (genérica) pela fonte pagadora de parte dos créditos em DIRF e erro na identificação da competência do crédito esclarece:
 - que emite todas as suas faturas segregando o Imposto de Renda retido, o qual é subtraído do “VALOR TOTAL DA NOTA”, resultando no “VALOR DO DOCUMENTO”, que corresponde à importância líquida recebida. Tal valor líquido recebido é confirmado inclusive em documentos bancários em que se registra o extrato da conta corrente;
 - que foi juntado por amostragem aos presentes autos documentação probatória que corresponde à quase totalidade dos créditos glosados da DCOMP n.º 19485.06249.100907.1.3.05-1944, incluindo faturas e documentos bancários;
 - que foi elaborada planilha, apresentando a relação das 139 faturas/títulos cujas retenções informadas na referida DCOMP foram indeferidas, com os nomes dos tomadores de serviço em face dos quais emitiu-se os títulos, os valores brutos dos títulos, os valores do IRRF e os valores recebidos pela Contribuinte após sofrer a retenção do Imposto de Renda;
 - para facilitar a compreensão dos documentos comprobatórios anexos, utilize-se como exemplo o título n.º 000034, fatura referente ao mês de janeiro de 2007, emitida contra o tomador de serviço cadastrado no CNPJ com o nº 59.291.534/0001-67, cuja compensação do crédito correspondente não foi homologada pelo Despacho Decisório.
 - Conclui que
 - (...) tendo sofrido as retenções em apreço e considerando a Recorrente sequer tem culpa dos equívocos anteriormente elencados, que se pretende a reforma do Despacho Decisório com o consequente reconhecimento e homologação do crédito de IRRF, eis que a cooperativa não pode ser responsabilizada por um ato que não está nos limites das suas obrigações tributárias.
- defende, ainda, que a Autoridade Fiscal teria se equivocado ao glossar parcialmente os créditos decorrentes das faturas emitidas em face dos tomadores de Serviço Eucatex S/A Indústria e Comércio, Eucatex Quimica e Mineral Ltda, Eucatex Quimica e Comercia Ltda e Eucatex Agro Florestal, datadas antes da assinatura contratual com a Recorrente, considerando apenas as retenções a partir desta data. Ressalta que tal conduta seria absurda e que não teria sequer amparo legal, tendo em vista que o fato de o contrato ser pós-datado não descaracterizaria o critério de contraprestação do mesmo, sendo abrangente e retroativo quanto aos serviços prestados anteriormente.
- ✓ sobre a ausência de confirmação da retenção em DIRF, com expressa menção ao código 3280, tendo sido declarado pelo tomador o desconto em código diverso por equívoco (exemplo código 1708), faz as seguintes ponderações:
 - o Despacho Decisório deixa evidente que não foram consideradas no crédito homologado as retenções equivocadamente declaradas pelos tomadores em

código diverso ao 3280, o que também pode ser verificado a partir da planilha comparativa entre as informações das DCOMPs e as DIRFs dos tomadores de serviço (fls. 781/822) elaborada pela Delegacia da Receita Federal;

- destaca que a indicação do código de receita é do tomador desserviços, que teria indicado em alguns casos o código de recolhimento nº 1708 correspondente a IRRF – Remuneração por serviços prestados por pessoa jurídica, provavelmente por desconsiderar que a Receita Federal disponibiliza código específico para a retenção quando se trata de cooperativas de trabalho;
- enfatiza que o deve ser considerada é a essência da retenção, a relação que deu origem ao pagamento sobre o qual ocorreu o desconto do imposto;
- conclui que

por inadequação ao mencionado dispositivo legal, a retenção procedida pelos tomadores de contratos envolvendo planos de saúde, se já realizada pela fonte, repita-se, jamais poderia ter natureza de retenção do IRPJ em geral, sendo forçosa a sua caracterização como retenção de natureza específica do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do Decreto n.º 3.000/99), por se tratar de pagamento a cooperativa, o que demonstra, ainda, o equívoco na escolha do código 1708 pelos tomadores (entre outros), ao passo que o correto seria o 3280.

e) Solicita a realização de diligência, para que seja verificado:

- 1) Os créditos cuja compensação foi pleiteada nas DCOMPs objeto do presente processo decorrem de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamento realizado a cooperativa de trabalho médico por tomadores de serviços?
- 2) Dentre as DIRFs levantadas pela Receita Federal, detectou-se a declaração do código 1708 ou outro código diverso do 3280?
- 3) O valor das faturas e demais documentos fiscais emitidos contra os referidos tomadores de serviços referentes àquelas DCOMPs foi recebido integralmente pela Recorrente? Em se confirmando eventuais descontos, quais são os valores em cada competência (mês e ano) individualizados por tomador?
- 4) Os créditos pleiteados, indicados originalmente como sendo decorrentes de determinadas competências, correspondem às retenções declaradas pelos tomadores ou pela própria cooperativa em competências distintas?
- 5) Os descontos enumerados acima, saneando-se os equívocos de indicação de competência, devidamente corrigidos à data da transmissão daquelas DCOMPs, são suficientes para extinguir todos os débitos também indicados naquela declaração de compensação? Favor o Sr. Perito recalcular eventual tributo devido considerando a amortização dos débitos questionados pela Receita Federal em face das compensações pleiteadas.

Ao final, requer:

Pelo exposto, requer-se com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, que se julgue procedente o presente Recurso Voluntário, reformando-se o Despacho Decisório, em face:

V.1 – Da regularidade da compensação, sendo créditos passíveis de compensação os valores retidos da Recorrente, pela simples ocorrência de retenção, procedida com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, independente da modalidade contratual;

V.2 - A operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prestação de serviços pelos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, ao menos até o recebimento da Solução de Consulta n.º n.º 55, de 06/03/2012;

V.3 - Caso ultrapassado o argumento acima aduzido, ainda assim aplica-se aos pagamentos feitos a preço preestabelecido a autorização para a compensação, diante da possibilidade de configuração da segunda hipótese de retenção do imposto, constante do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 ("serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição"), sendo a inaplicabilidade da retenção decorrente da dificuldade temporal de se mensurar o valor dos serviços pessoais no momento da emissão da fatura;

V.4 – A operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prática do ato cooperativo, embora isso sequer influencie no reconhecimento do direito à compensação, haja vista a ausência de condicionante nesse sentido no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

V.5 – Mesmo na hipótese de contratos a preço fixo (pré-pagamento), confirma-se a prática do ato cooperativo quando do repasse de produção aos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

V.6 – Ainda que não se admita a compensação nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 com relação aos contratos a preço preestabelecido, tal limitação somente se aplicaria às faturas a preço fixo, destacando-se que a co-participação (fator moderador de custo) têm natureza variável.

V.7 – Subsidiariamente, não se admitindo a compensação nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 com relação aos contratos a preço preestabelecido, que se reconheça a regularidade da compensação pela comprovação do crédito de retenção, nos termos do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96;

V.8 – Em qualquer hipótese, com relação à glosa por suposta ausência de confirmação do crédito pelas fontes pagadoras, que se reconheça:

V.8.1 – da existência e comprovação do direito da Recorrente aos créditos indevidamente glosados, que devem ser reconhecidos levando-se em conta os valores não informados e não corroborados em DIRF pelas fontes pagadoras, pela simples existência de crédito em face da retenção, já que é elemento suficiente para validação da compensação pleiteada, não podendo ser imputado à Recorrente o ônus decorrente de eventual descumprimento de obrigações pela fonte pagadora;

V.8.3 – da indicação do código de recolhimento diverso do 3280 (1708, por exemplo) pelas fontes pagadoras, que decorre de mero erro material, eis que a natureza das retenções somente pode se tratar de retenções aplicáveis a cooperativas com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do RIR/99), inexistindo capituloção legal diversa para tal retenção;

V.8.4 - de parte das glosas dos créditos decorrer por mero descompasso das informações declaradas em DIRF pelas fontes pagadoras quanto à competência das retenções, em contraponto à competência da retenção declarada pela Recorrente em DCOMP;

V.9 - da não descaracterização da natureza dos contratos pós-datados como de contraprestação a prestação de serviço, devendo serem consideradas as retenções referentes as faturas emitidas em face dos tomadores de Serviço Eucatex S/A Indústria e Comércio, Eucatex Química e Mineral Ltda, Eucatex Química e Comercia Ltda e Eucatex Agro Florestal, datadas antes da assinatura contratual com a Recorrente.

Pleiteia, ainda, a conversão em diligência para, na busca da verdade material, seja demonstrada a existência do crédito a que tem direito a Recorrente.

Requer-se que sejam consideradas as razões do presente Recurso Voluntário, interposto após o recebimento da intimação na Caixa Postal. No entanto, caso se entenda, por absurdo, que o mero acesso ao inteiro teor do processo, antes da intimação oficial, daria inicio ao prazo recursal, que se considere o Recurso protocolado em 05/02/2020, o qual desde já se reitera.

Por fim, a Recorrente reserva-se ao direito de se manifestar acerca de quaisquer elementos adicionais eventualmente suscitados pela fiscalização quanto à certeza do crédito, o que deve seguir todo o Irãimte processual desde a primeira instância.

É o relatório.”

Voto Vencido

“Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, Relatora.

Conhecimento.

O sujeito passivo foi cientificado em 03/03/2020 do Acórdão nº 12-111.453 - 2^a Turma da DRJ/RJO, de 25 de outubro de 2019, tendo apresentado recursos voluntários em 01/02/2020 (fls. 943 a 990), antes da intimação do acórdão, e em 01/04/2020 (fls. 1.507 a 1.563). Dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de modo que os recursos são tempestivos.

Os Recursos são assinados por procuradora da pessoa jurídica, devidamente constituída, conforme procuração anexada aos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1^a Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade.

Pedido de Diligência

A contribuinte solicita a realização de diligência, para que seja verificado:

- 1) Os créditos cuja compensação foi pleiteada nas DCOMPs objeto do presente processo decorrem de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamento realizado a cooperativa de trabalho médico por tomadores de serviços?
- 2) Dentre as DIRFs levantadas pela Receita Federal, detectou-se a declaração do código 1708 ou outro código diverso do 3280?
- 3) O valor das faturas e demais documentos fiscais emitidos contra os referidos tomadores de serviços referentes àquelas DCOMPs foi recebido integralmente pela Recorrente? Em se confirmando eventuais descontos, quais são os valores em cada competência (mês e ano) individualizados por tomador?
- 4) Os créditos pleiteados, indicados originalmente como sendo decorrentes de determinadas competências, correspondem às retenções declaradas pelos tomadores ou pela própria cooperativa em competências distintas?
- 5) Os descontos enumerados acima, saneando-se os equívocos de indicação de competência, devidamente corrigidos à data da transmissão daquelas DCOMPs, são suficientes para extinguir todos os débitos também indicados naquela declaração de compensação? Favor o Sr. Perito recalcular eventual tributo devido considerando a amortização dos débitos questionados pela Receita Federal em face das compensações pleiteadas

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso de homologação de compensação. O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional estabelece expressamente que a extinção do crédito tributário (débito da contribuinte)

por homologação está sujeita a ulterior homologação, de forma que o contribuinte pode ser instado a comprovar o direito pretendido ou justificá-lo, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo a obrigação de comprovação e justificação do direito pretendido e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, a não homologação dos débitos declarados, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

No caso em análise, apenas com o recurso voluntário a contribuinte apresenta documentos no intuito de comprovar a integralidade das retenções na fonte informadas na declaração de compensação.

Deve ser ressaltado que a realização de diligência ou perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de esclarecimentos considerados obscuros no processo. Na espécie, tais motivos são inexistentes, haja vista que constam nos autos todas as informações necessárias e suficientes para o deslinde da questão.

Assim, nos termos do art. 18, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível para o julgamento da lide.

Mérito.

Tratam os autos de declarações de compensação transmitidas com base em crédito decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho médico (código de receita 3280), apurado no ano-calendário 2007 (01/01/2007 a 31/12/2007).

No caso dos autos, o **Despacho Decisório** homologou parcialmente as compensações declaradas por terem sido confirmadas parte das retenção na fonte relativas ao código de receita 3280 - IRRF - Remuneração Serv Prest Associad Coop Trabalho.

Destaca-se que foi confirmado apenas o IRRF, código de receita 3280, decorrente de contrato na modalidade “pós-pagamento”, tendo sido consideradas indevidas as retenções referentes a contratos na modalidade “pré-pagamento”.

O Acórdão da DRJ confirma a decisão do Despacho Decisório com base nos mesmos fundamentos, enfatizando que

Apenas os atos cooperativos típicos estão abrigados da incidência tributária, razão pela qual foi estabelecida a previsão no §2º do art. 45 da Lei nº 8.541/92, para a restituição integral das retenções de imposto de renda na fonte sofridas pela cooperativa que não puderem ser objeto de compensação com aquelas a serem efetuadas no repasse dos pagamentos aos cooperados. Assim, as importâncias recebidas pela cooperativa, decorrentes dos contratos firmados com pessoas jurídicas, relacionados à oferta na modalidade de contrato de pré-pagamento devem se sujeitar às regras de incidência do IRRF nos moldes das pessoas jurídicas em geral, inexistindo a possibilidade de qualquer compensação na forma do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992.

Conforme relatado, em seu recurso a interessada concentra seus argumentos nos seguintes pontos:

- a) discute a restrição de aproveitamento do IRRF relativa aos planos a preço pré-estabelecido;

- b) alega que seria indevida a desconsideração dos créditos de IRRF incidentes sobre a parcela variável dos planos a preço pré-determinado, no caso de contrato de coparticipação;
- c) aponta que a decisão recorrida não teria admitido o pedido subsidiário para compensar tributos, nos termos da regra geral prevista no artigo 74 da Lei nº 9.430/96;
- d) sobre o direito creditório:
 - inicialmente, de maneira geral, enfatiza sua existência e aponta que seria irrelevante a confirmação das retenções em DIRF; que a fonte pagadora e a recorrente teriam cometido erros materiais; e defende a prevalência da verdade material;
 - destaca que teriam sido consideradas apenas as retenções na fonte confirmadas nas DIRF dos tomadores de serviço com o código 3280, de modo que foram glosados tanto o IRRF referente aos contratos pré-estabelecidos, o relativo a como parte dos contratos a custo operacional;
 - aponta que as glosas efetuadas decorreram de duas situações: (i) ausência de confirmação (genérica) pela fonte pagadora de parte dos créditos em DIRF e erro na identificação da competência do crédito; (ii) ausência de confirmação da retenção em DIRF com expressa menção ao código 3280, tendo sido declarado pelo tomador o desconto em código diverso por equívoco (exemplo código 1708).
 - alega, especificamente, que a Autoridade Fiscal teria se equivocado ao glosar parcialmente os créditos decorrentes das faturas emitidas em face dos tomadores de Serviço Eucatex S/A Indústria e Comércio, Eucatex Quimica e Mineral Ltda, Eucatex Quimica e Comercia Ltda e Eucatex Agro Florestal, datadas antes da assinatura contratual com a Recorrente, considerando apenas as retenções a partir desta data. Ressalta que tal conduta seria absurda e que não teria sequer amparo legal, tendo em vista que o fato de o contrato ser pós-datado não descharacterizaria o critério de contraprestação do mesmo, sendo abrangente e retroativo quanto aos serviços prestados anteriormente.

De acordo com informações extraídas do Despacho Decisório, a recorrente é qualificada como Operadora de Plano de Assistência à Saúde, nos termos do inciso II do art.1º da Lei nº 9.656, de 1998, com a redação dada pelo art.1º da MP nº 2.177-44, de 2001, que a 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.

O “Plano Privado de Assistência à Saúde” é um contrato específico, com características que lhe são próprias, regulamentado por lei, e, com preços pré-estabelecido ou pós-estabelecidos, nos termos do disposto no inciso I do art.1º da Lei nº 9.656, de 3 de junho de 1998:

“Art. 1º (...)

I – Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços de cobertura ou 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 à 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) (negrejou-se)

Quanto à formação do preço a ser pago às Operadoras, pré-estabelecido ou pós-estabelecido, a Resolução Normativa nº 100, de 3 de junho de 2005, da Agência Nacional de Saúde, dispõe o seguinte em seu anexo II, item 11:

"11. FORMAÇÃO DO PREÇO

São as formas de se estabelecer os valores a serem pagos pela cobertura assistencial contratada:

1 – pré-estabelecido: quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado por pessoa física ou jurídica antes da utilização das coberturas contratadas;

2 – pós-estabelecido: quando o valor da contraprestação pecuniária é efetuado após a realização das despesas com as coberturas contratadas, devendo ser limitado à contratação coletiva em caso de plano médico-hospitalar. O pós-estabelecido poderá ser utilizado nas seguintes opções:

I – rateio – quando a operadora ou pessoa jurídica contratante divide o valor total das despesas assistenciais entre todos os beneficiários do plano, independentemente da utilização da cobertura;

II – custo operacional – quando a operadora repassa à pessoa jurídica contratante o valor total das despesas assistenciais.

3 – misto: permitido apenas em planos odontológicos, conforme RN nº 59/03

Dando prosseguimento à análise, cabe fazer algumas considerações sobre o IRRF relativo aos códigos de receita 3280 – Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992) e 1708 – Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica (art. 52 da Lei nº 7.450, de 1985), com base em informações extraídas do Mafon 2008¹, atualizado até janeiro de 2008, aplicando-as ao caso em exame.

Em relação à retenção na fonte efetuada no código de receita 3280 – Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992), destaca-se:

- a) compete à fonte pagadora a retenção do IRRF à alíquota de 1,5% sobre importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição;
- b) o imposto retido 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;
- c) a época dos fatos, o regime de tributação estava previsto no art. 652 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), transrito a seguir, que corresponde ao art. 719 do Decreto nº 9.580 (RIR/2018):

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

¹ Mafon 2008 - <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/arquivos-tributarios/mafon-2008.pdf>

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).

- d) estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, que assim dispunha sobre a compressão do crédito de IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhados:

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.

§ 1º O crédito mencionado no caput que, ao longo do ano-calendário da retenção, não tiver sido utilizado na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos cooperados ou associados poderá ser objeto de pedido de restituição após o encerramento do referido ano-calendário, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 2º A compensação de que trata o caput e o § 1º será efetuada pela cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada na forma prevista no § 1º do art. 26.

- e) registre-se que a compensação declarada está regulamentada no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, no art. 48 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012, no art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 e no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, estão sujeitas à incidência do IRRF – código de receita 3280, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico relativas a serviços pessoais prestados por seus associados. O crédito da retenção deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico com IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados. O crédito de IRRF remanescente pode ser objeto de pedido de restituição, nos moldes formulados pela recorrente nos presentes autos, desde que a cooperativa comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

De forma diversa, estão sujeitas ao IRRF referente ao código 1708 – Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica (art. 52 da Lei nº 7.450, de 1985), as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de natureza profissional. Tal situação se aplica às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, relativas a contratos pactuados na modalidade de “pré-pagamento” que estipulem valores fixos de remuneração, independentemente da utilização dos serviços pelos usuários da contratante.

Logo, tais retenções (código de receita 1708) são atinentes a ato não cooperado e estão sujeitas ao regime de tributação de natureza de antecipação, podendo ser deduzidos do

devido no encerramento do período de apuração. E, por essa razão, não se incluem nos procedimentos especiais previstos no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995.

Quanto à discussão sobre a restrição de aproveitamento do IRRF relativa aos planos a **preço pré-estabelecido**, em seu arrazoado a interessada informa que formulou a Solução de Consulta nº 55, de 06/03/2012, que recebeu a seguinte ementa:

“Ementa Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF
COOPERATIVA MÉDICA. PLANO DE SAÚDE.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas não arroladas no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2011, às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, não estão sujeitas à retenção prevista no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995. (...)"

Defende que o não enquadramento da retenção ao artigo 45 da Lei nº 8.541/92 (art. 652 do Decreto nº 3.000/99) seria decorrente de uma impossibilidade temporal de pré-definição dos valores dos serviços dos cooperados e que deveria produzir efeitos sobre as faturas emitidas somente após o recebimento da Solução de Consulta.

Ainda no seu entendimento, o indeferimento da compensação dos créditos pleiteados em razão da modalidade contratual de preço preestabelecido, não só neutralizaria a pretensão do entendimento constante na Solução de Consulta, como inverteria totalmente sua finalidade, a ponto de impedir que as retenções já efetivadas fossem compensadas com as retenções a título de antecipação de IRPF por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados, também já efetivadas.

Assim, requer seja autorizada a compensação em discussão, diante da configuração da presente situação em hipótese de retenção do imposto constante do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, ensejadora da compensação prevista no seu § 1º.

A recorrente não tem razão em sua argumentação.

A Solução de Consulta é o instrumento utilizado para o contribuinte esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativo aos tributos administrados pela Receita Federal (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio. O procedimento está previsto nos art. 48 a 50 (Capítulo II) do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF).

A partir da data de sua publicação, a Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o conselente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento, conforme disposto no art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o conselente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

No entanto, na situação em análise verifica-se que a consulta foi resolvida **de forma contrária ao interesse da recorrente**, confirmado a interpretação de que as

importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas não arroladas no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2011, às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, não estão sujeitas à retenção prevista no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992.

Assim, neste caso, os únicos efeitos práticos para a contribuinte seriam os relativos ao impedimento para a instauração de processos fiscais contra o consulente em relação ao objeto da consulta, permanecendo este efeito por até 30 dias depois de documentada a resposta do órgão fiscalizador correspondente à consulta, previsto no art. 48 do PAF.

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:(Vide Lei nº 9.430, de 1996)

- I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;
- II - de decisão de segunda instância.

Não há notícias nos autos de que este prazo tenha sido descumprido.

Adicionalmente, importa destacar que esta matéria, aproveitamento do IRRF relativa aos planos a preço pré-estabelecido ou pré-pagamento, encontra-se sedimentada no âmbito da Administração Tributária, sendo objeto de diversas soluções de consulta oriundas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, resolvidas com o mesmo entendimento externado na ementa da citada solução de consulta formulada pela recorrente.

Cito o exemplo da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 30 de dezembro de 2013, que ressalta que embora não haja incidência do IRRF sobre os rendimentos referentes a planos de saúde pré-pagos oferecidos pela consulente (cooperativa de trabalho), as importâncias a ela pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa a tais pessoas jurídicas, ou colocados à disposição delas, estarão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), nos termos do art. 652 do RIR. Segue transcrição da ementa:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 59 de 30 de Dezembro de 2013

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte–IRRf

EMENTA: PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. DISPENSA DE RETENÇÃO.

Os pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante), não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte. As importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho médico, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de um e meio por cento, nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST nº 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26.

Esta discussão também é recorrente no âmbito do CARF, tendo sido tratada em diversos julgados, que adotaram esta mesma direção: 1401-005.962, 1401-005.727, 1301-005.478, 1402-004.141, 1003-001.474, 1003-001.142.

Desta forma, não há que se falar em retenção na fonte decorrente de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos.

Ainda em relação às características do contrato, a recorrente alega que seria indevida a desconsideração dos créditos de IRRF incidentes sobre a parcela variável dos planos a preço pré-determinado, no caso de **contrato de coparticipação**.

A Solução de Consulta Cosit nº 529, de 18 de dezembro de 2017, que trata da retenção na fonte das contribuições sociais (CSLL, Cofins, PIS), dispõe que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a cooperativas de trabalho médico em decorrência de contratos de planos privados de assistência à saúde a preço pós-estabelecido, na modalidade de custo operacional, ou **em decorrência de cobrança de coparticipação pós-estabelecida vinculada tanto a contrato com preço pré quanto pós-estabelecido**, sujeitam-se à retenção na fonte da Cofins prevista no art. 30 da Lei 10.833, de 2003.

Nesta perspectiva, também foi a Solução de Consulta DISIT/SRRF02 nº 2002, de 23 de março de 2021, vinculada à solução de consulta anterior, que chega às mesmas conclusões para o caso do IRRF. Segue transcrição da ementa, nos pontos que interessa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

COOPERATIVAS MÉDICAS. PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. PREÇO PRE-ESTABELECIDO. PREÇO PÓS-ESTABELECIDO. COPARTICIPAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE.

Os valores pagos às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, não estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda, nos contratos celebrados na condição de preço pre-estabelecido.

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a cooperativas de trabalho médico em decorrência de contratos de planos privados de assistência à saúde a preço pós-estabelecido, na modalidade de custo operacional, ou em decorrência de cobrança de coparticipação pós-estabelecida vinculada tanto a contrato com preço pré quanto pós-estabelecido, sujeitam-se à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda.

Para fins da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, as cooperativas de trabalho médico, operadoras de plano de saúde deverão discriminá-lo em sua fatura ou apresentar faturas segregadas dos valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

a) valores relativos aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa;
(...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 529 DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017

Dispositivos Legais: Decreto nº 9.580, de 2018, art. 714 (RIR/2018). Parecer Normativo CST nº-8, de 1986.

Portanto, observando-se o entendimento da RFB externado na solução de consulta ao caso dos autos, há incidência do IRRF retido em contratos com previsão de cobrança de **coparticipação pós-estabelecida**, vinculada tanto a contrato com preço pré quanto pós-estabelecido, desde que as operadoras de plano de saúde discriminem em sua fatura ou apresentem faturas segregadas dos valores relativos aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa.

Durante o procedimento de Fiscalização, conforme informações extraídas do Despacho Decisório, a interessada foi intimada a identificar por escrito quais retenções na fonte, dentre as declaradas no PER/DCOMP, teriam decorrido de contratos cuja modalidade de pagamento seria referente somente à retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados

por seus associados, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, e não a valores pré-determinados ou fixos, comprovando as informações por meio de documentos hábeis e idôneos (como contratos, faturas, etc).

Em atendimento à intimação, foram apresentadas pela contribuinte cópia do Estatuto Social da Cooperativa; resposta à intimação juntamente com CD contendo contratos na modalidade preço pós-estabelecido vigentes no ano de 2007; cópia das faturas correspondentes às retenções incluídas nas PER/DCOMP e planilhas com informação da retenção discriminada por empresa.

O quadro a seguir consolida as informações prestadas pela contribuinte e que foram utilizadas como razão de decidir do Despacho Decisório:

Informação Prestada pelo Interessado		Data do Contrato	Modalidade	Analizado
CNPJ	Empresa			
62.635.990/0001-91	AFRESP-Assoc.dos Ag.Fisc.de Rendas do Est.SP	20/08/1997	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
61.278.818/0001-65	Assoc.Paulista do Ministério Público - APMP	01/05/2006	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
59.291.534/0001-67	Casas Bahia Comercial Ltda.	01/10/2004	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
56.643.018/0001-66	Eucatex S/A Indústria e Comércio - Básico	01/07/2007	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
77.769.388/0001-14	Eucatex Química e Mineral Ltda.	01/07/2007	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
05.912.929/0001-00	Eucatex Química e Comercial Ltda.	01/07/2007	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
07.580.377/0001-06	Eucatex Agro Florestal Ltda.	01/07/2007	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
54.083.035/0001-60	PROCOMP - Indústria Eletrônica Ltda.	01/06/2003	Pós Estabelecido	Pré-Pagamento
26.989.715/0031-28	Procuradoria da República no Estado de SP	26/05/2006	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
03.219.363/0001-00	SEPACO Saúde Ltda.	01/08/2007	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
61.365.771/0001-77	Sindicato dos Trabalhadores da UNESP	01/12/2002	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
69.259.356/0001-40	Sistema Paulista de Assistência	01/02/2004	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido
63.025.530/0001-04	Universidade de São Paulo	17/11/2007	Pós Estabelecido	Pós Estabelecido

Ficou configurado que todos os contratos foram celebrados na modalidade preço pós-estabelecido, com exceção do firmado com a PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda., que se tratava do tipo preço pré-estabelecido ou pré-pagamento.

Observou-se, ainda, que os contratos com as empresas Eucatex S/A Indústria e Comércio; Eucatex Química e Mineral Ltda., Eucatex Química e Comercial Ltda., Eucatex Agro Florestal foram assinados em **01/07/2007**; que contrato com a SEPACO Saúde Ltda. foi assinado em **01/08/2007** e o contrato com a USP foi assinado em **17/11/2007**, de modo que foram consideradas apenas as retenções a partir da data da celebração dos contratos.

Com relação às faturas, a Autoridade Fiscal verificou que consta discriminação das parcelas referentes a custo operacional, taxa administrativa e o valor da retenção em destaque, conforme o disposto pelo artigo 45, e seu Parágrafo primeiro, da Lei nº 8.541/1992, com redação dada pelo artigo 64 da Lei nº 8.981/95, consolidado pelo artigo 652 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, Decreto nº 3.000/99.

Assim, apenas o imposto retido resultante dos contratos na modalidade pós-pagamento, ou seja após a efetiva prestação do serviço pelo cooperado (código de receita 3280), e confirmado por meio de verificação no sistema DIRF foram confirmados pelo Despacho Decisório.

A recorrente defende que a Autoridade Fiscal teria se equivocado ao glosar parcialmente os créditos decorrentes das faturas emitidas em face dos tomadores de Serviço Eucatex S/A Indústria e Comércio, Eucatex Química e Mineral Ltda, Eucatex Química e

Comercia Ltda e Eucatex Agro Florestal, datadas antes da assinatura contratual com a Recorrente, considerando apenas as retenções a partir desta data. Ressalta que tal conduta seria “absurda e que não teria sequer amparo legal”, tendo em vista que o fato de o contrato ser pós-datado não descharacterizaria o critério de contraprestação do mesmo, sendo abrangente e retroativo quanto aos serviços prestados anteriormente.

A contribuinte não tem razão.

De maneira geral, nos termos do art. 113 do Código Civil, os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé, as informações disponíveis no momento da sua celebração e os usos, costumes e práticas inerentes ao mercado. Também deve ser mencionado que as cláusulas pactuadas devem ser confirmadas pelo comportamento das partes após a sua celebração e que o dispositivo prevê a possibilidade de se pactuar livremente regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos, diversas daquelas previstas em lei, aos casos em que se aplica. Confira-se:

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que:(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio;(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio;(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração.(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

No entanto, conforme leciona Nader², deve ser destacado que a liberdade para a prática do negócio jurídico sofre algumas limitações, impostas pelo Estado e ditadas pela necessidade de se resguardarem os interesses fundamentais do indivíduo e da coletividade.

Na situação discutida nos autos existe regramento específico, disciplinado pela Lei nº 9.656, de 3 de junho de 1998, que trata dos contratos, regulamentos ou condições gerais dos planos e seguros privados de assistência à saúde. Especificamente, no inciso II do art. 16 consta que o **início da vigência** deve ser indicado com clareza nos Contrato de Prestação de Serviços Médicos e Hospitalares, conforme se depreende do texto transscrito a seguir:

Art.16. Dos contratos, regulamentos ou condições gerais dos produtos de que tratam o inciso I e o §1º do art. 1º desta Lei devem constar dispositivos que indiquem com clareza: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

I - as condições de admissão;

² NADER, Paulo. Introdução ao Estudo do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2004, 24ª edição. p. 326.

II - o início da vigência;

III - os períodos de carência para consultas, internações, procedimentos e exames;

IV - as faixas etárias e os percentuais a que alude o *caput* do art. 15;

V- as condições de perda da qualidade de beneficiário; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

VI - os eventos cobertos e excluídos;

VII- o regime, ou tipo de contratação: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

a) individual ou familiar; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

b) coletivo empresarial; ou (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

c) coletivo por adesão; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

VIII- a franquia, os limites financeiros ou o percentual de co-participação do consumidor ou beneficiário, contratualmente previstos nas despesas com assistência médica, hospitalar e odontológica;(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

IX - os bônus, os descontos ou os agravamentos da contraprestação pecuniária;

X- a área geográfica de abrangência; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

XI - os critérios de reajuste e revisão das contraprestações pecuniárias.

XII- número de registro na ANS. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

Parágrafo único. A todo consumidor titular de plano individual ou familiar será obrigatoriamente entregue, quando de sua inscrição, cópia do contrato, do regulamento ou das condições gerais dos produtos de que tratam o inciso I e o § 1º do art. 1º, além de material explicativo que descreva, em linguagem simples e precisa, todas as suas características, direitos e obrigações. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

Tomando-se por exemplo o Contato de Prestação de Serviços Médicos e Hospitalares firmado com a Eucatex Industria e Comercio, mais precisamente o Primeiro Termo Aditivo (fl. 402), fica claro que o contrato original foi assinado em **01/07/2007**, conforme trecho a seguir:

As partes acima indicadas e qualificadas no instrumento principal, por este instrumento particular, resolvem firmar o presente Termo Aditivo, de forma a ajustar e convencionar as cláusulas e condições avençadas no contrato originário, **assinado em 01 de julho de 2007**, para estabelecer:

(...)

Destaca-se, ainda, que a recorrente não juntou aos autos contratos prévios, com data firmada em momento anterior, ou a comprovação de eventual atendimento, efetuado antes da data de vigência pactuada, o que poderia demonstrar suas pretensões.

Desse modo, não há que falar que as partes firmaram negócio jurídico definindo apenas parcialmente seus efeitos jurídicos, nem que haveria necessidade de preenchimento de lacunas quanto à determinação do momento do início da vigência do contrato celebrado.

Portanto, não cabe reparo ao procedimento realizado pela Autoridade Fiscal, que confirmou as retenções na fonte somente a partir da data da assinatura dos contratos.

Analisando-se a questão da existência de **coparticipação** vinculada ao contrato com preço pré-estabelecido celebrado com a PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda, verifica-se que não existia tal previsão no “Contrato de Prestação de Serviços Médicos e Hospitalares” (fls. 462 a 483), conforme se depreende do disposto nos itens 9.2 a 9.4 da Cláusula 9 do contrato (“Preços, condições de pagamento e reajustes”), transcrita a seguir:

9.2 - Para ter direito aos serviços contratados, a CONTRATANTE pagará à UNIMED, a mensalidade calculada em função de cada Usuário inscrito, cujos valores constam no Anexo I, que faz parte integrante do presente Contrato, considerando-se a respectiva faixa etária e o tipo de Acomodação.

9.2.1 - As faixas etárias de que trata este Contrato são:

(...)

9.3- Os aumentos de preços, decorrentes da mudança de faixa etária dos Usuários deste Contrato, dar-se-ão automaticamente no mês posterior à data de aniversário de cada Usuário, conforme os percentuais constantes no Anexo I.

9.4 - As mensalidades serão pagas pela CONTRATANTE, na forma de pré-pagamento, até o dia 15 de cada mês a que se referir, por intermédio de faturas mensais, onde estarão registrados os vencimentos correspondentes.

No entanto, tal situação **fica configurada** no documento “*Primeiro Aditamento ao Contrato de Prestação de Serviços Médicos e Hospitalares*”, celebrado em **01/06/2003**. Confira-se:

PREÇOS, CONDIÇÕES DE PAGAMENTO E REAJUSTES

9.2- Para ter direito aos serviços contratados, a CONTRATANTE pagará a UNIMED a antecipação calculada cm função de cada Usuário inscrito, cujos valores constam no Anexo 1. que faz parte integrante do presente Contrato, considerando-se a respectiva faixa etária e o tipo de Acomodação.

9.2.1 - O contrato do "Risco Compartilhado" caracteriza-se pela antecipação mensal dc valores com a execução dos serviços efetivamente utilizados pelos Usuários.

9.2.2 - Os valores de antecipação, somados aos valores apurados dos serviços utilizados para cada mês, serão os efetivamente faturados pela CONTRATADA contra a CONTRATANTE, lendo como teto máximo de referencia de cobrança, o valor calculado para uma fatura convencional em regime de Pré-Pagamcnto, nos termos do Anexo I.

9.2.3 - Caso os funcionários e dependentes forem cadastrados após a data de fechamento da fatura mensal, a cobrança dos valores relativos ao período no qual usufruírem do atendimento médico e hospitalar será feita no mes seguinte, proporcionalmente.

9.2.4 - Caso apurem-se eventuais valores excedentes, resultantes da somatória da antecipação mensal c dos serviços executados no mês correspondente, esses excedentes Dflo serão faturados pela CONTRATADA contra a CONTRATANTE.

9.2.5 - Todo dia 15 (quinze) do mês subsequente, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA os valores dos serviços utilizados pelos Usuários e que forem apresentados pelos prestadores no mês anterior ao vencimento da fatura.

9.2.6 - A valorização dos serviços utilizados pelos Usuários têm por referênci os seguintes parâmetros:

a) Os serviços serão referenciados pela Tabela da Associação Medica Brasileira / Versão 1992. sendo que os capítulos 1, 2 e 4 serão valorizados cm 0.30 CHs (Coeficiente de Honorário) para o capítulo 3 o valor será de 0.27 CHs (Coeficiente de Honorário).

b) Os valores serão reajustados automática e anualmente, de conformidade com o TPC -Saúde (índice de Preços ao Consumidor do Setor de Saúde), da FTPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas ou a qualquer tempo, em função de reavaliação dos cálculos atuariais ou variação dos custos dos serviços, pela vontade das partes.

c) Internações clínicas e cirúrgicas, conforme faturamento das Unimed prestadoras dos serviços.

9.2.7 - O risco financeiro do contrato por parte da CONTRATANTE limitar-se-á a somatória dos serviços prestados, acrescido do valor mensal de antecipação, cujo limite total e máximo de pagamento é o valor referenciado no Anexo 1.

9.2.8 Após a rescisão do contrato, as contas médicas decorrentes de atendimentos realizados nos últimos 3 (três) meses de vigência do contrato, que por ventura não forem cobradas na sua vigência, constituem dívida líquida e certa a ser paga pela CONTRATANTE à CONTRATADA.

Resta verificar se foram cumpridos os requisitos relativos à discriminação das retenções na fatura ou apresentação de faturas segregadas dos valores a serem pagos, observando-se as quantias relativas aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa.

Também é necessário confirmar se as retenções foram identificadas no sistema DIRF ou se a interessada apresentou um conjunto probatório hábil a comprovar a efetiva retenção por parte da fonte pagadora PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda, em conformidade com o enunciado das Súmulas CARF nºs 80 e 143:

Súmula CARF nº 80

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Todavia, registre-se que não consta dos autos faturas discriminando os valores relativos aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa ou faturas segregadas contendo estas informações.

Adicionalmente, quanto à confirmação dos valores do IRRF declarados no PER/DCOMP nº 18032.01153.110209.1.7.05-6710, com base na Planilha DCOMP x DIRF, elaborada pela Autoridade Fiscal, verifica-se que não foram identificadas nas DIRF apresentadas pela PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda (CNPJ nº 54.083.035/0013-02) retenções na fonte no código de receita 3280, tendo a contribuinte como beneficiária, conforme reprodução parcial da citada planilha, com as informações relativas a esta fonte pagadora:

PLANILHA DCOMP X DIRF							
DCOMP					ANALISADO	DIRF	Valor Confirm. (R\$)
Número Dcomp	Mês	CNPJ Fonte Pagadora	IR Retido (R\$)	Cód. Rec.	Modalidade do Contrato	IR Retido (R\$)	

18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0001-60	778,32	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0009-18	14,36	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0010-51	11,66	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0011-32	28,34	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0012-13	14,98	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0013-02	20,89	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0014-85	10,13	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0015-66	17,36	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0016-47	27,86	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0017-28	11,12	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0018-09	25,36	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0019-90	14,98	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0020-23	11,26	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0021-04	12,44	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0023-76	13,06	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0024-57	20,98	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0025-38	48,63	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0026-19	62,33	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0027-08	16,54	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0028-80	21,50	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0029-61	15,61	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0030-03	22,29	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0031-86	22,94	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0032-67	14,81	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0033-48	15,24	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0036-90	10,46	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0041-58	10,34	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0042-39	21,52	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0044-09	12,70	3280	pré-estabelec.	-	-
18032.011153.110209.1.7.05-6710	1	54.083.035/0047-43	10,69	3280	pré-estabelec.	-	-

Portanto, apesar de ter ficado configurada a existência de cláusula de **coparticipação** vinculada ao contrato com preço pré-estabelecido celebrado com a PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda, por meio do conjunto probatório contido nos autos não é possível confirmar as retenções na fonte declaradas no PER/DCOMP.

Finalmente, conforme relatado, no caso dos autos apenas o imposto retido resultante dos contratos na modalidade pós-pagamento, ou seja, após a efetiva prestação do serviço pelo cooperado (código de receita 3280), e confirmado por meio de verificação no sistema DIRF foi reconhecido pelo Despacho Decisório.

O procedimento adotado está de acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999, que dispõe que o Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte fornecido pela fonte pagadora é o documento hábil para comprovar a correta dedução do imposto retido durante o ano-calendário.

Não obstante, importa ressaltar que a possibilidade de se demonstrar as retenções de imposto de renda na fonte de forma diversa da apresentação do comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora foi objeto da já citada Súmula CARF nº 143.

Certo é que a contribuinte não pode ser prejudicada por um eventual descumprimento de obrigação acessória por terceiros – a possível não emissão dos comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras ou erros nas informações nelas prestadas. Portanto, o beneficiário pode comprovar a retenção na fonte do imposto de renda por intermédio de um conjunto probatório que demonstre a origem e o valor da operação, do imposto retido e do recebimento, pelo prestador do serviço, de montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Mas, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão de nota fiscal / fatura), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento) e o efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados.

Inicialmente cabe abordar aspectos gerais relacionados ao **processo**, à **contestação** e às **provas**.

Segundo Carreira Alvim³, as partes são regidas no processo pelos princípios da dualidade das partes: todo processo pressupõe necessariamente duas partes distintas; da igualdade das partes: deve haver igualdade de tratamento no processo; e do contraditório: ninguém pode ser condenado sem ter tido a oportunidade de defender-se.

A redação do princípio do contraditório dada pela Constituição de 1988, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV da CF) fez com que o princípio alcançasse expressamente os processos civil e administrativo.

Sobre o princípio do contraditório, Xavier⁴ ressalta que o significado imediato deste direito é a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se faça nos termos de um procedimento justo. Quanto às implicações deste fato, o autor ressalta:

“Tal implica para o particular afetado, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (...).”

No Direito Tributário, a relação processual resulta de um ato impositivo da Administração Tributária. Conforme menciona Cais⁵,

Tal ato, normalmente, repercute na esfera jurídica de terceiro, especificamente sobre seu patrimônio, por força de normas constitucionais e legais, podendo motivar o nascimento de um conflito de interesses entre o ente dotado de competência tributária e o particular, qualificado pela pretensão resistida pelo contribuinte, ensejando a lide.

Por contraditório, deve se entender, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis.

É por intermédio da contestação o réu apresenta a sua defesa.

O Código de Processo Civil trata da contestação em seu Capítulo VI. Nos termos do art. 336. Confira-se:

Art. 336. Incumbe ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir.

Há, no entanto, três exceções que permitem a apresentação de novas alegações depois da contestação, conforme preceitua o art. 342 do mesmo dispositivo: relativas a direito ou

³ ALVIM, José Eduardo Carreira. **Teoria Geral do Processo**. Rio de Janeiro: Forense, 9ª ed., 2004, p. 163.

⁴ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.6.

⁵ CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.154.

a fato superveniente; de conhecimento de ofício pro parte do juiz; ou por expressa autorização legal, *in verbis*:

- Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:
- I - relativas a direito ou a fato superveniente;
 - II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;
 - III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

O Decreto Federal 70.235, de 1972, em seu art. 1º, regulamenta o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Na instância administrativa o contribuinte pode discutir aspectos inerentes ao lançamento ou decisão que não homologou declaração de compensação, questionando a exigência tributária, as suas características ou o seu montante.

O procedimento em instância administrativa normalmente tem início com a impugnação administrativa do contribuinte à autoridade administrativa que lavrou o lançamento no prazo regulado pela legislação do tributo respectivo ou decisão que não homologou declaração de compensação. Se o resultado for favorável ao contribuinte, extingue-se a relação contenciosa em instância administrativa. Caso contrário, é facultada ao contribuinte a apresentação de recurso a tribunal administrativo regulado pela legislação específica, no prazo fixado à luz da lei de cada ente dotado de competência para exigir o tributo.

A interposição do recurso voluntário demonstra a insatisfação do contribuinte com a decisão de primeiro grau e dá continuidade, mesmo que parcial, ao litígio administrativo instaurado com a impugnação. Sobre seus efeitos, Neder e López⁶ destacam que “*suspende a exigibilidade do crédito tributário e a fluência do prazo prescricional para a propositura da ação de execução fiscal pela Fazenda Pública*”. Sua interposição tempestiva tem, como consequência, o sobrerestamento dos efeitos da decisão recorrida até o julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Os aspectos formais da contestação, impugnação administrativa, encontram-se disciplinados nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF). Destacam-se os seguintes aspectos: deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta (*caput* do art. 15); mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (inciso III do art. 16). Segue transcrição dos dispositivos:

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

⁶ NEDER, Marcos Vinícius; López, María Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 323.

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

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

Ainda sobre o tema, o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) dispõe em seu art. 373 que o ônus da prova recai sobre a contribuinte, que deve trazer aos autos elementos que não deixem dúvida quanto ao fato questionado:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Com efeito, tanto o código de Processo Civil quanto o PAF adotaram o princípio da eventualidade, segundo o qual toda matéria litigiosa de fato e de direito deve ser arguida na impugnação administrativa.

Esta questão possui grande relevância diante da relação fisco / contribuinte, considerando-se que o poder administrativo, no exercício da atividade tributária, cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhes foram assegurados.

As **provas**, por sua vez, são um fundamento indispensável para solução de litígios, pelo qual se baseia qualquer decisão. A redação do princípio do contraditório dada pela Constituição de 1988, “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em*

geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV da CF) fez com que o princípio alcançasse expressamente os processos civil e administrativo.

No Código Civil Brasileiro, a questão da prova é tratada nos arts. 212 a 232. Neste dispositivos são codificados os meios de prova: confissão, documento, testemunha, presunção e perícia e tratadas de aspectos específicos sobre estes meios, como, natureza, tipos, validade, nulidades, vícios, admissão, restrições, recusa e suprimento de provas.

Ferragut⁷ discorre sobre a necessidade de se certificar de que a “ocorrência fenomênica dos eventos descritos nos fatos jurídicos”, evitando-se imputar indevidamente consequências legais em flagrante insegurança jurídica.

Defende, ainda, a importância do conhecimento do fato e da imposição de regras que permitam refutar a ocorrência do fato jurídico. Confira-se:

Quem aplica o direito precisa conhecer o fato e saber se o evento nele descrito é juridicamente verdadeiro ou falso, para então, poder desenvolver adequadamente o processo de positivação.

(…)

O direito deve impor regras para a construção de enunciados que permitam conhecer o fato (por exemplo, a emissão de notas fiscais eletrônicas e a escrituração de livros fiscais), enunciados esses cujos conteúdos sejam passíveis de refutação e que, principalmente, resistam a ele.

No presente caso, em substituição ao Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, foi apresentado com o recurso voluntário um conjunto probatório no intuito de comprovar a totalidade das retenções declaradas no PER/DCOMP (fls. 995 a 1.454). No entanto, importa destacar que tais provas foram apresentada apenas com o Recurso Voluntário.

Diante disso cabe o questionamento: a apresentação do conjunto probatório somente neste momento processual faz parte da “dialética das provas” ou há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário?

A discussão gira em torno do ônus da prova do direito pleiteado; do princípio da verdade material; e da preclusão para apresentação de prova.

Sob o enfoque da prescrição, Nunes⁸ leciona que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições do processo administrativo, cabendo ao julgador a análise de sua necessidade no caso em concreto. Confira-se:

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador.

Há posições nos dois sentidos no âmbito do CARF.

⁷ FERRAGUT, Maria R. As Provas e o Direito Tributário – Teoria e Prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19 a 22.

⁸ NUNES, Cleucio S. Curso Completo de Direito Processual Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 350.

O ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres defende no Acórdão nº 9303-002.552 - 3^a Turma, de 9 de outubro de 2013, que a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo Civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das Ressalta que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada, de modo que, ao mesmo tempo em que se busca a verdade real, devem ser preservadas as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo. Confira-se:

A recorrente defende que, em face do princípio da verdade material, a qualquer tempo pode trazer novas provas, e que a Fazenda Nacional não deve ficar adstrita às provas trazidas pelas partes, devendo fazer perícias e realizar diligências para descobrir a verdade dos fatos.

Inicialmente, deve-se perquerir a quem incumbe o ônus da prova. A resposta a essa questão encontra-se muito bem definida no Código de Processo Civil, mais precisamente no art. 333⁹, que assevera:

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na realidade, esse artigo nada mais representa do que a positivação do princípio geral de direito, segundo o qual, o ônus da prova recai sobre aquele que alega. Desde Roma já se conhecia esse princípio, verbalizado no brocardo, alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

A síntese da distribuição do ônus da prova, é muito fácil de compreender: todo aquele que demandar alguém tem o dever de provar o direito objeto de sua demanda. No caso de auto de infração, cabe ao Fisco demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a acusação fiscal. De outro lado, nos pedidos de repetição de indébito, incumbe ao sujeito passivo a prova do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Sobre a necessidade de as partes produzirem as provas necessárias à formação da convicção do julgador, preciosas as palavras do Conselheiro Gilson Rosenburg Filho, em julgamento de caso análogo ao aqui em debate.

“Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade. Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória. A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas. Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.”

⁹ Atual art. 373 do novo Código Civil.

Em outro giro, ao contrário do que quer fazer parecer a defesa, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não serve para inverter o ônus da prova, tampouco dispensa o demandante de provar o direito alegado.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo Civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Tampouco altera o papel a ser desempenhado pelas partes. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

A Conselheira Adriana Gomes Rêgo faz a seguinte abordagem no voto proferido no Acórdão nº 9101-003.003, de 8 de agosto de 2013:

Com a devida vênia àqueles que querem aceitar provas extemporâneas ao fundamento de que os princípios da ampla defesa, da verdade material e do formalismo moderado devem prevalecer, mas o fato é que para o Processo Administrativo Fiscal temos regras claras e expressas, prevendo a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte da Fazenda, quanto por parte do contribuinte, estabelecendo-se, assim, em caso de inobservância do momento adequado, a necessária preclusão.

Aliás, a preclusão não é sanção. Não advém de ato ilícito. Mas ela foi definida processualmente para se proteger o Estado da protelação injustificada como também para garantir tratamento isonômico entre os contribuintes. Nesse sentido, Marcela Cheffer Bianchini¹:

Sendo assim, o próprio devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. Como visto, o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.

Vale destacar que, a depender da situação, a norma aceita a apresentação de provas após a impugnação. Contudo, isso é possível desde que dentro das hipóteses previstas na lei.

Moacyr Amaral dos Santos ensina²:

[...] o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-los em juízo.

Além disso, é preciso interpretar a lei conforme a Constituição. Ora, quando a lei excepciona as hipóteses de que trata o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, ela já está contemplando todos os casos em que, por motivos de força maior, a ampla defesa não pode ser exercida anteriormente. Portanto, cumpre-nos verificar se a apresentação dos laudos em memoriais trazidos na sustentação oral portanto, não só após a impugnação, como também após o prazo processual de interposição de recurso voluntário enquadra-se em uma das hipóteses de que trata o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

No mesmo sentido, a ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, no Acórdão nº 9101-004.057 – 1^a Turma, de 12 de março de 2019, destaca que os processos administrativos devem atender à formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal. Transcrevo trecho da decisão:

A Lei n. 9.430/1996 previu a aplicabilidade do regramento do Decreto nº 70.235 às manifestações de inconformidade e recursos respectivos, conforme § 11 do artigo 74:

Art. 74. 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 resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

A prova no processo originado por compensação, portanto, deve observar os ditames do Decreto nº 70.235/1972, destacando-se o artigo 16:

(...)

De toda forma, não entendo pela rigorosa interpretação do artigo 16, §4º e alíneas, para impedir o reforço probatório em recurso voluntário.

Com efeito, a interpretação isolada do artigo 16 e seu §4º poderia implicar na interpretação bastante rigorosa da impossibilidade de juntada de documentos depois da apresentação de impugnação administrativa (ou manifestação de inconformidade, no caso da compensação), ressalvadas as hipóteses dos incisos do §4º, acima colacionado (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

No entanto, não me parece seja o caso de adotar interpretação tão rigorosa.

A Lei nº 9.784/1999 trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, explicitando a necessidade de observância aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade proporcionalidade, ampla defesa e contraditório:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

A mesma Lei acrescenta que os processos administrativos devem atender aos critérios dos quais se destacam:

Art. 2º: (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: DF CARF MF Fl. 1021 18

I atuação conforme a lei e o Direito; (...)

VI adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal.

Tal posicionamento também é observado no Acórdão nº 1302-001.103, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, cuja ementa transcrevo a seguir:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Face ao princípio da eventualidade, toda a matéria de defesa, seja de fato, seja de direito, deve ser suscitada na impugnação, sob pena de não poder ser conhecida na fase processual posterior. Não tendo sido impugnada a matéria não há como dela tomar conhecimento em sede recursal, pois esta fase processual visa ao atendimento do duplo grau de cognição, como corolário do princípio da ampla defesa. Preclusão caracterizada.

Cito, ainda, Posner¹⁰, que aborda questões relativas às provas no livro “Fronteiras da Teoria do Direito”, que trata de Epistemologia. Ao abordar a admissibilidade da prova com enfoque em questões como pertinência, admissibilidade e exclusão, a análise aproxima-se das questões tratadas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Quanto à exclusão de **provas pertinentes**, o autor considera que há três justificativas distintas: (a) emocionalidade, (b) sobrecarga cognitiva e (c) perda de tempo. Aponta que as duas primeiras dizem respeito às limitações cognitivas do julgador do fato e, consequentemente, aos benefícios da prova para a determinação da verdade, enquanto a terceira, remete ao custo.

(...) Na norma apresentam-se ao todo três justificativas distintas para a exclusão de provas pertinentes: (1) emocionalidade (fonte de "preconceito injusto" e "desvirtuamento do júri"), (2) sobrecarga cognitiva ("confusão", entre outras formas de "desvirtuamento do júri") e (3) "perda de tempo" (que parece ser sinônimo de "atraso indevido" e "apresentação desnecessária de provas cumulativas").

Ao comparar as duas formas cognitivas, “emotionalidade” e “sobrecarga cognitiva”, menciona a conveniência de ocultar provas, com o objetivo de diminuir o tempo do julgamento e o custo envolvido:

Ocultar provas do júri pode ser mais fácil e conveniente do que despender esforços para dotá-lo de maior habilidade cognitiva e imparcialidade, desígnio esse que pode ser demorado e ineficaz.

(...)

Outra maneira de pensar essa função da Norma 403 e das normas probatórias em geral é como um instrumento de correção da falta de incentivo do júri para superar suas limitações cognitivas através de um "aprofundamento" nas questões que é chamado a resolver. Os jurados não têm incentivos pecuniários para fazer um trabalho meticoloso. Ao manter fora do alcance deles determinadas provas que tornariam seu trabalho ainda

¹⁰ POSNER, Richard A. Fronteiras da Teoria do Direito. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 514.

mais difícil e que, consequentemente, exigiria deles o dispêndio de maiores esforços mentais sem a devida compensação, as normas probatórias reduzem os custos dos jurados e, desse modo, aumentam sua produção.

Quanto aborda a “sobrecarga cognitiva” em conjunto com a “perda de tempo”, defende que a repetição e a procrastinação podem diminuir a eficácia do julgamento e aumentar o custo direto desta atividade:

A justificativa (2) também interage com a (3) (perda de tempo): a repetição e a procrastinação podem tornar mais difícil para o julgador do fato a realização de um juízo correto, além de elevarem o custo direto do julgamento.

A medida que mais e mais provas são introduzidas, as provas adicionais, ainda que pertinentes, tendem a significar tanto um desperdício (no sentido de gerarem cada vez menos benefícios no que concerne ao aumento da precisão, sem que a isso corresponda uma redução do custo) quanto um fator de confusão (no sentido de que, na verdade, diminuem a precisão).

Conclui que os benefícios das provas adicionais tendem a diminuir a um ritmo cada vez mais intenso, enquanto os custos se mantêm constantes, ou até crescem, à medida que os litigantes se lançam mais e mais à procura de provas:

Essa constatação sugere que, em muitos casos, a duração ideal de um julgamento por júri pode ser bastante curta; os benefícios das provas adicionais tendem a diminuir a um ritmo cada vez mais intenso, enquanto os custos se mantêm constantes, ou até crescem, à medida que os litigantes se lançam mais e mais à procura de provas.

Na tentativa de responder as questões formuladas, cabem as seguintes reflexões:

- o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 define um rito próprio para o caso de apresentação de prova extemporânea. É possível negar vigência a uma norma válida?
- deve ser aplicado ao caso em concreto o formalismo moderado ou a flexibilização?
- se a interessada não apresenta nenhuma prova com sua impugnação (manifestação de inconformidade), é possível falar em supressão de instância ou que precluiu o direito de fazê-lo em outro momento processual?

O art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, é que arrola os requisitos da impugnação: indicação da autoridade julgadora; qualificação do contribuinte impugnante; apresentação das razões de fato e de direito que fundamentam a contestação; especificação de sua extensão e indicação das diligências e provas pretendidas, com a devida justificativa.

Não se pode deixar de mencionar que é a contribuinte, por vontade própria, que deve praticar os atos que instauram a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

De maneira geral, entendo que não há óbice para sejam apresentados novos documentos com o recurso voluntário, desde que tenha havido ao menos uma tentativa de se apresentar um conjunto probatório com a impugnação (manifestação de inconformidade) que possa ao menos indicar a existência do direito em discussão.

No caso dos autos, o que se verifica é que a interessada não apresentou **nenhuma** prova com sua manifestação de inconformidade, limitando-se a alegar que “*vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco*”, conforme se depreende das informações contidas nos autos. Transcrevo trecho extraído do Acórdão da DRJ:

A Inconformada, por outro lado, alega simplesmente que "vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco. Somente agora a Fazenda nega a compensação em relação ao IR retido dos contratos de pré-pagamento". Tal argumento não prospera, porque o equívoco que não fora devidamente apontado, corrigido e, sendo o caso, apenado, não pode servir de arrimo para equívocos subsequentes.

Na dialética das provas, caberia à recorrente ao menos uma tentativa de comprovar o seu direito, desde a apresentação da manifestação de inconformidade, para que as razões de fato e de direito pudessem ser, num primeiro momento, apreciadas pela DRJ.

No caso dos autos, foi a própria recorrente que abriu mão de que suas razões fossem apreciadas pela primeira instância de julgamento, ao não apresentar qualquer prova que demonstrasse seu direito, conforme demonstra “Check List” relacionado à Manifestação de Inconformidade. Aliás, nem sequer tentou provar. Confira-se:

Manifestação de Inconformidade – Check List

Nesta data recepcionei a presente manifestação de inconformidade, a qual contém a seguinte documentação, conforme indicado na tabela a seguir:

Documentação	Ok
Manifestação de inconformidade devidamente assinada pelo represente legal ou procurador legalmente habilitado, constando o Nº do Processo de CRÉDITO e da PERDCOMP .	SIM A n.º da PERDCOMP
Documento de identificação de quem assina a manifestação (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor). Obs: se a manifestação de inconformidade estiver com firma reconhecida em cartório, o RG do signatário é dispensável.	NÃO
Ato constitutivo e última alteração, ou última alteração consolidada, do contrato social , se pessoa jurídica (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor) e ata da eleição da diretoria, quando houver.	NÃO
Procuração pública ou particular com firma reconhecida, no caso de a manifestação ser assinada por procurador (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor)	NÃO
Documentos comprobatórios da defesa do contribuinte (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor)	não anexou documentos
Esta manifestação foi recebida com a documentação incompleta por insistência do contribuinte e este foi orientado a apresentar de imediato os documentos faltantes, colocando como referência a data da entrega da manifestação, em qualquer Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC).	SIM

Assim, não houve oportunidade, por escolha da interessada, de análise em minúcias pela primeira instância das razões ou de eventual conjunto probatório, de modo que pudesse ser apontada alguma deficiência ou necessidade de esclarecimento adicional, que levasse ao curso “normal” da dialética das provas.

Se tal análise tivesse sido realizada, caso sua pretensão não tivesse sido satisfeita, caberia à recorrente apresentar novas provas ou razões que seriam apreciadas pelas turmas de julgamento do CARF, garantindo que não haveria supressão de instância quanto ao ponto específico que ainda restassem dúvidas a serem esclarecidas.

Apesar do formalismo moderado que rege o processo administrativo fiscal, foram as ações praticadas pela própria recorrente, ao se manter “inerte”, sem apresentar qualquer prova que indicasse seu direito, é que tiveram por consequência a caracterização da preclusão do seu direito de fazê-lo neste momento processual.

Trata-se de ato incompatível com o momento em que o processo se encontra, em função da perda do momento oportuno para se manifestar.

Dessa forma, defendo que não se aplica à situação em análise a flexibilização das regras previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972. De outra forma, estaria sendo negada vigência a uma norma válida.

Portanto, não tomo conhecimento do conjunto probatório, que foi apresentado somente com o recurso voluntário.

Assim, uma vez que não ficou comprovado nos autos a existência de direito creditório líquido e certo da contribuinte contra a Fazenda Pública, passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão recorrida.

Conclusão

Dante do exposto, VOTO por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.”

É o que se dispõe acerca do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator designado.

Nos termos da ata do julgamento realizado, este colegiado, por maioria de votos, entendeu por bem “*afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes*”, cabendo a mim elaborar o voto vencedor. É o que passo a fazer.

Conforme exposto no relatório acima, ao analisar as declarações de compensação apresentadas pela Recorrente, Unimed do Estado de São Paulo - Federação Estadual das Cooperativas Médicas, a Fiscalização não reconheceu os créditos de IRRF decorrentes dos contratos firmados na modalidade de “pré-pagamento”, contratos estes que haviam sido firmados entre a Recorrente e diversos tomadores de serviços.

Há nos autos, inclusive, planilha elaborada pela Unidade de Origem (fls. 791 e seguintes), em que são demonstrados os valores de IRRF e a indicação daquela modalidade de contrato.

Em síntese, a motivação da fiscalização para não aceitar os créditos de IRRF foi no sentido de que, nesta modalidade contrato (“pré-pagamento”), não há prestação de serviços e, por isso, a retenção do IRRF seria indevida. Veja-se trecho que constou do despacho decisório:

16. Conclui-se, portanto, 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, cujas ementas reproduzo abaixo:

Contudo, também em síntese, o entendimento que prevaleceu entre os julgadores componentes desta Turma de Julgamento, inclusive deste Conselheiro, foi de que este óbice para o reconhecimento do direito creditório deveria ser superado, porque, a princípio, de fato, as retenções foram realizadas e, em especial, à época em que se deram as retenções, não havia um entendimento consolidado da Receita Federal do Brasil quanto à necessidade ou não de estas retenções serem realizadas nos

pagamentos decorrentes dos denominados contratos de pré-pagamento, contratos estes que são firmados pelas cooperativas que comercializam planos de saúde, como é o caso da Recorrente.

É que, importa reforçar, independentemente do tipo de contrato celebrado entre a Recorrente e diversos dos seus tomadores de serviços, o que deve ser considerado, *in casu*, é que de fato houve a retenção e recolhimento do Imposto de Renda em nome da Recorrente, o qual foi posteriormente indicado como créditos nos PER/DCOMP apresentados à Receita Federal do Brasil.

Tal fato, inclusive, é corroborado com a análise da fiscalização, que, em que pese ter identificado as retenções e recolhimento do IRRF no período, sob o entendimento, reitere-se, de que na modalidade de contrato denominado pré-pagamento não haveria que se falar em retenção do IRRF, não reconheceu o direito creditório decorrente desta modalidade de contrato.

Ocorre que, mesmo que o entendimento atual da Fiscalização seja pela desnecessidade de retenção do Imposto de Renda nos contratos denominados de pré-pagamento, o fato de ter sido retido e recolhido o tributo por si só já gera o direito creditório ao contribuinte, sob pena, inclusive, de enriquecimento ilícito do erário.

Por outro lado, não se pode perder de vista que o entendimento acerca da situação IRRF no caso das Cooperativas Operadoras de Planos de Saúde sempre foi controvertida, de modo que somente veio a ser pacificada no ano de 2013, com a Solução de Consulta nº 59 – Cosit de 30/12/2013 (anexo V), que assim estabeleceu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PLANOS DE SAÚDE. MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO.

DISPENSA DE RETENÇÃO.

Os pagamentos efetuados a cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, decorrentes de contratos de plano privado de assistência à saúde a preços pré-estabelecidos (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante), não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte.

As importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho médico, relativas a serviços pessoais prestados pelos associados da cooperativa, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, nos termos do art. 652 do Regulamento do Imposto de Renda.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.656/1998, art. 1º, I; RIR, arts. 647, caput e § 1º, e 652; PN CST nº 08/1986, itens 15, 16 e 22 a 26.

Assim, à época em que as retenções em tela – que aos olhos da fiscalização são indevidas - foram realizadas pelas Fontes Pagadoras da Recorrente, qual seja, ano de 2007, não era pacífico o entendimento acerca da necessidade ou não da retenção do IRRF-Cooperativas, nos casos dos contratos celebrados na modalidade pré-pagamento. De modo que havia certa insegurança jurídica quanto ao tema, tanto que, como se observa, as Fontes Pagadoras optaram por reter e recolher o imposto nos pagamentos realizados, independentemente da modalidade de contrato pactuado com a Recorrente.

Por conseguinte, não havia opção para à Recorrente acerca das retenções sofridas, sendo certo que, a responsabilidade em relação a estas retenções é da empresa tomadora de seus serviços, que é inclusive, quem determina os códigos de retenção e recolhimento. Não tinha, a Recorrente, domínio ou poder quanto às retenções realizadas.

Logo, tendo em vista as divergências existentes acerca da sistemática de recolhimento e retenção do IRRF – Cooperativas na época em que o crédito objeto das declarações de compensação foram gerados, seria desarrazoado exigir procedimentos rígidos de sua posterior compensação,

justamente pelas dificuldades enfrentadas para a classificação destes créditos, antes de a Receita Federal do Brasil se pronunciar de forma expressa sobre o tema.

Porém, o que realmente importa neste caso é que os tomadores de serviços pessoas jurídicas, a princípio, efetuaram as retenções e os recolhimentos do IRRF, conforme o entendimento consignado pela própria fiscalização, quando da elaboração do despacho decisório.

Assim, tendo em vista a ausência de entendimento pacífico acerca do tema em tela na época das retenções sofridas pela Recorrente, esta não pode esta ficar a mercê de questões procedimentais da RFB, que, reitere-se, só se pronunciou acerca da dispensa das retenções posteriormente ao período ora em análise. O posicionamento formal, via COSIT, só se deu em 2013.

Evidenciado, portanto, que a Recorrente, efetivamente, teve retenções no período, inclusive decorrentes dos contratos denominados de “pré-pagamento”, o óbice constante no despacho decisório deve ser superado, para que haja uma análise do direito creditório sem o entendimento consignado naquele despacho.

Neste sentido, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para que esta prossiga na análise do direito creditório em relação a estes.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias