



Solução de Consulta nº 7 - Cosit

Data 7 de janeiro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE LABORATORIAL. ANATOMIA PATOLÓGICA E CITOLÓGICA. SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM. RECEITA DA ATIVIDADE. PERCENTUAL.

Admite-se, desde 1º de janeiro de 2009, que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade empresária e cumpridora das normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), o lucro presumido proveniente da prestação de serviços laboratoriais voltados para a anatomia patológica e citológica e de serviços de diagnóstico por imagem, todos listados na Unidade Funcional: 4 - Apoio ao Diagnóstico e Terapia da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa, seja determinado mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita da atividade.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e § 1º, III, "a", modificado pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 11.727, de 2008, art. 41, VI; Lei nº 10.406, de 2002, artigos 966 e 982; e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2008, artigos 31 e 38.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

BASE DE CÁLCULO. ATIVIDADE LABORATORIAL. ANATOMIA PATOLÓGICA E CITOLÓGICA. SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM. RECEITA DA ATIVIDADE. PERCENTUAL.

Admite-se, desde 1º de janeiro de 2009, que, para fins de apuração da contribuição social sobre o lucro líquido da pessoa jurídica

organizada sob a forma de sociedade empresária e cumpridora das normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), e devotada à prestação de serviços laboratoriais voltados para a anatomia patológica e citológica e de serviços de diagnóstico por imagem, a sua base de cálculo seja determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (oito por cento) sobre a receita proveniente destes serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e § 1º, III, “a”, modificado pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, e art. 20; Lei nº 11.727, de 2008, art. 41, VI; Lei nº 10.406, de 2002, artigos 966 e 982; e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2008, artigos 31 e 38.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica que alega se constituir em uma sociedade empresária cumpridora das normas da Anvisa e prestadora de serviços laboratoriais voltados para a anatomia patológica e citológica e de serviços de diagnóstico por imagem, houve por bem consultar esta Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) para dissipar sua dúvida a respeito do seu direito de, à luz do art. 15, § 1º, inc. III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do seu art. 20, determinar o lucro presumido e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), para fins de cálculo do imposto de renda e da referida contribuição, mediante a aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita das suas atividades.

2. Acrescentou a interessada, para subsidiar a consulta formulada, que a sua estrutura hospitalar contém salas de coleta de material para exames laboratoriais e de preparo de material de análises clínicas, salas blindadas e equipadas para a realização de radiografias e de mamografias, salas equipadas com processadoras para a revelação de imagens radiográficas, salas equipadas para a realização de ultrassonografia, ecodoppler, endoscopia e colonoscopia, etc.

Fundamentos

3. Acolho a consulta, por ela atender aos requisitos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência, e passo a apreciá-la.

4. A Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit), ao examinar a consulta formulada pela SRRF na 6ª Região Fiscal a respeito do percentual de determinação do lucro presumido da pessoa jurídica dedicada à prestação de serviços de ultrassonografia, matéria em que o cotejo da Solução de Consulta SRRF/6ªRF/DISIT nº 170, de 2009, com as Soluções de Consulta SRRF/9ªRF/DISIT nº 286 e 288, de 2008, revelou divergência de interpretação, proferiu a Solução de Divergência nº 11, de 2012, na qual, após transcrever fragmentos do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, modificado pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, e o *caput* do seu art. 20, pronunciou-se da seguinte forma:

“Como se observa, o art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece a regra geral, ao fixar o percentual a ser aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ em 8% (oito por cento), e percentuais específicos para algumas atividades, dentre eles o previsto no 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 hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, que poderão utilizar o percentual de 8% (oito por cento).

Por outro lado, para apuração da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 20, alterado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, as pessoas jurídicas em geral e as pessoas jurídicas desobrigadas a escrituração contábil sujeitam-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, exceto para as atividades a que se refere a alínea “a” do

inciso III do § 1º do art. 15, ou seja, as atividades listadas no item anterior, que poderão utilizar o percentual mais vantajoso de 12% (doze por cento).

Observe-se que a alteração introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, não veio a incluir os serviços médicos ali listados como serviços hospitalares, mas, apenas estabeleceu que, além dos serviços hospitalares, poderiam os novos serviços médicos se beneficiarem do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, se valerem também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, desde que cumulativamente cumpram as demais exigências estabelecidas, quais sejam, que a pessoa jurídica seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

Dessa forma, não cabe a análise procedida pela SRRF/6ª RF/DISIT no sentido de que os serviços médicos acrescidos à alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15, pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, devam se enquadrar no conceito de serviços hospitalares, previsto no art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, mas, tão somente a de analisar se os serviços de complementação diagnóstica, por meio de ultra-sonografia e ecocardiograma, estariam incluídos dentre os serviços beneficiados pela nova norma legal, tendo em vista que à data da Solução de Consulta nº 170, de 13 de novembro de 2009, já vigia o novo comando legal.

Vale, entretanto, chamar a atenção para o fato de que a norma introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, embora tenha incluído como gênero os serviços de auxílio ao diagnóstico e terapia, que, de acordo com a Resolução - RDC nº 50, de 2002, da Anvisa pertence a Atribuição

Apoio ao Diagnóstico e Terapia, a qual agrupa 14 atividades (espécie), apenas listou serviços considerados como de apoio ao diagnóstico, deixando de fora as atividades de terapia.

Tal situação trouxe à tona a seguinte discussão: Qual seria a intenção do legislador? A lista seria exaustiva, abrangendo apenas as atividades listadas na norma (patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas), ou meramente exemplificativa? Nesta hipótese poderia se admitir como beneficiárias da alíquota reduzida, as outras atividades não listadas na norma, mas que segundo a RDC nº 50, de 2002, da Anvisa são espécies do gênero Apoio ao Diagnóstico e Terapia.

Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, pôs fim à discussão, interpretando que as atividades listadas eram meramente exemplificativas ao estender, no seu parágrafo único do art. 31, conjugado com o inciso II do art. 38, o benefício às demais atividades de auxílio ao diagnóstico e terapia previstas na norma da Anvisa, ao dispor:

“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:

(...)

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."

Dessa forma, a partir de 1º de janeiro de 2009, conforme disposto no inciso VI do art. 41 da Lei nº 11.727, de 2008, todas as atividades listadas na Atribuição Apoio ao Diagnóstico e Terapia da RDC nº 50, de 2002, da Anvisa, e no art. 31 e parágrafo único da IN RFB nº 1.234, de 2012, poderiam utilizar o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, se valerem também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, desde que cumulativamente cumprissem as demais exigências

estabelecidas, quais sejam, que a pessoa jurídica seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

Nesse sentido, valemo-nos dos esclarecimentos extraídos das soluções de Consultas SRRF/9ª RF/DISIT nº 286 e 288, de 30 de outubro de 2008, que ora se transcreve:

"Quanto ao atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária -Anvisa, é necessário que seja comprovado por meio de documento expedido pela Vigilância Sanitária Estadual ou Municipal. Note-se que o documento pode ser emitido pelo Município. Assim, não tendo a consulente apresentado o documento requerido, caber-lhe-á fazer a verificação correspondente.

Note-se, ainda, que, além do atendimento à estrutura física exigida, há a necessidade da prestadora de serviços ser organizada sob a forma de sociedade empresária.

A definição legal dos termos "empresário" e "sociedade empresária" é obtida no Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

"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.

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).

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.

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.

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

Quanto à sua constituição, 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.”

Acrescente-se, ainda, quanto ao atendimento às normas da Anvisa que os serviços devem ser 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.”

5. Expostas estas considerações iniciais, a Cosit passou a analisar as atividades exercidas pela pessoa jurídica que formulou a consulta à SRRF/6ªRF/DISIT, segundo a qual os serviços que presta são voltados para a clínica médica (clínicas, consultórios e ambulatórios) e para os exames complementares, entre os quais os de complementação diagnóstica em ultrassonografia e ecocardiograma. Disse então a Cosit que:

“Em suas argumentações a SRRF/6ª RF/DISIT assevera que “para considerar a consulente como prestadora de serviços de imagenologia é necessário realizar integralmente a Atividade 4.2, o que pressupõe o pleno exercício das subatividades que a compõem, segundo o definido pela Resolução RDC nº 50/2002, da Anvisa”, ...

A prevalecer o entendimento da SRRF/6ª RF/DISIT tornar-se-ia a alteração legal inaplicável, visto que a pessoa jurídica teria que ter uma estrutura funcional semelhante a de um hospital, de modo a realizar todos os exames previstos nas alíneas “a” a “g” da subatividade 4.2.5, acima, para usufruir o benefício legal, o que s.m.j. não parece ter sido a intenção do legislador.

Portanto, o exercício de uma ou mais das atividades listadas nas alíneas “a” a “g” da subatividade 4.2.5, pertencentes a atividade 4.2 Imagenologia, da Resolução RDC nº 50/2002, da

Anvisa, permite a pessoa jurídica usufruir do benefício fiscal de que trata o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, com a alteração introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

Entretanto, o gozo do benefício somente será possível a partir do momento em que a pessoa jurídica passar a cumprir as exigências previstas no dispositivo legal, quais sejam, ser organizada sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

Isto quer dizer que, se uma empresa deixou, por exemplo, de ser sociedade simples passando a ser sociedade empresária somente após a vigência do art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, não poderia retroagir para se beneficiar do percentual de 8%, somente se enquadrando a partir da data em que se tornou sociedade empresária, e desde que, ainda, tenha atendido aos demais requisitos da referida norma.

Assim, da mesma forma que a SRRF/9ª RF/DISIT decidiu nas Soluções de Consultas nº 286 e 288, de 2008, entendendo que o serviço de ultrasonografia compreende-se na atividade de imagenologia, tal entendimento deve ser aplicado à situação analisada pela SRRF/6ª RF/DISIT na Solução de Consulta nº 170, de 2009.”

6. Merece transcrição também o arremate da solução de divergência proferida pela Cosit:

“Diante do exposto, soluciona-se a divergência concluindo que, a partir de 1º de janeiro de 2009, poderiam ser aplicados os percentuais de 8% (oito por cento) e de 12%, (doze por cento), respectivamente, para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, em relação à prestação de

serviços médicos de ultra-sonografia, bem como para a atividade de ecocardiograma, tendo em vista estarem a primeira compreendida na atividade 4.2 - Imagenologia, e a segunda compreendida na atividade 4.3 - Métodos Gráficos, da Resolução RDC nº 50/2002, da Anvisa, observando-se, entretanto, o disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, caso as pessoas jurídicas desenvolvam outras atividades não compreendidas nos arts. 30 e 31 da IN RFB nº 1.234, de 2012.

O exercício de uma ou mais das atividades listadas nas alíneas “a” a “g” da subatividade 4.2.5, pertencente a atividade 4.2 - Imagenologia, da Resolução RDC nº 50/2002, da Anvisa, permite a pessoa jurídica usufruir do benefício fiscal de que trata o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” e do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, com a alteração introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

Como atendimento às normas da Anvisa deve ser entendido, dentre outras, que os serviços devem ser 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.”

7. Ainda que eu não comungasse no entendimento acima exposto, não poderia deixar de reconhecer, fundamentado no art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, modificado pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, e no seu art. 20, o direito de a pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade empresária, cumpridora das normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e

dedicada à prestação de serviços laboratoriais voltados para a anatomia patológica e citológica e de serviços de diagnóstico por imagem determinar o lucro presumido e a base de cálculo da CSLL mediante a aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre as receitas destas atividades, uma vez que sucumbe qualquer interpretação de preceito tributário que divirja da que lhe é dada por solução de divergência, na medida em que esta uniformiza o entendimento da Administração Pública, consoante o § 3º do art. 21 da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.

Conclusão

8. Diante do exposto, concluo que a consulta formulada deve ser solucionada mediante a declaração de que é assegurado à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade empresária, cumpridora das normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e dedicada à prestação de serviços laboratoriais voltados para a anatomia patológica e citológica e de serviços de diagnóstico por imagem o direito de determinar o lucro presumido e a base de cálculo da CSLL mediante a aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre as receitas destas atividades.

9. Todavia, faz-se mister ressaltar que, para o gozo do privilégio fiscal, as receitas destas atividades precisam se apresentar segregadas da prestação de serviços odontológicos, atividade que, a julgar pela razão social da interessada, ela também exerce, uma vez que tais serviços não se encontram previstos no art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008.

assinado digitalmente por
LÉO DA SILVA
Auditor-Fiscal da RFB - mat. 12.113

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta para aprovação.

assinado digitalmente por
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da RFB mat. 20.241
Chefe da Divisão de Tributação / SRRF / 7.ª RF

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 por
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta