



Solução de Consulta nº 245 - Cosit

Data 12 de setembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE RADIOLOGIA. AMBIENTE DE TERCEIRO. PESSOA JURÍDICA NÃO ORGANIZADA DE FATO E DE DIREITO SOB A FORMA DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. PERCENTUAL

A base de cálculo presumida do IRPJ incidente na prestação de serviço de radiologia, com utilização de ambiente de terceiro, por pessoa jurídica não organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária, corresponde a trinta e dois por cento da receita bruta auferida mensalmente.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1.º, III, "a"; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 31; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 966, 967 e 982; e Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa nº 50, de 2002.

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 21/8/2012, formulada por sociedade empresária, a respeito da interpretação da legislação tributária relativa à apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), na sistemática do lucro presumido.

2. Ao declarar atuar na atividade de serviços operacionais de radiologia, a consultante informa que não possui uma clínica, visto que seu endereço representa tão somente um ponto de referência, de modo que presta tais serviços de radiologia em clínicas e hospitais com atendimento básicos de diagnósticos, bem como, quando solicitado, em atendimentos de emergência.

3. Diante dessa situação fática, pergunta:

a) para fins de apuração do imposto sobre a renda com base na sistemática do lucro presumido, a consulente poderá aplicar o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme arts. 30 e 31 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012?

b) em caso afirmativo, como deverá discriminar na nota fiscal o percentual de retenção de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), pois nesse montante está incluído o imposto de renda retido na fonte, e o recolhimento é realizado por meio de uma única guia no código 6147?

Fundamentos

4. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

5. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), até havia pouco dispunha sobre a matéria a Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2007, a que veio substituir a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Manteve-se, porém, sem alteração relevante, a disciplina dos requisitos de eficácia da consulta.

6. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade da consulta, de modo que deve ser solucionada, conforme a seguir exposto.

7. De início, constata-se que, não obstante a ausência de uma menção expressa, a dúvida de interpretação da consulente diz respeito à submissão da prestação do serviço de radiologia à hipótese prevista na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

8. Em sua redação primitiva, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabeleceu os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido e admitiu, como regra, a aplicação de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente.

9. Na hipótese da atividade de prestação de serviços em geral, contudo, a legislação fixou o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) a ser utilizado na apuração da base imponible do IRPJ, com as exceções previstas na alínea “a” do inciso III do seu § 1º.

10. A Lei nº 11.727, de 2008, por meio de seu art. 29, alterou essa alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, passando a vigorar, a partir de 1º de janeiro de 2009¹, com 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

¹ Conforme art. 41, VI, da Lei nº 11.727, de 2008.

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.

(grifou-se).

11. Vale dizer que, desde o ano de 2009, além dos serviços hospitalares, originalmente previstos, foi também autorizada a utilização do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido nas atividades de prestação de serviços 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).

12. Da leitura do texto legal transcrito, é possível concluir que a aplicação do percentual reduzido, em relação à prestação de serviços em geral, para obtenção da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido, abrange:

a) os serviços hospitalares; e

b) os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas.

13. Em qualquer caso, a pessoa jurídica prestadora de serviços deve atender às normas estabelecidas pela Anvisa e deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária.

14. O regramento jurídico de que trata a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, foi incorporado ao art. 31 da IN RFB nº 1.234, de 2012, já destacado pela consultante, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal:

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.

15. Pois bem. A interpretação da parte exceptiva da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 – que trata dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas –, deve ser feita à luz das disposições contidas na Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, a qual regulamenta o planejamento, a programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde.

16. A Resolução Anvisa nº 50, de 2002, em sua Parte II, contém as atribuições e atividades desenvolvidas nos diversos tipos de estabelecimentos assistenciais de saúde. A Atribuição 4: “Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia” revela que o serviço de auxílio diagnóstico e terapia, a que se refere a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, é gênero, o qual comporta outros serviços, considerados como espécies de prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, dentre eles o de imagenologia (atividade-fim 4.2), cuja lei expressamente menciona.

17. Nota-se, ainda, que, dentre os procedimentos elencados na respectiva atividade de imagenologia, alinham-se os serviços de radiologia, conforme “sub-atividade 4.2.5. a)”. Infere-se, portanto, que a prestação de serviço de radiologia está inserida na parte exceptiva do alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e sujeita-se à aplicação do percentual de 8% (oito por cento).

18. Todavia, para uso do percentual reduzido para o dimensionamento da base de cálculo do imposto sobre a renda não basta que a pessoa jurídica exerça alguma das atividades ou sub-atividades ali listadas. É necessário, igualmente, que o prestador do serviço atenda às normas da Anvisa, ou seja, disponha de ambientes e profissionais em conformidade com o determinado pela Agência para a realização dos respectivos procedimentos (sub-atividades), na forma delineada no item 3 da Parte II da Resolução nº 50, de 2002.

19. Nessa linha de raciocínio, verifica-se que a consulente não atende os requisitos estabelecidos pela legislação tributária. Com efeito, a interessada não mantém estabelecimento assistencial de saúde para a prestação de serviços nos moldes estabelecidos pela Resolução Anvisa nº 50, de 2002. Segundo declara em sua petição, a consulente se utiliza de ambiente físico necessário para os procedimentos de radiologia pertencente a outras pessoas jurídicas.

20. Ademais, conforme salientado, a partir da alteração promovida pela Lei nº 11.727, de 2008, exige-se que a prestadora de serviços esteja organizada sob a forma de sociedade empresária.

21. No tocante a essa última exigência, releva notar que não basta, para o seu cumprimento, a prestadora de serviço figurar como sociedade empresária apenas nominalmente, isto é, sem se achar efetivamente organizada como tal.

22. É o que se passa, porém, no caso sob exame. Não obstante a consulente apresentar-se formalmente constituída como sociedade empresária limitada, os elementos que instruem os autos revelam que não exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. Se, consoante se infere, a prestação de serviços de radiologia opera-se unicamente por meio dos sócios, há de ser ter em conta que o exercício da profissão não constitui elemento de empresa.²

23. De sorte que não há a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia³. E veja-se que, ao dispo-los dessa forma, a sociedade empresarial passa a suportar custos diferenciados em relação àqueles produzidos com a mera prestação de serviços por parte dos sócios.

24. Daí o tratamento tributário distinto, ajustado à diferente composição dos custos produzidos em cada um daqueles casos. É de se concluir, em atenção a tais distinções legalmente fixadas, que os percentuais reduzidos somente se aplicam à pessoa jurídica que se encontre organizada, de fato e de direito, como sociedade empresarial.

25. Portanto, para fins da legislação tributária, e tendo em vista os requisitos estabelecidos na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a consulente não poderá aplicar o percentual reduzido sobre a sua receita bruta. A base de cálculo presumida do imposto sobre a renda corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida mensalmente

26. Quanto ao segundo questionamento, dado o que foi exposto acima, resta prejudicada sua análise. Nada obstante, a título de subsídios, é oportuno ressaltar que o percentual de retenção estabelecido no Anexo I da IN RFB nº 1.234, de 2012, já inclui a alíquota do imposto sobre a renda determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo presumida fixada nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, conforme a natureza do serviço prestado (art. 3º da IN RFB nº 1.234, de 2012).

² Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil): "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. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade. (...) 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.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.(...)

³ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 25ª ed. São Paulo:Saraiva. 2013, pág. 34.

27. Em outras palavras, para a prestação de serviços indicados no art. 31 da Instrução, cuja base de cálculo do imposto, em cada mês, é determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, a alíquota de retenção a título do imposto sobre a renda corresponde a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), consoante indica o código de receita 6147.

28. Já a prestação de serviços em geral, que atrai a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta mensal, a alíquota destinada a retenção do imposto sobre a renda é superior e equivale a 4,8% (quatro inteiros e oitos décimos por cento), consoante indica o código de receita 6190.

Conclusão

29. Com base no exposto, concluiu-se que, ao prestar serviços de radiologia com a utilização do ambiente de terceiro, e tendo em conta não estar organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária, a consulente não poderá aplicar o percentual reduzido sobre a sua receita bruta, a que alude a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Por conseguinte, a base de cálculo presumida do imposto sobre a renda corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida mensalmente.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
EZEQUIEL BATISTA DE PAULA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
CLEBERSON ALEX FRIESS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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 ao consulente.

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