



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19393.720025/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.069 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrente UNIMED DE MACAÉ COOPERATIVA DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.
APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PRESTADOS PESSOALMENTE PELOS ASSOCIADOS A PESSOA JURÍDICA COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS PAGAMENTOS SE REFEREM AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS ASSOCIADOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO.

A legislação permite que as cooperativas de trabalho compensem o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas aos serviços pessoais que lhes foram prestados pelos respectivos associados.

Nos casos em que não existe relação direta entre os valores recebidos que geraram as retenções sofridas e os valores pagos aos profissionais, os quais, a rigor, ocasionaram as retenções, as compensações não se enquadram na hipótese prevista no artigo 45 da Lei nº 8.541/1992 e, portanto, não há previsão legal que possa amparar a compensação realizada.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO.

Para que o direito creditório pleiteado seja reconhecido e a compensação seja homologada, é necessário que a declaração apresentada pelos contribuintes esteja fundamentada em razões fáticas e jurídicas, de modo que, nas hipóteses em que não há a devida comprovação do crédito, o direito creditório não deve ser reconhecido e a respectiva compensação não pode ser homologada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellype Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

Relatório

Tratam-se, na origem, de Pedidos de Compensação transmitidos pela UNIMED DE MACAÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO (“UNIMED DE MACAÉ”) a fim de compensar supostos créditos de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF de Cooperativa do ano-calendário de 2008, advindos das importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas do trabalho, associações de profissionais ou assemelhados, relativos aos serviços pessoais que lhes foram prestados ou colocados à sua disposição por associados, com débitos referentes a IRRF sobre pagamentos de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício efetuados pela Cooperativa nos anos-calendário de 2008 e 2009.

Conforme se verifica do Despacho Decisório, a Autoridade fiscal constatou, inicialmente, que, a partir do confronto das informações cotadas nas DIRFs com os Demonstrativos da Constituição dos Créditos de IRRF-Cooperativas, diversos valores de retenção utilizados pela contribuinte como crédito não correspondiam às retenções efetuadas e, por conseguinte, não poderiam ser considerados nas respectivas compensações em análise, de sorte que, a despeito da possibilidade de compensação de parte do crédito relativo ao código de recolhimento 3280, à luz do artigo 64 da Lei nº 8.981/1995, a outra parte do crédito referente ao código de recolhimento 1708 não era passível de compensação e era cabível apenas na utilização para dedução do Imposto de renda apurado no final do período quando, então, ao integrar o saldo negativo de IRPJ, seria, aí, sim, passível de restituição. Em conclusão, a Autoridade acabou reconhecendo parcialmente o direito creditório apenas em relação aos créditos advindos de retenções de Imposto de Renda efetuadas sob o código 3280 e, assim, homologou as compensações declaradas nas PER/DCOMPs até o limite do crédito reconhecido.

A interessada foi intimada do resultado do Despacho Decisório e, na sequência, entendeu por apresentar, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade por meio da qual suscitou, em síntese, (i) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN, (ii) a incidência do imposto de renda à luz do artigo 45 da Lei nº 8.541/1992 e a figura do substituto tributário, (iii) a retenção e o recolhimento do tributo, de acordo com o referido artigo 45 da Lei nº 8.541/1992, e a análise dos códigos de recolhimento 1708 x 3280, e, por fim, (iv) a possibilidade de compensação em face do erro material do sujeito passivo – pessoas jurídicas contratantes – quando do recolhimento do tributo.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância e, aí, ao proferir o Acórdão recorrido, a DRJ destacou, inicialmente, que, a despeito de constar nas DCOMPs que os créditos eram relativos ao IRRF-Cooperativa que teriam sido recolhidos sob o

código 3280, apurou que, na verdade, haviam vários recolhimentos que foram realizados sob o código 1708, de modo que caberia a interessada comprovar que os valores que haviam sido recolhidos, equivocadamente, sob o código 1708 deveriam ter sido recolhidos sob o código 3280.

Na oportunidade, a Autoridade dispôs que, na verdade, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a Cooperativas de Trabalho Médico, enquanto Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento não se confundiam com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina e correlatos, daí por que as mensalidades dos planos não estariam sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/1992, de modo que, no caso, a interessada deveria comprovar, primeiramente, que, dentre os IRRFs que foram utilizados nas retenções, as retenções decorriam de contratos cuja modalidade de pagamento referir-se-iam apenas à retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados, ou seja, na modalidade pós-estabelecidos, e que, portanto, não decorriam de valores predeterminados ou fixos, bem como deveria ter comprovado, em segundo lugar, as respectivas retenções sofridas mediante apresentação dos “Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte”.

Ao final, a DRJ entendeu que a contribuinte não logrou êxito em comprovar que houve erro de códigos por parte de quem realizou as retenções na fonte, haja vista que os documentos colacionados aos autos não comprovaram o suposto equívoco quanto ao código que restou declarado nas DIRFs, de modo que não seria possível considerar o crédito declarado pela interessada quanto ao código 1708, posto que tais retenções eram consideradas como antecipações do devido no ajuste anual ou trimestres e, portanto, somente poderiam ser deduzidos do apurado no encerramento do período, nos termos do artigo 231 do RIR/99. De toda sorte, a Autoridade julgadora *a quo* considerou que as retenções apuradas sob o código 3280 deveriam ser reconhecidas em montante superior àquele que restou reconhecido pela Autoridade por ocasião da elaboração do Despacho Decisório, daí por que a Manifestação de Inconformidade foi julgada parcialmente procedente para reconhecer a diferença do montante do crédito pleiteado.

A UNIMED DE MACAÉ tomou conhecimento do resultado do Acórdão recorrido através do seu Domicílio Tributário Eletrônico e apresentou Recurso Voluntário por meio do qual sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

Alegações preliminares

(i) Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Que, no caso, e tendo em vista que apresentou Manifestação de Inconformidade que, a rigor, equivale a uma reclamação, o crédito tributário em discussão deve permanecer suspenso à luz do artigo 151, inciso III do CTN;

(ii) Da prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal – Paralisação por 3 anos – Inércia do Fisco

Que, no caso, a Administração Pública manteve-se inerte por mais de 3 (três) anos, daí que, não tendo ocorrido qualquer movimentação processual

nesse período, restou configurada a prescrição intercorrente, de sorte que o crédito tributário em discussão deve ser julgado extinto nos termos do artigo 1º, § 1º da Lei nº 9.873/99.

Alegações de mérito

- (i) Da incidência do imposto de renda, nos termos do artigo 45, da Lei nº 8.541/1992 – Da figura do substituto tributário

Que, de acordo com a legislação tributária, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho referentes aos serviços pessoais que lhe foram prestados por associados ou colocados à sua disposição (atos cooperativos) estarão sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 1,5%, de sorte que a Cooperativa poderá compensar o tributo devido com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados; e

Que a incidência do imposto ocorre na forma de retenção por parte da pessoa jurídica contratante da Cooperativa, daí que o recolhimento se dá na forma de substituição tributária, recaindo, assim, a responsabilidade da retenção e, por consequência, do recolhimento do imposto às pessoas jurídicas contratantes dos serviços da Recorrente, na forma da Lei, de sorte que a figura do substituto tributário restará reconhecida em relação às pessoas jurídicas contratantes dos serviços da Recorrente quando da retenção e recolhimento do tributo e, também, quando do pagamento de tais serviços.

- (ii) Da retenção e do recolhimento do tributo pelo substituto tributário da relação – Código de Recolhimento 1708 x 3280

Que, a despeito das pessoas jurídicas procederem corretamente a retenção na forma da Lei quando do pagamento dos serviços realizados, não observaram a forma correta do recolhimento do tributo e, no caso, acabaram fazendo de forma incorreta, já que, ao invés de recolhê-lo sob o código 3280, recolheram sob o código 1708, tendo ocasionado o não reconhecimento da compensação que a Recorrente tem direito; e

Que a Recorrente não tem gerência sobre os atos das pessoas jurídicas contratantes a quem cabem a retenção do tributo na fonte e o respectivo recolhimento, de modo que não pode ser por elas responsabilizada e tampouco penalizada.

- (iii) Da impossibilidade legal e normativa de considerar o recolhimento sob o código de nº 1708 em relação às Cooperativas de trabalho médico

Que não há como se admitir, também, o recolhimento do tributo relativo à rubrica 1708 ao invés do recolhimento com base no código 3280 como algumas Pessoas Jurídicas têm realizado equivocadamente, posto que o referido código 1708 não se aplica às Cooperativas de trabalho médico, de modo que, à luz do artigo 652, § 1º e § 2º do RIR/99 e IN nº 1.836/2018, o

código que se destina às Cooperativas não é o 1708, mas, sim, o 3280, o qual, a rigor, é destinado à remuneração de serviços pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92; e

Que, indiscutivelmente, o tributo devido na relação tributária ora discutida é aquele que corresponde ao código 3280, o qual foi recolhido sob rubrica diversa pelos substitutos tributários que, no caso, são as Pessoas Jurídicas contratantes dos serviços prestados pela Recorrente, já que a Recorrente é Cooperativa de trabalho.

(iv) Da possibilidade de compensação do IRRF pela Cooperativas

Que a Autoridade fiscal negou o direito à compensação do IRRF sob o argumento de que o referido tributo havia sido recolhido sob a rubrica 1708, que, a rigor, não é passível de compensação, sendo que, se é certo que o recolhimento sob a referida rubrica 1708 não é passível de compensação, também é certo que o referido código não se aplica às Cooperativas, de modo que é notório que o tributo recolhido apresenta, na verdade, a finalidade e destinação ao código 3208, o que, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/1992, possibilita a compensação do tributo retido na fonte.

(v) Da exigência, por parte do Fisco, de prova impossível ou prova diabólica / Comprovante de retenção emitido pelo substituto tributário

Que, nos termos do artigo 373, § 2º da Lei nº 13.105/2015, a distribuição do ônus da prova deve ser parcimoniosa, sendo vedada quando tornar impossível ou excessivamente difícil daquele em desfavor de quem há a inversão desincumbir-se do encargo, de modo que, para a exibição de documentos, existe a previsão de que o juiz poderá adotar medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias para que o documento seja exibido, nos termos dos artigos 400 e 401, parágrafos únicos do NCPC; e

Que a teoria do ônus dinâmico da prova tem como objetivo corrigir eventuais iniquidades práticas, tais como as provas diabólicas, bem como instituir um ambiente ético-processual virtuoso, em cumprimento ao espírito e letra da Constituição de 1988 e das máximas do Estado Social de Direito, conforme já se posicionou o STJ quando do julgamento do REsp nº 883.656/RS; e

Que o que se pretende demonstrar é que, ao se exigir da Recorrente o comprovante da retenção emitido pelo substituto tributário da relação, constata-se a imposição de prova diabólica, haja vista que, dificilmente, a Recorrente terá acesso à escrituração interna das Pessoas Jurídicas que realizaram a retenção e o recolhimento do tributo em código diverso daquele que é estabelecida pela legislação, do que se conclui que, por violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, requer que a exigência da juntada de comprovantes de retenção do IRRF seja afastada, haja vista que

tal situação acaba configurando a produção de prova notadamente impossível.

(vi) Das fontes pagadoras / Prova por analogia

Que a fim de comprovar os fatos, traz à colação as informações apresentadas em DIRF dos anos-calendário de 2007 e 2008, que demonstram claramente o exemplo de duas empresas contratantes do mesmo serviços as quais, a rigor, utilizaram, na primeira declaração, do código de recolhimento 1708, e, na segunda, do código correto 3280, de sorte que tais evidências remetem, claramente, à confusão que foi realizada no momento do recolhimento do tributo pelas substitutas tributárias.

(vii) Da Dupla Tributação ou *Bis in Idem*

Que, ao desconsiderar o direito da Recorrente de obter o direito à compensação do Imposto retido na Fonte, o Fisco acaba praticando, inevitavelmente, a dupla tributação ou *bis in idem* em matéria tributária, de modo que, no escopo de impedir que o Fisco pratique manifesto excesso de exação, a concessão da compensação se apresenta como medida de justiça, nos termos do artigo 64 da Lei nº 8.981/1995.

Com base em tais alegações, a UNIMED DE MACAÉ pleiteia pelo acolhimento das preliminares de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da prescrição intercorrente e, no mérito, a acaso as preliminares sejam ultrapassadas, que seja realizado o devido enquadramento do recolhimento dos tributos retidos e recolhidos pelas Pessoas Jurídicas contratantes (do código 1708 para o código de recolhimento 3280), bem assim que, por fim, tendo sido demonstrada a improcedência do indeferimento do seu pleito relativo à compensação, que o presente Recurso Voluntário seja acolhido para que o direito à compensação seja reconhecido.

Em Despacho, a Autoridade fiscal informou que não constava nos autos o Aviso de Recebimento - AR que comprova a ciência do resultado do Acórdão recorrido, de sorte que a contribuinte havia apresentado o Recurso Voluntário antes mesmo de ser cientificada formalmente do resultado do julgamento. E aí, a Autoridade fiscal entendeu por reintimar a contribuinte a apresentar Recurso Voluntário. Na sequência, a UNIMED DE MACAÉ foi devida e regulamente intimada do resultado Acórdão e apresentou, novamente, o mesmo Recurso Voluntário que já havia sido protocolado anteriormente.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados para este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de admissibilidade do Recurso Voluntário

Confira-se, de plano, que a UNIMED DE MACAÉ apresentou Recurso Voluntário em 21/09/2020, ou seja, muito antes de ter sido cientificada formalmente do resultado do julgamento do Acórdão recorrido, conforme a própria Autoridade fiscal havia informado no Despacho de fls. 5.166.

No caso, o Recurso deve ser considerado prematuro e, aí, por força do artigo 218, § 4º da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015¹, o qual deve ser aplicado ao Processo Administrativo Fiscal de forma supletiva e subsidiária, tem-se que o Recurso preenche o requisito da tempestividade e, por isso mesmo, deve ser conhecido.

Além do mais, veja-se que o Recurso foi assinado por profissional habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido².

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela empresa Recorrente.

Antes, porém, vale destacar que, em sede preliminar, a Recorrente sustenta e pleiteia a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da lide, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN. De fato, é de se reconhecer que se trata de questão que não merecer ser analisada e decidida, até porque a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é automática nas hipóteses em que o contribuinte entende por apresentar reclamações e recursos administrativos.

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações propriamente formuladas.

2. Da análise da alegação preliminar de prescrição intercorrente

A UNIMED DE MACAÉ sustenta, preliminarmente, que, no caso, a Administração Pública manteve-se inerte por mais de 3 (três) anos, daí que, não tendo ocorrido qualquer movimentação processual nesse período, restou configurada a prescrição intercorrente, de sorte que o crédito tributário em discussão deve ser julgado extinto nos termos do artigo 1º, § 1º da Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999, que, a rigor, deve ser aplicado ao caso por analogia.

De logo, entendo que a referida alegação preliminar não deve ser aqui acolhida.

Em primeiro lugar, observe-se que o artigo 1º, § 1º da Lei nº 9.873/1999 dispõe que *“Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso”*, sendo que, por outro lado, o próprio artigo 5º da Lei em referência estabelece, categoricamente, que as prescrições ali contidas não se aplicam aos processos e procedimentos de natureza tributária. Confira-se:

¹ Cf. Lei nº 13.105/2015. Artigo 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei. [...] § 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

² Confira-se, ainda, que, ao analisar o Acórdão nº 1302-004.843, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento acabou concluindo pela tempestividade do Recurso Voluntário apresentado de forma prematura.

“Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.”

Em segundo lugar, veja-se que se, por um lado, o crédito tributário discutido nos autos do Processo Administrativo Fiscal resta com a sua exigibilidade suspensa nos termos do que dispõe o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional, por outro, é bem verdade que o artigo 174 do CTN considera a constituição definitiva como termo *a quo* para contagem do prazo prescricional. Quer dizer, enquanto estiver pendente decisão definitiva nos autos do processo administrativo tributário não há se falar no início da contagem do prazo prescricional. E se não há início de contagem do prazo prescricional, por óbvio que não se cogitará, por conseguinte, da ocorrência da prescrição intercorrente.

Confira-se, então, o que dispõem os artigos 151, inciso III e 174 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (grifei).

Em terceiro lugar, é de se reconhecer que a jurisprudência predominante no âmbito deste Tribunal é no sentido de que não há prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal, porquanto o Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar de normas gerais em matéria tributária, não estabelece prazo específico para tanto (prazo de perempção).

E tanto é assim que o CAREF acabou aprovando o enunciado de Súmula Vinculante nº 11, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Súmula CAREF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por todas as essas razões, reafirmo que não assiste razão à Recorrente no que tange à alegação de ocorrência de prescrição intercorrente, haja vista que, à luz da Súmula CAREF nº 11, o instituto da prescrição intercorrente não é aplicado no âmbito do processo administrativo fiscal.

3. Do objeto da lide e da análise das alegações de mérito formuladas pela UNIMED DE MACAÉ

Inicialmente, faz-se necessário observar que a controvérsia fático-jurídica que reveste o caso concreto versa sobre PER/DCOMPs transmitidas pela UNIMED DE MACAÉ em que foram utilizados suposto crédito, no montante total de R\$ 595.384,29, que se refere ao recolhimento de IRRF – Pagamento a Cooperativas de trabalho (código 3280), advindo das importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhados, relativas a serviços pessoais que lhes foram prestados por seus associados ou colocados à disposição, os quais foram informados enquanto tais para fins de compensação com débitos relativos a IRRF sobre pagamentos de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício efetuados pela Cooperativa relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009.

E, aí, ao analisar os respectivos PER/DCOMPs, a Autoridade competente proferiu o Despacho Decisório nº 092/2013 (e-fls. 1.014/1.025) e, na ocasião, entendeu por reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado e, por conseguinte, acabou homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, haja vista que, segundo a Autoridade, uma parcela dos valores que havia sido informada como crédito não correspondia ao imposto retido sob o código 3280, mas, sim, ao imposto incidente sobre a remuneração de serviços prestados a pessoas jurídicas pela Cooperativa (código 1708), os quais, a rigor, dizem respeito aos rendimentos auferidos em decorrência dos serviços prestados por não associados. Confira-se:

“DESPACHO DECISÓRIO Nº 092/2013

[...]

Portanto, a compensação do IRRF-Cooperativas está restrita ao imposto incidente sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à sua disposição (código 3280), não se referindo ao imposto incidente sobre a remuneração de serviços prestados a pessoas jurídicas pelas cooperativas (código 1708) ou a qualquer outra modalidade de retenção. No caso do código 1708, a retenção do IR reporta-se às importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional. Ou seja, diz respeito aos rendimentos auferidos em decorrência dos serviços prestados por não associados.

O crédito utilizado pelo contribuinte nas DCOMP's em análise reporta-se ao IRF-3280, passível de compensação/restituição nos termos do art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, o IRF-1708 não é passível de compensação/restituição e somente pode ser utilizado como dedução do imposto de renda apurado no final do período, quando então integra o Saldo Negativo de IRPJ, que é passível de restituição/compensação, nos termos do art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996.

Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil-RFB foi verificado que a UNIMED de Macaé:

- a) é uma cooperativa de trabalho médico, conforme consulta ao CNPJ de fls. 02 e 03;
- b) recebeu de pessoas jurídicas pagamentos, no ano-calendário de 2008, relativos a serviços pessoais que lhes foram prestados por associados da UNIMED, sobre os quais foram retidos valores de IRRF-Cooperativas, código 3280, conforme DIRFs de fls. 04 a 50 e planilha com a relação dessas pessoas jurídicas de fl. 51;
- c) no curso do ano-calendário de 2008, ano da retenção do IRRF-Cooperativas, código 3280, utilizou, por compensação, créditos referentes aos valores retidos, para quitação de débitos de imposto de renda retido na fonte apurados no pagamento de rendimentos

aos seus cooperados ou associados, conforme consulta ao portal DCTF-Extrato do Declarante de fls. 52 a 59;

d) transmitiu as DCOMPs em análise, durante e após o encerramento do ano-calendário de 2008, para compensar débitos relativos a IRRF-Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício efetuados pela Cooperativa (código 0588), referentes aos meses de julho a setembro e novembro de 2008 e abril e julho de 2009, conforme telas de consulta aos sistemas SIEF e CPERDCOMP de fls. 60 a 485;

e) não utilizou na DIPJ 2009/2008, como dedução no cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real, os créditos referentes aos valores retidos, conforme consulta ao portal DIPJ de fls. 486 a 490.

Do confronto das informações contidas nas DIRFs, citadas na alínea “b” acima, com os Demonstrativos da Constituição dos Créditos de IRRF-Cooperativas, apresentados pelo contribuinte nas DCOMPs em análise (fls. 491 a 1013), constatou-se que diversos valores de retenção utilizados pelo contribuinte como crédito não correspondem à retenção efetuada com o código 3280 e, por conseguinte, não podem ser considerados na compensação em análise. Sendo assim, os créditos de IRRF, código 3280, validados são os abaixo relacionados de acordo com a ordem em que aparecem nos citados demonstrativos cujos valores foram confirmados nas mencionadas DIRFs:

[...]

TOTAIS DE CRÉDITOS DE IRRF-COOPERATIVAS (código 3280) CONFIRMADOS	
DCOMP nº	TOTAL CONFIRMADO
DCOMP nº 27181.87355.080808.1.3.05-6012	7.552,59
DCOMP nº 25302.51648.150808.1.7.05-5695 DCOMP nº 12202.66495.090908.1.3.05-2016	12.410,57
DCOMP nº 17328.49657.090908.1.3.05-0511	4.794,40
DCOMP nº 42467.39398.101008.1.3.05-3845	5.905,40
DCOMP nº 13454.94301.191208.1.3.05-3702	8.668,77
DCOMP nº 12976.43453.191208.1.3.05-8071	7.649,37
DCOMP nº 19907.07149.191208.1.3.05-6908	4.226,07
DCOMP nº 39960.97534.191208.1.3.05-0654	7.419,83
DCOMP nº 13851.01335.191208.1.3.05-7610	8.996,51
DCOMP nº 25474.04445.200509.1.3.05-0407	9.308,66
DCOMP nº 39093.88908.190809.1.3.05-0989	0,00

III- CONCLUSÃO

No uso das atribuições previstas nos artigos 224 e 302 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/05/2012, publicada na edição do Diário Oficial da União (DOU) de 17/05/2012, bem assim a delegação de competência estabelecida pela Portaria nº 01/2012, publicada no DOU de 16/01/2012, e com fulcro no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 e na Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, e tendo em vista as informações e documentos constantes do processo, **DECIDO RECONHECER PARCIALMENTE** o direito creditório pleiteado em face da Fazenda Nacional nos montantes de:

[...]

29/01/2020

Sistema Dirf - Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em Dirf do ano-calendário

Beneficiário: 35.830.868/0001-01 - UNIMED DE MACAE COOPERATIVA DE ASSISTENCIA A SAUDE**Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em Dirf do ano-calendário 2007****. Relação de rendimentos e imposto sobre a renda retido por fonte pagadora**

Fonte Pagadora CNPJ / CPF	Nome Empresarial/Nome	Dirf entregue em	Rendimento Tributável	Imposto Retido
00.156.880/0001-90	FLUKE ENGENHARIA LTDA	14/02/2008	716.879,20	8.377,91
		Código	Rendimento	Imposto
		1708	716.879,20	8.377,91
00.310.087/0001-01	Q & B SERVICOS LTDA	25/03/2008	386.714,22	5.800,70
		Código	Rendimento	Imposto
		3280	386.714,22	5.800,70

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade de e-fls. 1.036/1.048, a Autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que a interessada não se desincumbiu do ônus de demonstrar e comprovar que as suas fontes pagadoras haviam preenchido, equivocadamente, suas respectivas DIRFs no que se refere à indicação dos códigos de retenção 3280 x 1708. Portanto, no entendimento da DRJ, a questão de fundo diz com a natureza jurídica dos serviços prestados que originaram as retenções, de modo que a apresentação de documentos poderia indicar se houve, ou não, o respectivo equívoco.

Confira-se, então, os trechos abaixo reproduzidos que foram extraídos das e-fls. 4.504/4.507 do Acórdão recorrido:

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

[...]

Como se vê nem todo contrato de Plano Privado de Assistência à Saúde implica pagamento direto pelos serviços prestados. O preço do contrato pode ser pré-determinado, em que a contratada paga certo valor independentemente do efetivo uso do serviço.

Nesse caso, não se pode falar que houve um pagamento pelos serviços prestados pelos médicos, pois não há vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária é efetuado antes da utilização das coberturas contratadas. Em tal modalidade de plano de saúde não cabe a incidência da retenção de imposto de renda na fonte.

Na verdade, 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, ou seja, as mensalidades dos planos, 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. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Na verdade, a interessada deveria comprovar, dentre os IRRF utilizados nas DCOMPs que as retenções decorreram de contratos cuja modalidade de pagamento refere-se somente a retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, ou seja, na modalidade pós-estabelecidos, e não a valores predeterminados ou fixos, comprovando por meio de documentos hábeis e idôneos (como contratos, faturas, etc), bem como comprovando as retenções sofridas mediante apresentação dos “Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte”.

[...]

As retenções efetuadas sob código 1708 ou outro até poderiam ser admitidas como crédito, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, se fosse comprovado, que os rendimentos correspondem a pagamentos por serviços pessoais prestados pelos cooperados da interessada, fato que não ocorreu.

[...]

Como se vê, os documentos anexados ao processo não comprovaram o suposto equívoco quanto ao código declarado nas Dirfs, não sendo possível considerar o crédito declarado pela interessada quanto ao código 1708, posto que, tais retenções são considerados como antecipação do devido no ajuste anual ou trimestral, podendo ser deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, como previsto no art.231 do mesmo RIR/99:

[...].”

Pois bem. Veja-se que a discussão que ora se analisa deve ser examinada à luz do que dispõe o artigo 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, cuja redação foi replicada no artigo 652 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Confira-se:

“Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.(Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

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

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

Da leitura do dispositivo, verifica-se que a legislação restringe a compensação do imposto incidente sobre o montante pago ou creditado por pessoas jurídicas à cooperativa de trabalho quando se trata de serviços pessoais que lhes foram prestados pelos seus associados.

E, aí, o IRRF incidirá à alíquota de 1,5% sobre o valor do serviço relativamente aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho por pessoas jurídicas em decorrência de serviços pessoais prestados por associados daquela ou colocados à disposição e, portanto, deverá

ser retido e recolhido pelo prestador do serviço sob o código 3280, conforme dispunha o artigo 25, *caput* da Instrução Normativa SRF nº 480/2004. É ver-se:

“Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004

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

Nesse contexto, impende tecer alguns comentários acerca do entendimento que restou firmado pela Autoridade julgadora *a quo* no sentido de que *“a interessada deveria comprovar, dentre os IRRF utilizados nas DCOMPs que as retenções decorreram de contratos cuja modalidade de pagamento refere-se somente a retribuição pela efetiva utilização dos serviços prestados por seus associados (...), ou seja, na modalidade pós-estabelecidos, e não a valores predeterminados ou fixos (...).*

É que, se se tratam de contratos pré-estabelecidos tal como a DRJ leva a crer, os respectivos pagamentos não estariam sujeitos à incidência do IRRF de que trata o artigo 652 do Decreto nº 3.000/99, conforme se verifica das inúmeras Soluções de Consultas elaboradas pela Administração tributária, podendo-se citar, aqui, e a título exemplificativo, a Solução de Consulta - COSIT nº 61/2014:

“Solução de Consulta COSIT nº 61, de 30 de dezembro de 2013

Assunto: Imposto Sobre A Renda Retido Na Fonte – IRRF EMENTA: Na modalidade pré-estabelecida não ocorre retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/99 sobre o pagamento de plano de saúde à cooperativa odontológica, por não haver vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas. Na modalidade pós-estabelecida ocorre a retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/99, pois o pagamento é decorrente da prestação de serviços odontológicos efetivamente prestados aos beneficiários do contrato, sendo possível definir a base de cálculo da retenção. Na modalidade mista, em que parte da contraprestação é pré-estabelecida e parte pós-estabelecida, a fatura deve detalhar os serviços efetivamente prestados, para permitir a retenção da parte equivalente a prestação dos serviços odontológicos pós-estabelecidos. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 45 da Lei nº 8.541, de 23.12.1992; art. 652 do Decreto nº 3.000, de 26.02.1999; anexo II, item 11 da RN ANS nº 100, de 03.06.2005.”

Note-se, ainda, que, recentemente, a Administração tributária elaborou a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4001/2019 em que dispôs que 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, não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte. Confira-se:

“Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4001, de 09 de janeiro de 2019

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. 719 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 59, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.656, de 1998, art. 1º, I; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 719, caput e § 1º, e 714; PN CST nº 08, de 1986, itens 15, 16 e 22 a 26; Solução de Consulta Cosit nº 59, de 2013; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.” (grifei).

Quer dizer, o fato de se tratar de eventual contrato pré-estabelecido não seria suficiente para negar a afirmação de que houve equívoco no preenchimento da DIRF, sem contar, ainda, que o próprio código 1708 não é adequado em relação às retenções sobre os pagamentos efetuados às Cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, como é o caso da ora Recorrente.

É que o código 1708 é destinado especificamente para os serviços prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, conforme se verifica do Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - MAFON atualizado até 16/02/2006:

“OUTROS RENDIMENTOS 1708

Remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica (art. 52º, Lei nº 7.450/85)

FATO GERADOR

Importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

OBSERVAÇÃO: Nos casos de:

- a) comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais, ver código 8045;
- b) serviços de propaganda e publicidade, ver código 8045;
- c) prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra, ver página seguinte;
- d) pagamentos efetuados em cumprimento de decisão da Justiça do Trabalho, ver código 5936. (RIR/99, art. 647)

BENEFICIÁRIO

Pessoa jurídica prestadora de serviços

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) sobre as importâncias pagas ou creditadas como remuneração.

[...]

REGIME DE TRIBUTAÇÃO

O imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual. (RIR/99, art. 650)

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

Compete à fonte pagadora. O imposto de renda incidente sobre honorários advocatícios e serviços prestados no curso de processo judicial, tais como serviços de engenheiro, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, médico, testamenteiro, liquidante, síndico etc., deve ser recolhido utilizando o código de receita 1708, exceto no caso de prestação de serviços por pessoa jurídica no curso de processo da justiça do trabalho que será recolhido utilizando o código de receita 5936. (RIR/99, art. 717; AD Cosar nº 20, de 1995; ADE Corat 09, de 2002)

OUTROS RENDIMENTOS 1708

Serviços de limpeza, conservação e locação prestados por pessoa jurídica (art. 3º, DL nº 2.462/88)

FATO GERADOR

Importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços de limpeza e conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas; segurança e vigilância; e por locação de mão-de-obra de empregados da locadora colocados a serviço da locatária, em local por esta determinado. (RIR/99, art. 649; ADN Cosit nº 9, de 1990)

BENEFICIÁRIO

Pessoa jurídica prestadora de serviços.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

1% (um e meio por cento) sobre as importâncias pagas ou creditadas. (RIR/99, art. 649)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO

O imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual. (RIR/99, art. 650)

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

Compete à fonte pagadora. (RIR/99, art. 717; AD Cosar nº 20, de 1995)

PRAZO DE RECOLHIMENTO

Até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. (Lei 11.196, de 2005, art. 70, I, d).”

A título de complementação, acrescente-se que, de acordo com o artigo 26 da Instrução Normativa nº 480/2004, a qual dispõe sobre a *retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços*, e que, a propósito, estava vigente até janeiro de 2012 quando, no caso, foi revogada pela Instrução Normativa nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, eventual IRRF sobre os serviços prestados por não associados deveria ser objeto de recolhimento sob os códigos 6190 ou 6147. Confira-se:

“Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004

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

I - no caso das associações médicas:

a) uma fatura, segregando as importâncias recebidas por conta de serviços pessoais prestados por pessoas físicas associadas (serviços médicos e de enfermagem), das importâncias recebidas pelos demais bens ou serviços (taxa de administração, etc.), cabendo a retenção:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

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

2. da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 8863;

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

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

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

II - no caso das cooperativas médicas:

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

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

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de emissão de documentos fiscais sem observância das disposições previstas nos incisos I e II deste artigo, a retenção do imposto de renda e das contribuições se dará sobre o total do documento fiscal, no percentual de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 6190 (demais serviços), do Anexo I - Tabela de Retenção, desta Instrução Normativa.

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

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

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

§ 3º No caso de terceirização de serviços médicos (locação de mão-de-obra), por intermédio de cooperativas de trabalho ou associações médicas, para o fornecimento de mão-de-obra nas dependências do tomador dos serviços, a retenção será efetuada observando-se o seguinte:

I - no caso das associações médicas:

a) de acordo com o estabelecido na alínea "a", inciso I do art. 26 para os associados ;

b) de acordo com o estabelecido na alínea "b", inciso I do art 26 para os não associados.

II - no caso das cooperativas médicas:

a) de acordo com o estabelecido na alínea "a" do inciso II do art. 26 para os associados;

b) de acordo com o estabelecido na alínea "b", inciso II do art. 26 para os não associados.

§ 4º Na hipótese do § 3º, as cooperativas de trabalho ou associações médicas deverão segregar, em duas faturas distintas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados das importâncias que corresponderem aos serviços prestados por não associados da cooperativa.

§ 5º A inobservância do disposto no § 4º acarretará a retenção do imposto de renda e das contribuições sobre o total do documento fiscal, no percentual de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sob o código de arrecadação 6190, do Anexo I - Tabela de Retenção, desta Instrução Normativa.

§ 6º No caso de pagamentos a associações de médicos que atuem na intermediação da prestação de serviços médicos prestados por profissionais médicos ou pessoas jurídicas, os quais realizam os procedimentos médicos, em nome próprio, em suas respectivas instalações, deverá ser observado o seguinte:

I - se o associado for pessoa jurídica, a retenção será efetuada sobre o total pago a cada pessoa jurídica prestadora dos serviços, observado os seguintes percentuais:

a) 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147, no caso de serviços hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa; ou

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

II - se o associado for pessoa física, caberá a retenção de que trata o art. 628 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999), sobre o total pago a cada pessoa física, mediante a aplicação das alíquotas progressivas de que trata o art. 620 do RIR, de 1999.

§ 7º Para efeito das retenções de que trata os itens I e II do § 6º, às associações de médicos deverão apresentar documento de cobrança ao órgão ou entidade pagadora, do qual deverão constar:

I - o nome e o número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) de cada uma das pessoas físicas ou jurídicas prestadora do serviço;

II - o valor a ser pago a cada uma das pessoas físicas ou jurídicas prestadoras do serviço.

§ 8º Aplica-se às demais associações de profissionais que atuam nos moldes das associações médicas, de que trata o § 6º deste artigo, as disposições contidas nos incisos I, alínea b, e incisos I e II do § 6º e o disposto no § 7º deste artigo.” (grifei).

A linha de raciocínio até aqui exposta serve apenas para demonstrar que o código 1708 não é adequado para nenhuma modalidade de relação envolvendo a ora Recorrente, que, de acordo com a própria Autoridade fiscal, é uma Cooperativa operadora de plano de assistência à saúde, de sorte que, no caso, ou estamos diante de retenção indevida por se tratar de serviço não sujeito à respectiva retenção ou, por outro lado, de equívoco no preenchimento das respectivas DIRFs.

No primeiro caso, havendo a retenção indevida, decerto que o contribuinte pode deduzir o montante do IRPJ devido ao final do período de apuração ou utilizá-lo para compor o saldo negativo do período. Já na segunda hipótese, a demonstração sobre qual seria a natureza jurídica dos serviços prestados que ensejaram a retenção seria de todo relevante para fins do reconhecimento do direito creditório pleiteado e, por conseguinte, da homologação das compensações informadas nos respectivos PER/DCOMP.

Aliás, destaque-se, por oportuno, que, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional e do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, o direito à compensação pressupõe que o crédito objeto de compensação seja líquido e certo. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996

SEÇÃO IV - Demais Modalidades de Extinção

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar

redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 ressarcimento, 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)."

E como é sabido, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito, nos termos do artigo 373, inciso I da Lei nº 13.105, de 16 de março 2015 – Código de Processo Civil, o qual deve ser aplicado, aqui, de forma subsidiária por força do artigo 15 do próprio Diploma³. Veja-se:

“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.”

O artigo 36 da Lei nº 9.784/1999 também preceitua que caberá ao interessado a comprovação dos fatos que tenha alegado. Confira-se:

“Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

Nesse contexto, importa saber se a Recorrente se desincumbiu, ou não, do ônus de demonstrar a liquidez e a certeza do direito creditório pleiteado.

No caso concreto, verifica-se que, às fls. 1.553/4.451, a Recorrente colacionou aos autos um tanto de documentos que contém os números de fatura e duplicata em que constam os preços dos serviços prestados pelos associados da UNIMED a diversas pessoas jurídicas, juntamente com os boletos de pagamento, sendo que não há ali qualquer contrato, a discriminação dos serviços que foram efetivamente prestados, a indicação de quando os serviços foram prestados, bem como não há a discriminação dos custos e despesas envolvidos que pudessem ser separados da base de cálculo, impossibilitando, assim, a identificação no sentido de que a retenção ocorreu somente sobre a parcela correspondente aos serviços pessoais prestados pelos associados.

Além disso, e tal como a própria Autoridade julgadora *a quo* havia destacado quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade, os documentos colacionados aos autos foram elaborados pela própria UNIMED DE MACAÉ, de modo que a própria interessada acabou inserindo, em algumas faturas, que as respectivas retenções sobre os pagamentos dos

³ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

serviços foram realizadas com base no código 3280 ou, ainda, que estavam sujeitos à Lei nº 8.541/1992.

E mais, note-se que, quanto aos documentos juntados, a interessada não os complementou com os contratos de assistência à saúde que teriam gerado as cobranças referentes às “mensalidades” ali representadas, que indicariam a adequação dos valores recebidos à incidência do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, sem contar, ainda, que, em sede recursal, a UNIMED DE MACAÉ acabou não apresentando novos documentos que pudessem demonstrar a certeza do crédito pleiteado, não havendo que se falar, aqui, e tal como a Recorrente sustenta, na impossibilidade de apresentação de documentos por se tratar de comprovação “diabólica”, já que os meios de prova que restaram sugeridos pela Autoridade julgadora de piso consubstanciados na apresentação dos contratos celebrados entre ela e os responsáveis tributários e das notas fiscais emitidas por cada serviço era de todo possível.

Vale destacar, ainda, que o artigo 55 da Lei nº 7.450/85⁴ determina que a pessoa jurídica poderá compensar o Imposto de Renda Retido na Fonte se possuir o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora. Logo, nos casos em que a retenção do imposto não foi confirmada pela DIRF, a interessada é obrigada a apresentar os comprovantes de retenção emitidos em seu nome pelas fontes pagadoras dos rendimentos, podendo-se observar que a interessada tem o dever de exigir o comprovante de rendimento e do IRRF da fonte pagadora, a qual é obrigada a fornecê-los à luz do artigo 733, parágrafo único, inciso I do Decreto nº 3.000/99⁵.

De toda sorte, os documentos anexados ao processo não comprovaram que os valores retidos pelas fontes pagadoras sob o código 1708 estariam equivocados. Não há, portanto, comprovação do suposto equívoco quanto ao código declarado nas DIRFs pelas fontes pagadoras e, por isso mesmo, não é possível considerar o crédito declarado pela interessada quanto ao código 1708, haja vista que caberia a ela demonstrar o equívoco cometido pelas fontes pagadoras e não apenas alegar que, por se tratar de Cooperativa, toda retenção deveria ser realizada com base no código 3280.

E, aí, nos casos em que não existe relação direta entre os valores recebidos que geraram as retenções sofridas e os valores pagos aos profissionais, os quais, a rigor, ocasionaram as retenções, as compensações não se enquadram na hipótese prevista no artigo 45 da Lei nº 8.541/1992 e, portanto, não há previsão legal que possa amparar a compensação realizada.

Aliás, é de se reconhecer que essa linha de entendimento encontra respaldada na jurisprudência deste E. CARF, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

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

Ano-calendário: 2007

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PRESTADOS PESSOALMENTE PELOS ASSOCIADOS A PESSOA JURÍDICA COMPENSAÇÃO.

A legislação permite que cooperativa de trabalho compense o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda

⁴ Cf. Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985. Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

⁵ Cf. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. Art.733. (omissis). Parágrafo único. As pessoas jurídicas que retiverem o imposto de que trata este Subtítulo deverão (Decreto-Lei nº 2.394, de 1987, art. 6º, parágrafo único): I- fornecer aos beneficiários comprovante dos rendimentos pagos e do imposto retido na fonte.

retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados desta. Como no presente caso não existe relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas, e os valores pagos aos profissionais, que ocasionaram as retenções, as compensações não se enquadram na previsão legal do art. 45 da Lei nº 8.541/1992, não havendo previsão legal para a compensação realizada.

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO INDÉBITO.

A indicação dos dados identificados com erros de fato, por si só, não tem força probatória de comprovar a existência de indébito, caso em que a Recorrente precisa produzir um conjunto probatório com outros elementos extraídos dos assentos contábeis, que mantidos com observância das disposições legais fazem prova a seu favor dos fatos ali registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

(Processo nº 11065.721109/2011-15. Acórdão nº 1003-002.003. Sessão de 04/11/2020)”.

Inclusive, percebe-se que essa 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem compartilhado desse mesmo entendimento:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA NÃO TRAZIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidas matérias não aduzidas na defesa inicial em razão da preclusão consumativa.

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

Ano-calendário: 2005

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PRESTADOS PESSOALMENTE PELOS ASSOCIADOS A PESSOA JURÍDICA COMPENSAÇÃO.

A legislação permite que cooperativa de trabalho compense o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados desta.

Como no presente caso não existe relação direta entre os valores recebidos, que geraram as retenções sofridas, e os valores pagos aos profissionais, que ocasionaram as retenções, as compensações não se enquadram na previsão legal do art. 45 da Lei nº 8.541/1992, não havendo previsão legal para a compensação realizada.

DIREITO CREDITÓRIO - COMPROVAÇÃO - AUSÊNCIA . NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A ausência de comprovação do crédito líquido e certo, requisito necessário para o reconhecimento do direito creditório, conforme o previsto no art. 170 da Lei Nº 5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta no indeferimento do pleito.

(Processo n 13984.001528/2009-68. Acórdão nº 1302-003.872. Sessão de 15/08/2019)”.

Por fim, confira-se que, quanto a alegação de que, ao desconsiderar o direito da Recorrente de obter o direito à compensação do Imposto Retido na Fonte, o Fisco acaba praticando, inevitavelmente, a dupla tributação ou *bis in idem* em matéria tributária, tem-se que tal entendimento não se sustenta, haja vista que tais situações não acontecem no caso concreto. É

que, enquanto a bitributação ocorre apenas quando duas entidades tributantes se arvoram no direito de exigir tributos sobre um único e idêntico fato gerador, o *bis in idem* ocorrerá, apenas, quando o ente federativo tributa duplamente o mesmo fato gerador.

Com base em tais fundamentos, concluo que a Recorrente acabou não se desincumbido de demonstrar o seu crédito, de modo que as suas alegações meritórias não devem ser acolhidas.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, entendo por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega