



Solução de Consulta nº 219 - Cosit

Data 21 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO E ENDOSCOPIA. RETENÇÃO. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA EFETIVA. IRRELEVÂNCIA.

Os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de diagnóstico e procedimentos endoscópicos, por serem serviços médicos de natureza profissional, estão sujeitos à retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), prevista no art. 714, § 1º, inciso XXIV do RIR/2018, somente havendo dispensa da retenção na hipótese dos serviços serem prestados pelos ambulatorios, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais ou prontos-socorros. É irrelevante cogitar a hipótese de o regime de tributação com base no lucro presumido resultar em uma alíquota efetiva inferior à da retenção.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 714, § 1º, inciso XXIV.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 6, DE 2014, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 87, DE 2019 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 10, DE 2020.

Relatório

A presente consulta foi apresentada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, para solucionar dúvida a respeito da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre serviços de diagnóstico e procedimentos endoscópicos prestados pela pessoa jurídica acima identificada.

2. A consulente aponta o art. 714, § 1º, inciso XXIV do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), o qual determina a retenção com a alíquota de 1,5% (um

inteiro e cinco décimos por cento) no caso de serviços de medicina, exceto aqueles prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro.

3. Após citar o posicionamento veiculado pela Solução de Consulta Cosit nº 10, de 19 de fevereiro de 2020, alega que há disposição expressa na IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, sobre a incidência de tributos na fonte no caso de empresas que prestam serviços hospitalares, todavia restrita aos pagamentos efetuados por entidades públicas, inexistindo disciplina em outra Instrução Normativa a respeito da retenção no caso de pagamentos entre pessoas jurídicas que não sejam entidades da administração pública.

4. Entende que a alíquota efetiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) para empresas que prestam serviços hospitalares seria de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), de acordo com o art. 33, § 1º, inciso II, alínea “a”, e com o art. 34, § 2º, ambos da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, menor, portanto, que a retenção prevista no art. 714 do RIR/2018, o que acarretaria posterior compensação de eventual crédito tributário.

5. Por fim, formula a seguinte pergunta:

Questionamos se o procedimento de IRPJ na fonte, nos termos do art. 714 do RIR/2018, para empresas que prestam serviços hospitalares – endoscópicos na hipótese da consultante, deve ser mantido, ou se a incidência na fonte reduz para a alíquota efetiva pelo benefício tributário, correspondendo a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento).

Fundamentos

6. O tema da incidência do IRRF sobre os serviços de medicina já foi objeto de análise por parte da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), não apenas por meio da Solução de Consulta citada pela consultante, mas também por meio da Solução de Consulta Cosit nº 6, de 6 de janeiro de 2014, assim como da Solução de Consulta Cosit nº 87, de 21 de março de 2019, as quais serão transcritas parcialmente na sequência.

Solução de Consulta Cosit nº 6, de 2014

2. Informa que para garantir a assistência à saúde de seus clientes precisa ter uma rede de atendimento formada por médicos, clínicas, laboratórios, hospitais, entre outros. Assim, conta com uma rede credenciada, ou seja, empresas prestadoras de serviços de saúde que prestam serviços para a consultante. Algumas dessas empresas possuem como atividade preponderante a prestação de serviço hospitalar, mas também realizam consultas em regime de ambulatório.

3. Cita o art. 647, do Decreto nº 3.000, de 1999, entendendo que sobre os serviços prestados por essas clínicas que prestam serviços em regime de ambulatório não devem ser efetuadas as retenções de IRPJ (1,5%) e Contribuições Sociais (4,65%). Faz referência a diversas soluções de consulta referentes ao assunto.

(...)

5. Sobre a retenção do IRPJ na fonte, lê-se no art. 647, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

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:

(...)

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); (grifos acrescidos)

6. Os serviços arrolados no referido parágrafo têm como característica o desempenho de **trabalho pessoal da profissão de médico** que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual ou autônomo, entretanto, por conveniência empresarial, são executados por intermédio de sociedades civis ou mercantis.

7. Excetuam-se dos serviços de medicina mencionados no item 24 os prestados por ambulatórios, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação sob orientação médica, hospital e pronto-socorro, ante o fato de que, nesses estabelecimentos, os serviços, embora prestados por médicos, são **executados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento**.

8. Vê-se que, a exemplo dos serviços relacionados no § 1º do art. 647, os estabelecimentos excluídos no item 24 são taxativos, não se permitindo qualquer ampliação. Dessa forma, não se incluem neste rol de estabelecimentos as clínicas médicas ou qualquer outra denominação que venha ser atribuída à pessoa jurídica prestadora dos serviços de medicina. Ou seja, somente os estabelecimentos expressos no item 24 estão fora do alcance da retenção do imposto de renda na fonte de que trata o art. 647 do RIR, pelo fato de esta só alcançar os “serviços caracterizadamente de natureza profissional”.

(...)

10. Infere-se do enunciado supra que não estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte **os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais da medicina** e os serviços correlatos (v.g., análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, raios X, radioterapia etc.) ao exercício da medicina, desde que executados dentro do ambiente físico do estabelecimento de saúde mencionado, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento. Significa dizer que não haverá retenção na fonte se tais serviços forem prestados pelo próprio hospital, por exemplo.

11. Todavia, na hipótese de outra pessoa jurídica prestar os serviços acima referidos dentro do estabelecimento hospitalar, sobre a importância paga ou creditada pelo hospital a essa pessoa jurídica incide retenção do imposto de renda na fonte. Do mesmo modo, os rendimentos pagos pelo hospital em virtude da prestação de serviços realizada pelos médicos autônomos – pessoas físicas – estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, ex vi do art. 628 (c/c o art. 620) do RIR.

(grifos do original)

7. Como asseverou a consulta acima, a dispensa prevista no art. 647, § 1º, item 24 do RIR/1999, atual art. 714, § 1º, inciso XXIV do RIR/2018, abarca tão somente os serviços de medicina quando prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro, incidindo o IRRF mesmo na hipótese de o serviço ser prestado por pessoa jurídica dentro de um estabelecimento hospitalar. Ressalte-se, portanto, o caráter subjetivo da dispensa.

Solução de Consulta Cosit nº 87, de 2019

2. Informa que realiza pagamentos a prestadores de serviços de análises clínicas, constituídos como sociedades empresárias e com registro na Junta Comercial, os quais se insurgem contra a retenção de 1,5% (um e meio por cento), relativa ao Imposto de Renda, sustentando que a alíquota correta seria a de 1,2% (um inteiro e vinte centésimos por cento), uma vez que a alíquota efetiva decorrente da base de cálculo de 8% (oito por cento) multiplicada pela alíquota do tributo de 15% (quinze por cento), resultaria em 1,2% (um inteiro e vinte centésimos por cento).

3. A consulente, apesar de efetuar a retenção de 1,5% (um e meio por cento), entende que não deve ser utilizado esse percentual, sob pena de obrigarse a prestadora do serviço de análises clínicas a pleitear restituição ou compensação do Imposto de Renda, posto que sua base de cálculo sobre o lucro presumido é de 8% (oito por cento), sendo, portanto, devida a retenção no importe de 1,2% (um inteiro e vinte centésimos por cento) da nota fiscal/fatura.

(...)

9. Cabe citar, também, a questão de considerar determinado serviço como hospitalar, ressaltando que **não se deve confundir o mesmo tratamento dado aos hospitais e aos laboratórios, para fins de utilização dos percentuais reduzidos para determinação da base de cálculo do IRPJ, com uma equiparação, ou seja, concluir que o laboratório presta serviços hospitalares.**

10. Ressalte-se que a utilização do percentual reduzido de presunção de 8% (oito por cento) pelos laboratórios só se tornou possível a partir de 01/01/2009, com a nova redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, ao art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. No entanto, percentual da retenção não foi modificado.

11. Cumpre esclarecer, ainda, que a atividade da administração tributária é, por expressa determinação legal, plenamente vinculada (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Isso quer dizer que a atuação do administrador deve estrita obediência à legislação tributária atualmente vigente, sendo-lhe vedada qualquer consideração a respeito de conveniência e oportunidade, bem como da correção ou justiça dos comandos legais.

12. Desta forma, **conclui-se que não há previsão legal para que se utilize um percentual menor**, devendo a retenção ser efetuada com base no percentual de 1,5% (um e meio por cento), conforme dispõe o art. 714, § 1º do RIR/2018.

(grifo nosso)

8. Na consulta transcrita acima, o argumento da redução do percentual de retenção com base na alíquota efetiva ser inferior àquela prevista no art. 714, § 1º, inciso XXIV do RIR/2018, foi rechaçado, já que a base legal para a retenção do imposto sobre a renda não se confunde com a que possibilita o cálculo do IRPJ mediante a utilização de um percentual de presunção reduzido – regime do lucro presumido.

9. E por fim, transcreve-se na sequência a consulta apontada pela consulente. Nesta, analisou-se a questão de os serviços médicos serem reputados como serviços hospitalares, para fins de utilização dos percentuais do lucro presumido. Confira-se:

Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2020

21 Em primeiro lugar, registre-se que a consulente não anexa a sua petição qualquer das decisões judiciais a que faz menção. **Entretanto, depreende-se, por aquilo que expõe, tratar-se não de decisões que equiparam essas pessoas jurídicas a hospitais, como sugere, mas sim de enquadramento dos serviços por elas prestados ao conceito de serviços hospitalares, para fins de aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%, respectivamente, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

22 Posto isso, cumpre acrescentar que a hipótese legal que fundamenta a realidade acima (percentual de presunção aplicável às receitas decorrentes da prestação de serviços hospitalares) é a alínea “a” do inciso III do § 1º da Lei nº 9.249, de 1995, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2009: (...)

23 Por outro lado, a incidência na fonte do IRRF, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aos pagamentos a pessoas jurídicas pela prestação de serviços profissionais de medicina está regulamentada no art. 714, XXIV, do RIR, de 2018, já reproduzido.

24 **Verifica-se que os dois fatos são regulados por matrizes legais diferentes, cada qual, inclusive, com especificidades próprias no que tange a requisitos a serem cumpridos para enquadramento em uma e na outra situação.** Conforme já salientado, para inclusão nas exceções do inciso XXIV do art. 714 do RIR, de 2018 – que dispensam a retenção na fonte –, os estabelecimentos ali arrolados devem atender às condições externadas no PN CST nº 8, de 1986, as quais estão expressamente indicadas no item 19 desta Solução de Consulta. Já no caso da Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a”, o prestador dos serviços hospitalares, para gozo dos percentuais de presunção mais favorecidos, deve estar organizado sob a forma de sociedade empresária, além de atender às normas da Anvisa.

25 Por tudo isso, **não é possível traçar uma correlação automática entre a submissão da receita bruta aos percentuais de presunção de 8% e 12% e a não retenção na fonte sobre as importâncias pagas pela prestação dos serviços correspondentes.** Essa constatação subsiste ainda que a forma de apuração do IRPJ e da CSLL esteja assegurada ao contribuinte por decisão judicial transitada

em julgado, pois esse fato (i) não tem o condão de modificar as circunstâncias até aqui expostas e (ii) não é possível que os efeitos de uma decisão judicial sejam extrapolados para abarcarem situações não contempladas em seu objeto.

(grifo nosso)

9. A consulta acima trata de situação ligeiramente diversa, qual seja, de serviços de medicina equiparados a serviços hospitalares, por determinação judicial. Do mesmo modo que a Solução de Consulta Cosit nº 87, de 2019, reiterou-se que a matriz legal da retenção na fonte é distinta daquela que prevê percentual de presunção mais favorecido às receitas decorrentes de prestação de serviços hospitalares, para fins de cálculo do IRPJ, não havendo relação de identidade entre as hipóteses.

10. Em suma, se por um lado a incidência do IRRF prevista no art. 714, § 1º, inciso XXIV do RIR/2018, é de caráter objetivo, isto é, sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos; por outro lado, a não incidência prevista no mesmo dispositivo é de caráter subjetivo, ou seja, somente quando os serviços são prestados pelas pessoas mencionadas.

11. A consulente afirmou ser sociedade empresária que presta serviços de auxílio diagnóstico e de procedimentos endoscópicos, o que caracteriza a prestação de serviço médico de natureza profissional, não se enquadrando, portanto, na dispensa de retenção a que fazem jus as pessoas arroladas no indigitado dispositivo legal.

Conclusão

12. Do exposto, a presente consulta deve ser solucionada respondendo à consulente que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de diagnóstico e procedimentos endoscópicos, por serem serviços médicos de natureza profissional, estão sujeitos à retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), conforme previsto no art. 714, § 1º, inciso XXIV do RIR/2018, somente havendo dispensa da retenção na hipótese dos serviços serem prestados pelos ambulatorios, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais ou prontos-socorros. É irrelevante cogitar a hipótese de o regime de tributação do lucro presumido resultar em uma alíquota efetiva inferior à da retenção.

À consideração superior.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

AMILSON MELO SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF08 Substituto

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir Substituto

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 consulente.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit