



Solução de Consulta nº 107 - Cosit

Data 3 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES.

Não se enquadram como serviços hospitalares, para fins de utilização do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação da base de cálculo presumida do IRPJ, os serviços prestados relacionados à medicina veterinária.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a”, com redação da Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES.

Não se enquadram como serviços hospitalares, para fins de utilização do percentual de 12% sobre a receita bruta na determinação da base de cálculo presumida da CSLL, os serviços prestados relacionados à medicina veterinária.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a”, com redação da Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, 28 e 29, I; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19, de 2007.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, no que se refere à apuração das bases de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sob a sistemática do lucro presumido.

2. A consulente, declarando atuar no ramo de atividade de prestação de serviços veterinários hospitalares (CNAE 75.00-1-00), apresenta como dispositivos motivadores da consulta o art. 15, § 1º, III, alínea *a* e art. 20, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.
3. Argumenta não constar da lei ordinária o conceito preciso de serviços hospitalares, e que tal lacuna suscita dúvida quanto ao fato se os serviços hospitalares em comento seriam destinados exclusivamente à saúde humana ou se também abrangeriam serviços de natureza veterinária. Declara ainda que não encontrou precedentes jurisprudenciais específicos do referido benefício fiscal voltados a serviços hospitalares veterinários.
4. Diante do que expõe, questiona sobre a aplicabilidade dos percentuais de 8% e 12% para cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática do lucro presumido, em relação à sua atividade descrita.
5. Por fim, presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

6. 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.
7. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
8. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.
9. A sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido encontra suas regras básicas na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - 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. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

Art. 28. *Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Art. 29. *A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:*

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

10. A citada previsão legal adota os percentuais constantes do texto da lei que menciona, para fins de realização dos cálculos aplicáveis à sistemática aludida. No que concerne ao objeto consultado, destacam-se os seguintes excertos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 15. *A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

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

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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 pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Art. 20. *A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

11. 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 imponível 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%).

12. Verifica-se que a exceção prevista na alínea “a” do inciso III do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, com a redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008, impõe duas condições para que a prestação dos serviços ali citados sofra a aplicação do percentual geral (8%) para apuração da base de cálculo do IRPJ (e, via transversa, o percentual de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL), quais sejam, a prestadora do serviço deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa (o atendimento às normas da Anvisa é comprovado mediante alvará ou licença sanitária de funcionamento expedida pelas vigilâncias sanitárias estaduais e municipais).

13. A consulente questiona se sua atividade específica, relativa à prestação de serviços veterinários, enquadra-se nos termos legais para fins de adoção dos percentuais reduzidos para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do lucro presumido. Nesse sentido, em face da evolução das normas que disciplinam o assunto, convém fazer um breve histórico do ocorrido desde a publicação da Instrução Normativa SRF n.º 306, de 2003, até a recente alteração do art. 15, § 1.º, III, “a”, da Lei n.º 9.249, de 1995, implementada pela Lei n.º 11.727, de 2008.

14. Os atos normativos que antecederam a alteração da lei, promovida pelo art. da 29 da Lei n.º 11.727, de 2008, mudaram conceitos de serviço hospitalar e de estabelecimento hospitalar, mas não deixaram de considerar necessário que a pessoa jurídica possua estrutura física condizente com os parâmetros estabelecidos pela legislação específica do Ministério da Saúde e da Anvisa, e que esteja organizada sob a forma de sociedade empresária, nos termos do art. 982 do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 2002).

15. Nesse contexto, o art. 23 da Instrução Normativa SRF n.º 306, de 2003, considerou serem serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, com estrutura física condizente para a execução de uma ou mais atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde.

16. No mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF n.º 480, de 2004, que, em sua redação original, esclarece o que deve ser entendido como serviços hospitalares, nos seguintes termos:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

(...)

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 - Atividades de Atendimento Hospitalar.

17. O entendimento contido no art. 23 da IN SRF n.º 306, de 2003, foi ratificado pelo art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo art. 1º da IN SRF n.º

539, de 2005, com vistas a adequar o texto à Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária n.º 50, de 2002, da Anvisa:

Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC n.º 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n.º 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:(o destaque não é do original)

I - seguintes atribuições:

(...)

18. Portanto, o enquadramento como “serviços hospitalares” tem como base a natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento prestador do serviço de saúde, em consonância com a definição adotada pela área técnica competente do Ministério da Saúde. De pronto, verifica-se que os serviços hospitalares submetidos às normas do Ministério da Saúde não se referem aos serviços prestados a animais, como é o caso da Consulente.

19. A referida RDC n.º 50, de 2002, classifica, no seu subitem 2.1 da Parte II, os estabelecimentos assistenciais de saúde, de acordo com as atribuições que desempenham, quais sejam: Prestação de Atendimento Eletivo de Promoção e Assistência à Saúde em Regime Ambulatorial e de Hospital-Dia, Prestação de Atendimento Imediato de Assistência à Saúde, Prestação de Atendimento de Assistência à Saúde em Regime de Internação e Atividades fins da Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia, e no seu item 3 da Parte II, descreve a estrutura física necessária ao exercício de cada atividade relacionada ao exercício das atribuições desempenhadas pelos estabelecimentos assistenciais de saúde.

20. Em dezembro de 2007, a Receita Federal do Brasil publicou o Ato Declaratório Interpretativo n.º 19, a seguir transcrito:

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 n.º 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. (g.n.)

21. Foi também publicada a IN RFB n.º 791, de 10 de dezembro de 2007 (DOU de 12/10/2007), que, ao conferir nova redação ao art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, alterou a definição de serviços hospitalares:

Art. 1º O art. 27 da Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art. 27. 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 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, que possuam 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, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, 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"); e

II - prestadoras de 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.

22. Os dispositivos concernentes a IN SRF n.º 480, de 2004 e IN RFB n.º 791, de 2007 foram atualizados pelo art. 30 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.540, de 2015, conforme transcrito abaixo:

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1540, de 05 de janeiro de 2015)

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.

23. Atualmente, admite-se que os serviços prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde listados dentre as atividades-fim relacionadas à atribuição da alínea 4 do

subitem 2.1 - Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia, listadas nos subitens 4.1 a 4.14 da RDC n.º 50, de 2002, da Anvisa, estabelecidos junto ou não a hospitais, possam ser considerados serviços hospitalares, desde que o ambiente físico utilizado para prestação dos serviços seja compatível com os delineados no item 3 da Parte II, da mesma Resolução, ou seja, que o ambiente onde são prestados os serviços seja compatível com o mesmo ambiente existente em um hospital para a prestação dos mesmos serviços, incluindo os recursos materiais e humanos necessários.

24. A Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, por meio de seu artigo 29, alterou o artigo 15, § 1.º, III, “a”, da Lei n.º 9.249, de 2005, o qual, a partir de 1.º de janeiro de 2009 (artigo 41, VI, Lei n.º 11.727, de 2008), passou a vigorar com a redação já transcrita.

25. Desta forma, a partir de 1.º de janeiro de 2009, podem utilizar os percentuais reduzidos para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, além dos serviços hospitalares, conforme definição dada pelo ADI RFB n.º 19, de 2007, também as 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 esteja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa (normas já explicitadas na Instrução Normativa SRF n.º 306, de 2003, e que não se aplicam a serviços hospitalares veterinários).

26. No caso sob exame, a consultante presta “serviços hospitalares veterinários” e, considerando que o alcance do termo “serviços hospitalares” nos termos do art. 30 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.540, de 2015 e pelo ADI RFB n.º 19, de 2007, c/c a RDC n.º 50, de 2002, da Anvisa, não contempla as atividades desempenhadas pela consultante, conclui-se que não lhe é aplicável os percentuais reduzidos de presunção para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclusão

27. Com base no exposto, conclui-se que a consultante **não** poderá utilizar o percentual reduzido de 8%, para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, nem tampouco o percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, uma vez que sua atividade, serviços veterinários, não se enquadra como serviços hospitalares. Por seu turno, infere-se que lhe é aplicável os percentuais de 32%, tanto para apuração da base de cálculo do IRPJ, como para apuração da base de cálculo da CSLL.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
TIAGO LIMA DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

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