



Solução de Consulta nº 162 - Cosit

Data 24 de junho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO.

A partir de 01/01/2009, além dos serviços hospitalares, é possível a utilização do percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, em relação às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se dos referidos percentuais.

Dispositivos Legais: Art. 15, *caput* e §§ 1º, III, “a” e 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008; ADI RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30 e 31 e Código Civil, arts. 966 e 982.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO.

A partir de 01/01/2009, além dos serviços hospitalares, é possível a utilização do percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, em relação às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se dos referidos percentuais.

Dispositivos Legais: Art. 15, *caput* e §§ 1º, III, “a” e 2º, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008, e art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 1995; ADI RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30 e 31 e Código Civil, arts. 966 e 982.

Relatório

A interessada, acima identificada, com atividade no ramo de xxxxxxxx, dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA sobre a interpretação e aplicação do art. 15, III, “a”, e art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995.

2. Entende que cumpre os requisitos necessários à apuração do IRPJ e da CSLL com a base estimada de 8% e 12%, respectivamente. Informa que presta serviços nas áreas de psicologia, endocrinologia, nutrição, cardiologia, geriatria, pneumologia e fisioterapia, com a realização de diversos exames relacionados à radiologia e imagenologia, bem como os exames relativos à cardiologia (teste ergométrico, Holter, MAPA, ecocardiograma e eletrocardiograma – ECG). Declara, ainda, que, além do atendimento ambulatorial, presta atendimento médico aos pacientes internados no hospital, bem como atendimento emergencial, com acompanhamento de pacientes graves a outras unidades, seja para exames ou para encaminhamento à Unidade de Terapia Intensiva, dando suporte clínico durante o trajeto.

3. Assim, questiona se está correto o entendimento adotado acerca da equiparação aos serviços médicos hospitalares, para fins de redução do percentual do IRPJ para 8% e da CSLL para 12%.

Fundamentos

4. A sistemática de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido é definida pela Lei nº 9.249, de 1995, que estabelece percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, em seu art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, modificado recentemente pela Lei nº 11.727, de 23/06/2008, e em seu art. 20, os quais possuem a seguinte redação:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...];

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

*a) prestação de serviços em geral, **exceto** a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.*

[...];

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

[...];

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (grifos acrescidos)

5. Conforme se depreende de sua leitura, o art. 15, acima transcrito, estabelece uma regra geral, segundo a qual o percentual de presunção a ser utilizado para apuração da base imponible do IRPJ será de 8% (oito por cento), e regras específicas para algumas atividades com percentuais diferenciados, dos quais se destaca o inciso III, alínea "a", que fixa o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a atividade de prestação de serviços em geral, exceto para a prestação dos serviços ali citados, para os quais se aplica o percentual geral (8%).

6. Na apuração da base de cálculo da CSLL, da mesma forma, segundo o art. 20, modificado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, conjugado com a alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15, as prestadoras de serviços em geral estarão sujeitas ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), enquanto as prestadoras de serviços hospitalares e as que exercerem as demais atividades listadas na referida alínea "a", poderão utilizar um percentual menor, de 12% (doze por cento).

7. Posteriormente, o conceito de serviços hospitalares foi estabelecido de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 07/12/2007 (DOU de 10/12/2007):

Artigo Único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida. (grifos acrescidos)

8. Também foi editada a Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007, que alterou o art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, para que este ficasse em consonância com o disposto no ADI RFB nº 19, de 2008. Atualmente, os dispositivos sobre o assunto, contidos na IN RFB nº 791, de 2007, foram revogados, estando em vigor o art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11/01/2012, que assim dispõe:

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que

dispõem de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente humano, durante 24 (vinte e quatro) horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida. (grifos acrescidos)

9. Portanto, este é o conceito a respeito de serviços hospitalares, aplicável a partir da data da publicação do ADI RFB nº 19, de 2007 (10/12/2007), sendo que, a partir desta data, somente poderão ser considerados dentro do conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas que preencherem os requisitos expostos no referido ADI.

10. Assim, os serviços prestados pela consulente somente seriam considerados serviços hospitalares se fossem prestados em estabelecimento próprio que dispusesse de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantisse atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuísse serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos. A princípio, pelas informações prestadas pela consulente, as atividades por ela executadas parecem consistir na realização de consultas, nas diversas modalidades, e na realização de exames. Assim, cabe à consulente analisar se realmente preenche todos os requisitos citados acima para que seja caracterizada como prestadora de serviços hospitalares.

11. Cabe ressaltar que a IN RFB nº 1.234/2012, também dispõe, em seu art. 31, sobre as demais atividades citadas no art. 15, § 1º, III "a" da Lei nº 9.249/1995:

Art. 31. *Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código 6147.*

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos seguintes serviços de saúde considerados como espécies de auxílio diagnóstico e terapia: exames por métodos

gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica.

12. Frise-se que, com a alteração do art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, promovida pela Lei nº 11.727/2008, ampliou-se a possibilidade de utilização do percentual geral de 8%, para apuração da base de cálculo do IRPJ, às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. Note-se que, com esta alteração, não significou que tais serviços foram considerados hospitalares, mas sim que, além dos serviços caracterizados como hospitalares, as atividades citadas acima também poderiam utilizar os percentuais reduzidos.

13. Verifica-se que dentre os serviços prestados pela consulente há a realização de exames e de fisioterapia, que se relacionam com a atividade de auxílio diagnóstico e terapia, bem como com a atividade de imagenologia, o que tornaria possível a utilização dos percentuais reduzidos. Contudo, há duas condições para que isso ocorra, pois a prestadora do serviço deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e o seu estabelecimento deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

14. Quanto ao atendimento às normas da Anvisa, é necessário que seja comprovado por meio de documento expedido pela vigilância sanitária Estadual ou Municipal.

15. Note-se que, além do atendimento à estrutura física exigida, o serviço deve ser prestado “*por sociedade empresária*”.

15.1 A definição legal dos termos “empresário” e “sociedade empresária” é obtida no art. 966, do Código Civil, também citado pela consulente:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

[...]

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

15.2 Tais conceitos respeitam, respectivamente, à pessoa física que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente (empresário) e à pessoa jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes (sociedade empresária).

15.3 Assim, a lei requer, para ser considerado empresário, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, excluindo expressamente do conceito o exercício de determinadas atividades que não são consideradas empresárias: são as profissões intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

15.4 Esse elemento de empresa, referido no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), desenvolvendo um conjunto de atividades organizadas, que buscam atingir os objetivos sociais da organização.

15.5 Não constitui, portanto, elemento de empresa a simples prestação de serviços profissionais na área de saúde, sendo necessário que haja uma organização econômica da atividade.

16. Nesse ponto, esclareça-se que, para utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, quanto à constituição, a pessoa jurídica não deve estar organizada como sociedade simples, e sim ser constituída como sociedade empresária, com seu registro na Junta Comercial. Em suma, a pessoa jurídica precisa ter, de direito e de fato, um caráter empresarial. No presente caso, consta do contrato social que a consulente constitui uma sociedade simples limitada, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, conforme o art. 982 do Código Civil, já transcrito. Portanto, no que tange à sua constituição, pode-se afirmar que a consulente não atende aos requisitos necessários para a utilização dos referidos percentuais.

17. Ressalte-se, ainda, que, em relação a serviços prestados nas dependências de hospitais, ou seja, fora da clínica, não seria preenchido o requisito de o serviço ser prestado em estabelecimento próprio, o que também tornaria impossível a utilização dos percentuais reduzidos. Da mesma forma, em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual relativo à prestação de serviços em geral, de 32%, tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ, como da CSLL.

Conclusão

18. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo que a consulente só poderia utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente, se efetivamente preenchesse todos os requisitos necessários para ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, ou, ainda, na hipótese de exercer outra atividade dentre as citadas no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, desde que organizada sob a forma de sociedade empresária e seu estabelecimento atendesse às normas da Anvisa. Frise-se que a contribuinte constituída como sociedade simples, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, não poderia utilizar os percentuais reduzidos. Quanto a serviços realizados fora da clínica, bem como em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual de 32%, para apuração da base de cálculo tanto do IRPJ, como da CSLL.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à DIORT/DERAT/São Paulo-SP, para dar ciência à consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

RAQUEL PEREIRA CASTANHEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira - Cotir.

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit – 9º RF

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

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA 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 à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit