



Solução de Consulta nº 65 - Cosit

Data 30 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE TERAPIA OCUPACIONAL, FISIOTERAPIA, FONOAUDIOLOGIA E PSICOLOGIA. PERCENTUAL.

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia o percentual de 8% (oito por cento), desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Anvisa.

Em relação à atividade de psicologia, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta correspondente.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput*, § 1º, inciso III, alínea “a”, e § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; IN RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; ADI SRF nº 18, de 2003; Soluções de Divergência Cosit nº 11, de 2012, e nº 14, de 2013; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Relatório

1. O interessado, pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresarial, “com ramo de atividade de terapia ocupacional, fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia”, formula consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, por força do disposto em seu art. 34), acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

2. O questionamento do consulente está posto nestes exatos termos:

De acordo com o parágrafo 2º, do inciso III, do art. 519 do RIR/1999, serviços hospitalares terão como base de cálculo para o IRPJ, a alíquota de 8%.

Diante da legislação, a empresa prestadora de serviços de terapia ocupacional, fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia, poderá utilizar como base de cálculo, para fins de IRPJ, a alíquota de 8%?

Fundamentos

3. A base de cálculo do IRPJ devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela soma das seguintes parcelas (art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):

a) o valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração;

b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.

4. Transcreve-se o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, na parte que interessa ao exame da questão em apreço (destacou-se):

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**. (Redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.)*

(...)

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

(...)

4.1. Esclareça-se que o art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, de modo a acrescentar como exceção constante dessa alínea, além dos serviços hospitalares, os 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”. Essa alteração entrou em vigor, segundo disposto no art. 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008, a partir de 1º de janeiro de 2009.

5. As atividades de “terapia ocupacional, fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia”, por suas próprias características, não são consideradas serviços hospitalares, como a elas se refere o consulente no presente processo de consulta, haja vista o disposto no art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, a qual, embora trate essencialmente da “retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal”, aplica-se ao caso em exame (sublinhou-se):

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.

5.1. Referida Instrução Normativa, em seu art. 31, também dispôs sobre a modificação produzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, da seguinte forma (sublinhou-se):

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.

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

6. Conforme se constata na leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, no seu *caput*, um percentual geral de **8%** (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta, e, no seu § 1º, percentuais específicos para determinadas atividades, com destaque para o estipulado na alínea “a” do inciso III do § 1º, de **32%** (trinta e dois por cento), para a atividade de prestação de serviços em geral, exceto as “de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas,” atividades cujas receitas se sujeitam ao percentual geral de **8%** (oito por cento).

7. Especificamente no que concerne às atividades de “terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia”, a Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, na parte que lista as atividades dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde (EAS), contempla, no item “4.8 - Desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos”, as atividades de fisioterapia (4.8.2-a), de terapia ocupacional (4.8.2-b) e de fonoaudiologia (4.8.2-c), as quais estão inseridas na “ATRIBUIÇÃO 4: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA”. Diante disso, é lícito inferir que essas atividades estão entre os serviços de “auxílio diagnóstico e terapia”, previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995.

7.1. Esse entendimento segue a orientação da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), consignada na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012 (ementa publicada no Diário Oficial da União – DOU, de 30.08.2012), de que a lista de serviços de “auxílio diagnóstico e terapia” trazida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, é meramente exemplificativa, de forma que todos os serviços arrolados na Atribuição Apoio ao Diagnóstico e Terapia da RDC Anvisa nº 50, de 2002, estão entre os que se sujeitam à tributação na forma instituída por esse artigo. Esse entendimento foi ratificado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) através da Solução de Divergência Cosit nº 14, de 29 de julho de 2013 (ementa publicada no DOU de 14.08.2013).

8. A atividade de psicologia, por sua vez, não está enquadrada entre os serviços indicados na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, razão pela qual a receita correspondente está sujeita ao percentual de 32% (trinta e dois por cento).

9. Constata-se, também, que o benefício de utilização do percentual reduzido de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo do IRPJ, relativamente aos serviços de assistência à saúde indicados, está restrito às empresas organizadas sob a forma de **sociedade empresária** e que **atendam às normas estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)**.

10. Cumpre acrescer, no que se refere à organização da empresa prestadora de serviços sob a forma de sociedade empresária, que a definição legal de “sociedade empresária”, bem como a de “empresário”, é dada pelo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), conforme dispositivos a seguir transcritos (destacou-se):

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.

10.1. Os conceitos de empresário e de sociedade empresária, formulados pelo Código Civil, referem-se, respectivamente, à pessoa física que emprega seu capital e organiza a empresa individualmente, e à pessoa jurídica nascida da união de esforços de seus integrantes. A lei requer, para a existência do empresário/sociedade empresária, 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.

10.2. O elemento de empresa, mencionado no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), desenvolvendo um conjunto de atividades organizadas, que visam a atingir os objetivos sociais da entidade. **Não pode a simples prestação de serviços de terapia ocupacional, fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia ser entendida como elemento de empresa.** É necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua meramente um dos elementos da organização.

10.3. Aliás, é pertinente recordar o disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, segundo o qual, além da formalidade de ser constituída como sociedade empresária, obrigada à inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis, nos termos dos arts. 967 e 982 do Código Civil, para poder se aplicar o percentual reduzido na apuração da base de cálculo do IRPJ, no caso de opção pelo lucro presumido, as atividades da pessoa jurídica não de ser exercidas com o concurso de profissionais de mesma qualificação

técnica dos sócios, ou seja, a prestação de serviços exclusivamente pelos sócios não supre o requisito legal ora em pauta.

10.4. Em resumo, a constituição da pessoa jurídica formalmente como sociedade empresária, por si só, não lhe atribui o tratamento que a lei estabelece como exclusivo às sociedades empresárias; ela precisa estar efetivamente assim organizada, de direito e de fato.

11. Por fim, com relação ao atendimento às normas da Anvisa, é de salientar que essa condição deve ser comprovada mediante documento próprio, expedido pelos órgãos de controle de vigilância sanitária, estadual ou municipal, conforme determina a Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

11.1. Convém transcrever, quanto a isso, trecho da ementa da já citada Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2012 (sublinhou-se):

Entende-se como atendimento às normas da Anvisa, dentre outras, que os serviços sejam prestados em ambientes desenvolvidos de acordo com a Parte II - Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC nº 50, de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

Conclusão

12. Diante do exposto, conclui-se que, a partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia o percentual de 8% (oito por cento), desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Anvisa. Em relação à atividade de psicologia aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta correspondente.

À consideração do revisor.

[assinado digitalmente]

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[assinado digitalmente]

RICARDO DIEFENTHAELER
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

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