



Solução de Consulta nº 10 - Cosit

Data 8 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
INCIDÊNCIA NA FONTE. OPERADORAS DE SEGURO SAÚDE.
PAGAMENTOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO.**

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado, operadoras de seguro saúde, a cooperativas de trabalho em decorrência dos serviços profissionais de medicina e correlatos de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, por essas últimas prestados ao segurados daquelas, sujeitam-se à retenção na fonte da CSLL, devendo as cooperativas de trabalho médico discriminarem em suas faturas ou apresentarem faturas segregadas dos valores a serem pagos a cada prestador de serviço, sob pena de a retenção recair sobre o valor total da fatura emitida pela cooperativa, observando-se o seguinte:

a) valores relativos aos serviços profissionais de medicina e correlatos de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999 prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte, em nome da cooperativa, da CSLL de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003, à alíquota de 1% (um por cento);

b) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e pronto-socorro, cooperados ou credenciados, quando os atendimentos ocorrerem nas dependências dos estabelecimentos, e desde que presente a subordinação técnica e administrativa, ou seja, que o serviço seja prestado pelo profissional de medicina em nome da pessoa jurídica titular do estabelecimento e não em seu próprio nome, os quais não sofrerão retenção na fonte da CSLL, de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003;

c) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, executados por profissionais de medicina, mediante intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, realizados nas dependências dos mesmos estabelecimentos, citados na alínea “b”, acima, sem subordinação técnica e administrativa a estes

estabelecimentos, os quais estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003, à alíquota de 1% (um por cento), em nome de cada estabelecimento prestador do serviço;

d) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, que poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, os quais estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003, à alíquota de 1% (um por cento), em nome de cada estabelecimento prestador do serviço.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, inciso IV, art. 5º; RIR/1999, art. 647; Parecer Normativo CST nº 8, de 1986, itens 15 a 16 e 22 a 26. ADI RFB nº 9, de 2014, art. 2º.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz, por não versar sobre dúvida na interpretação da legislação tributária, a parte dos questionamentos referente à restituição.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, II.

Relatório

O interessado acima qualificado formula consulta acerca da retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre pagamentos que realiza a cooperativas de trabalho médico, resumida a seguir:

- 1.1. O Consulente informa atuar no ramo de seguro saúde;
- 1.2. Acrescenta que firma contratos com pessoas físicas e jurídicas, prestadores de serviços médicos, hospitalares e de assistências a saúde, segundo os quais esses prestadores aceitam atender os segurados pelo Consulente;
- 1.3. Afirma que *posteriormente* efetua, na forma do art. 1º da Lei 9.656, de 1998, pagamentos aos prestadores por tais serviços;
- 1.4. Menciona o art. 5º da Instrução Normativa nº 459, de 2004, que interpretando a Lei nº 10.865, de 2004, e a Lei nº 10.833, de 2003, dispensou a retenção da CSLL apenas nos pagamentos feitos às cooperativas, em relação a atos cooperativos;

- 1.4. Sustenta a interpretação de que não estão sujeitos à retenção da CSLL os pagamentos que realiza em favor de cooperativas da área de saúde como contraprestação por serviços prestados por seus cooperados aos segurados do Consulente;
 - 1.5. Argumenta que a não sujeição a essa retenção decorreria do fato de que a cooperativa exerce ato cooperativo quando serve de ponte entre seus cooperados e o mercado;
 - 1.6. Também em amparo a esse entendimento, cita doutrina, julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.
2. Após a descrição da questão, apresenta os questionamentos na sequência reproduzidos com alterações:
- 2.1. Deve continuar a efetuar descontos na fonte, a título de CSLL, dos valores pagos às cooperativas acima mencionadas, bem como a outras que tenham objeto social equivalente, em contrapartida pelos serviços prestados por seus cooperados às pessoas físicas amparadas por seguro-saúde contratado com o Consulente?
 - 2.2. Em caso de resposta negativa à primeira pergunta, os descontos que efetuou no passado a esse título sobre as remunerações pagas a tais cooperativas nessas condições foram indevidos?
 - 2.3. Ainda em caso de resposta negativa à primeira pergunta, aquelas cooperativas têm direito de requerer a restituição quantias que lhe foram descontadas pelo Consulente, desde que tais retenções estejam comprovadas nos comprovantes anuais de retenção fornecidos pela própria consulente e esses direitos não estejam extintos por decadência ou prescrição”.
3. Os dispositivos legais apresentados como ensejadores da consulta estão abaixo relacionados:
- 3.1. Lei nº 9.656, de 3 de junho de 1998, art. 1º;
 - 3.2. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 30 e 32, I;
 - 3.3. Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004, art. 5º.

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à

disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Exame do cumprimento das condições de eficácia da consulta

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz.

10. O segundo e terceiro questionamentos tratam de restituição de valores recolhidos de forma supostamente indevida, não versando sobre dúvida na interpretação da legislação tributária. Por essa razão, a consulta, no que tange a esses questionamentos, é ineficaz nos termos do art. 18, II, da IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

(Sem grifos no original)

11. No que toca ao primeiro questionamento, verifico que estão presentes as condições. Passo, portanto, a seguir, à solução da presente consulta quanto a essa parte.

Exame do questionamento

12. O Consulente indaga se deve continuar a efetuar descontos na fonte, a título de CSLL, dos valores pagos a cooperativas de trabalho da área da saúde, em contrapartida pelos serviços prestados por seus cooperados às pessoas físicas amparadas por seguro-saúde contratado com o Consulente. A esse respeito sustenta a interpretação de que tais pagamentos não estariam sujeitos à retenção da CSLL, sob o argumento de que essa prestação de serviço enquadrar-se-ia como ato cooperativo.

13. A RFB já disciplinou hipótese *parcialmente semelhante* a ora tratada no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 9, de 30 de setembro de 2014, cujo art. 2º, por ser pertinente ao presente caso, está reproduzido a seguir:

Art. 2º Cabe retenção na fonte da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 30 da Lei nº10.833, de 2003, sem prejuízo da retenção do imposto sobre a renda de que trata o § 1º do art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas contratantes a cooperativas de trabalho médico ou odontológico, ou a outras pessoas jurídicas operadoras de plano privado de assistência à saúde ou odontológica, nos contratos de plano privado de assistência à saúde ou odontológica, na modalidade de custo operacional, ou seja, quando a contratante repassa à operadora do plano o valor total das despesas assistenciais, isto é, paga exatamente pelos serviços médicos efetivamente prestados.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos serviços de medicina realizados dentro do ambiente físico de ambulatórios, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e prontos-socorros, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento.

(Sem destaques no original)

14. Em resumo, o citado dispositivo do ADI estabeleceu que cabe retenção na fonte da CSLL nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas contratantes a cooperativas de trabalho médico ou odontológico quando a contratante repassa à operadora do plano o valor total das despesas assistenciais, isto é, paga exatamente pelos serviços médicos efetivamente prestados.

15. A retenção da CSLL nessa hipótese ocorre porque os **atos praticados com terceiros tomadores de serviço não se subsomem ao conceito de atos cooperativos**, também denominados de atos cooperados pelo art. 5º da IN SRF nº 459, de 2004, que dispensa a retenção em discussão apenas em relação a esses atos:

Art. 5º A retenção da CSLL não será exigida nos pagamentos efetuados às cooperativas, em relação aos atos cooperados.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004).

16. O posicionamento da RFB, restringindo a hipótese de não retenção da CSLL aos atos cooperativos, é consonante com recentes julgados, na sistemática de repercussão geral, do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre atos praticados por cooperados ou pela cooperativa de trabalho com terceiros tomadores de serviços.

17. Nesse sentido o STF, no julgamento do Recurso Especial (RE) nº 598.085, em 6 de novembro de 2014, representativo de repercussão geral, decidiu pela constitucionalidade da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre os atos (negócios jurídicos) praticados por *cooperativa de trabalho com terceiros tomadores de serviço*, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas, conforme consta em sua ementa, abaixo parcialmente reproduzida:

“1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.

2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.

*3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. **O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.***

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.

6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.

7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ

01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato imponible para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.”

(Sem alguns dos destaques no original)

18. O posicionamento expresso na ementa acima reproduzida reflete a manifestação do Relator desse RE, o Ministro Luiz Fux, em seu voto, cujo excerto concernente ao presente caso está transcrito a seguir:

“(...)

Nessa linha de pensar, atos cooperativos próprios ou internos somente seriam aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), na esteira do professor NASCIMENTO, Carlos Valder do. Teoria geral dos atos cooperativos. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54, que restringe o conceito de ato cooperativo de modo a abranger somente aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, sempre na busca dos objetivos colimados pelo empreendimento.

Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

(...)"

(Sem destaques no original)

19. Do mesmo modo no julgamento do RE nº 599.362, ocorrido igualmente em 6 de novembro de 2014, também representativo de repercussão geral, o STF declarou ser constitucional a incidência da Contribuição para o Pis/Pasep sobre os atos (negócios jurídicos) praticados por *cooperativa de trabalho com terceiros tomadores de serviço*. O STF fundamentou essa decisão no fato de que a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados, como consta na ementa desse RE citada na sequência:

“1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao **postulado da isonomia** na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. **Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.**”

(Sem alguns dos destaques no original)

20. A mencionada ementa reproduz o entendimento do Relator desse RE, o Ministro Dias Toffoli, em seu voto, a seguir em parte transcrito:

“(…)

Na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores que se associaram. Como dizia Pontes de Miranda, (...)

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário da União para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou (...)”

(Sem alguns dos destaques no original)

21. Desse modo, estão sujeitos à retenção da CSLL, *na forma a seguir demonstrada*, os pagamentos que a seguradora faz a cooperativas de trabalho na área da saúde como contraprestação por serviços prestados por seus cooperados aos segurados daquela, em razão de tais serviços, por serem prestados a terceiros, não estarem compreendidos no conceito de atos cooperativos.

22. Cabe acrescentar que o art. 1º, § 2º, inciso IV, da IN SRF nº 459, de 2004, preceitua que sejam aplicados à retenção da CSLL sobre pagamentos por serviços profissionais, como é o caso de serviços na área de saúde sob exame, **os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda:**

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores

e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

(...)

IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda. (...)

(Sem destaques no original)

23. O referido art. 647 do RIR/1999, por sua vez, estabelece o seguinte no tocante a serviços profissionais de medicina e correlatos:

Art. 647. 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 outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

(...)

3. análise clínica laboratorial;

(...)

20. fisioterapia;

21. fonoaudiologia;

(...)

24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);

(...)

32. psicologia e psicanálise;

(...)

34. radiologia e radioterapia;

(...)

24. Ainda no que se refere a serviços profissionais de medicina e correlatos, é pertinente mencionar os seguintes excertos do Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, que normatizou a forma da retenção do IRRF sobre as importâncias pagas ou creditadas pela prestação desses serviços, entre outros:

“SITUAÇÕES SINGULARES

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, seqüencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.

(...)

2 – Medicina:

22. O rol de atividades constantes da lista anexa à Instrução Normativa n. 23/86 refere no seu item 24, a categoria profissional de medicina de forma genérica, da qual exclui expressamente ‘a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro’.

*23. A restrição comentada permite deduzir desde logo que **estão fora da faixa impositiva sob exame os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais da medicina, quando executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento.** Dentro do mesmo critério, também não será exigida a retenção na fonte em relação a rendimentos decorrentes da prestação **de serviços correlatos ao exercício da medicina**, tais como análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, Raios X e radioterapia.*

*24. De notar que as exceções postas em evidência trazem de forma implícita o objetivo da lei e conduzem às mesmas conclusões definidas nos itens 10 a 13 deste Parecer Normativo, **ou seja, o campo de incidência da retenção na fonte se restringe aos rendimentos decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a interveniência de sociedades civis ou mercantis.***

25. Por outro lado, não estão abrangidos pela imposição tributária em análise, os rendimentos provenientes da execução de contratos de prestação de serviços médicos pactuados com pessoas jurídicas, visando à assistência médica de empregados e seus dependentes em ambulatório, casa de saúde, pronto-socorro, hospital e estabelecimentos assemelhados; essa modalidade de assistência médica está contida nas exceções previstas no item 24 da Instrução Normativa n.

23/86, desde que a prestação dos serviços seja realizada nos estabelecimentos de saúde mencionados, próprios ou de terceiros.

26. *Igualmente, não estão sujeitos à hipótese de incidência em foco os rendimentos pagos ou creditados a sociedades cooperativas de serviços profissionais de medicina.”*

(Sem destaques no original)

25. Segundo o mencionado Parecer Normativo n.º 8, de 1986, a retenção do IRRF nos valores relativos aos serviços profissionais de medicina e correlatos **não é devida** quando forem prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e pronto-socorro, cooperados ou credenciados, quando os atendimentos ocorrerem nas dependências dos estabelecimentos, **e desde que presente a subordinação técnica e administrativa, ou seja, que o serviço seja prestado pelo profissional de medicina em nome da pessoa jurídica titular do estabelecimento e não em seu próprio nome.**

26. Por outro lado, conforme esse mesmo parecer normativo, **é devida a retenção do IRRF** nos valores correspondentes aos serviços executados por profissionais de medicina e correlatos mediante intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, realizados nas dependências dos mesmos estabelecimentos enumerados no parágrafo anterior, **sem subordinação técnica e administrativa a estes estabelecimentos.**

27. **É igualmente devida a retenção do IRRF** nos valores referentes aos serviços prestados pelos aludidos profissionais mediante a intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, realizados fora das dependências dos estabelecimentos enumerados no parágrafo 25.

28. Reitero que, consoante, o art. 1.º, § 2.º, IV da IN SRF n.º 459, de 2004, aplicam-se para fins da retenção da CSLL, relativamente aos pagamentos pela prestação de serviços profissionais, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do IRRF. Desse modo, os critérios estabelecidos no aludido parecer normativo, são aplicáveis à retenção da CSLL em discussão.

Conclusão

29. Ante o exposto, soluciono a consulta respondendo ao Consulente que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado, operadoras de seguro saúde, a cooperativas de trabalho em decorrência dos serviços profissionais de medicina e correlatos de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1.º do art. 647 do RIR/1999, por essas últimas prestados ao segurados daquelas, sujeitam-se à retenção na fonte da CSLL, devendo as cooperativas de trabalho médico discriminarem em suas faturas ou apresentarem faturas segregadas dos valores a serem pagos a cada prestador de serviço, sob pena de a retenção recair sobre o valor total da fatura emitida pela cooperativa, observando-se o seguinte:

29.1. valores relativos aos serviços profissionais de medicina e correlatos de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1.º do art. 647 do RIR/1999 prestados por

cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte, em nome da cooperativa, da CSLL de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003, à alíquota de 1% (um por cento);

29.2. valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e pronto-socorro, cooperados ou credenciados, quando os atendimentos ocorrerem nas dependências dos estabelecimentos, e desde que presente a subordinação técnica e administrativa, ou seja, que o serviço seja prestado pelo profissional de medicina em nome da pessoa jurídica titular do estabelecimento e não em seu próprio nome, os quais não sofrerão retenção na fonte da CSLL, de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003;

29.3. valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, executados por profissionais de medicina, mediante intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, realizados nas dependências dos mesmos estabelecimentos, citados no parágrafo 29.2, acima, sem subordinação técnica e administrativa a estes estabelecimentos, os quais estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003, à alíquota de 1% (um por cento), em nome de cada estabelecimento prestador do serviço;

29.4. valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os itens 3, 20, 21, 24, 32 e 34, do § 1º do art. 647 do RIR/1999, que poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, os quais estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, de que trata o art. 30, da Lei nº 10.833, de 2003, à alíquota de 1% (um por cento), em nome de cada estabelecimento prestador do serviço.

30. Proponho a declaração de ineficácia parcial da consulta, nos termos do art. 18, II, da IN RFB nº 1.396, de 2013, no que se refere aos segundo e terceiro questionamentos, concernentes a restituição, por não versarem sobre dúvida na interpretação da legislação tributária.

Encaminhe-se ao Chefe da Dirpj.

Assinado digitalmente
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração da Coordenadora da Cotir.

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dirpj

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao Consultante.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cosit