



Solução de Consulta nº 3.005 - SRRF03/Disit

Data 30 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização do percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, em relação à receita referente aos serviços médicos de ortopedia, traumatologia e medicina de recuperação funcional, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual de 32%, para apuração da base de cálculo tanto do IRPJ, como da CSLL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT - Nº 371, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.

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; 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

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização do percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, em relação à receita referente aos serviços médicos de ortopedia, traumatologia e medicina de recuperação funcional, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual de 32%, para apuração da base de cálculo tanto do IRPJ, como da CSLL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT - Nº 371, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.

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; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30 e 31 e Código Civil, arts. 966 e 982.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica com ramo de atividade de prestação de serviços médicos de ortopedia, traumatologia e medicina de recuperação funcional, por seu representante constituído, formula consulta sobre aplicação dos percentuais de presunção, de que trata os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para efeito de apuração da base de cálculo, respectivamente, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Relata que dispõe de especialistas nas áreas de pé e tornozelo, joelho, quadril, coluna vertebral, ombro e cotovelo, mão e punho, ortopedia infantil assim como videoartroscopia e microcirurgia. Em relação às especialidades mencionadas, descreve, com detalhes, os procedimentos médicos realizados.

3. Faz referência a Lei nº 9.249, de 1995, para informar que os tributos, IRPJ e CSLL, podem, em circunstâncias específicas, serem apurados pelo regime tributário do Lucro Presumido, desde que cumpridos os pré-requisitos legais. Cita a alínea “a” do inciso III do art. 15, e art. 20, para concluir que as empresas que sejam organizadas em sociedade empresarial, atendam as normas da ANVISA e prestem qualquer tipo de serviço hospitalar, poderão utilizar o percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) na apuração do IRPJ e CSLL.

4. Entende, pela comprovação das evidências trazidas em anexo, que atende todos os pré-requisitos legais, podendo utilizar o percentual de presunção definido na regra geral do art. 15 da citada lei. Aduz que ainda há uma discussão sobre o conceito de serviços hospitalares, que seria centralizada na necessidade, ou não, de o serviço ser prestado dentro de um ambiente hospitalar, devendo o contribuinte portar ambientes próprios para internação no local de prestação do serviço.

5. Transcreve jurisprudência do STJ, para informar que essa corte já pacificou o alcance da expressão “serviços hospitalares”, no sentido de que o benefício fiscal é concedido de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Nesse sentido, transcreve ainda ementas das Soluções de Consulta nº 18 – SRRF/5ª RF, de 20 de julho de 2005; nº 86 - Cosit, de 02 de abril de 2014; e nº 8 – SRRF/5ª RF, de 08 de abril de 2013.

6. Enfatiza que, na área de sua atuação, clínica médica (hospital-dia), os “serviços de auxílio diagnóstico e terapia” são classificados como serviços hospitalares, mesmo que não sejam efetivamente desempenhados dentro de um ambiente hospitalar, e, desse modo,

entende que pode aplicar, na apuração do IRPJ e CSLL, os percentuais de presunção, respectivamente, de 8% e 12%.

7. Por fim, faz os seguintes questionamentos:

a) A Consulente possui o direito de recolher o IRPJ e a CSLL, sobre as receitas de “serviços hospitalares de ortopedia”, enquanto estiver sujeita à tributação pelo lucro presumido, aos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta, nos termos dos arts. 15, §1º, III, alínea “a” e art. 20, da Lei n. 9.249/95?

*b) Dentre os **procedimentos ambulatoriais** abaixo descritos (serviços hospitalares e de auxílio à saúde), prestados pela Consulente, excetuados as simples consultas, sobre a receita bruta advinda de todos esses procedimentos mencionados, podem ser utilizados as alíquotas de presunção de 8% e 12% respectivamente para os tributos do IRPJ e CSLL?*

1. Imobilizações não-gessadas (qualquer segmento)

2. Imobilização de membro inferior

3. Imobilização de membro superior

[...]

31. Aplicação de Anestesia I.M./I.V.

*c) Dentre os **procedimentos cirúrgicos** abaixo descritos (serviços hospitalares e de auxílio à saúde), prestados pela Consulente, excetuados as simples consultas, sobre a receita bruta advinda de todos esses procedimentos mencionados, podem ser utilizados as alíquotas de presunção de 8% e 12% respectivamente para os tributos do IRPJ e CSLL?*

1. Biópsia de pele, tumores superficiais, tecido celular

2. Calosidade e/ou mal perfurante – desbastamento

3. Desbridamento cirúrgico – por unidade topográfica (UT)

[...]

312. Tratamento microcirúrgico das neuropatias

d) Tendo em vista a Solução de Consulta nº 18/2005, proferida pela Secretaria da Receita Federal (SRFB), questionamos se a Receita Bruta auferida com a prestação de serviços consultas médicas em regime ambulatorial de hospital-dia, também podem aproveitar as presunções beneficiadas para o IRPJ e CSLL (8% e 12%), por serem conceituados como serviços hospitalares, ou nesse caso não enquadram no conceito descrito nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95 C/C Solução de Consulta nº 18?

Fundamentos

8. De início, convém destacar que o processo administrativo de consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem por escopo, unicamente, dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária; não se presta à função de instrumento declaratório da condição do consulente quanto ao preenchimento das condições legais para gozo de determinado benefício.

9. A presente Solução de Consulta Vinculada não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados. Neste sentido, esclarece-se que a

verificação do tratamento a ser aplicado a seu caso concreto, à vista da interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal, será sempre de responsabilidade do sujeito passivo.

10. Saliente-se que o devido enquadramento dos procedimentos ambulatoriais e cirúrgicos, relacionados pela consultante, como serviço hospitalar ou de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, de que trata a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, caberá ao próprio sujeito passivo, com base na interpretação apresentada pela Administração Tributária.

11. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação Geral de Tributação, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante, conforme artigo 9º do referido dispositivo normativo (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

12. Sobre a situação posta, a Coordenação Geral de Tributação por meio de Solução de Consulta nº 371, de 18 de dezembro de 2014, já abordou o tema quando solucionou o caso de atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, que nos termos dos fundamentos da decisão, adequam-se, para fins de incidência de tributos federais, às mesmas atividades desenvolvidas na prestação de serviços médicos de ortopedia, traumatologia e medicina de recuperação funcional.

13. Neste sentido, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos da Solução de Consulta nº 371, de 2014, publicada na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil - Sistema Normas, *in verbis*:

“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 acrescentados)

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 n.º 791, de 10 de dezembro de 2007, que alterou o art. 27 da Instrução Normativa SRF n.º 480, de 2004, para que este ficasse em consonância com o disposto no ADI RFB n.º 19, de 2008. Atualmente, os dispositivos sobre o assunto, contidos na IN RFB n.º 791, de 2007, foram revogados, estando em vigor o art. 30 da Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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 n.º 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas que preencherem os requisitos expostos no referido ADI.

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

11. 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.

12. Verifica-se que dentre os serviços prestados pela consulente há a realização de exames, que se relacionam com a atividade de auxílio diagnóstico, 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.

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

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

14.1 A definição legal dos termos “empresário” e “sociedade empresária” é obtida no art. 966, do 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. 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.

14.2 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).

14.3 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.

14.4 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.

14.5 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.

15. 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.

16. Ressalte-se, ainda, que, em relação às consultas efetuadas pelos médicos, bem como os procedimentos referentes à avaliação de pessoas em relação à aptidão para admissão e demissão, 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.

17. [...]”

Conclusão

14. Diante do exposto, com fundamento na Solução de Consulta n.º 371 – Cosit, de 18 de dezembro de 2014, considerando os questionamentos apresentados, conclui-se que a partir de 1.º de janeiro de 2009, é possível a utilização dos percentuais de 8% e 12% para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, respectivamente, em relação à receita referente aos serviços médicos de ortopedia, traumatologia e medicina de recuperação funcional, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual de 32%, para apuração da base de cálculo tanto do IRPJ, como da CSLL.

15. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

16. Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta n.º 371 – Cosit, de 18 de dezembro de 2014, com base na competência estabelecida pelos artigos 22 e 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

17. Publique-se nos termos do artigo 27 da referida Instrução Normativa e dê-se ciência ao consulente, adotando as medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta Vinculada, nos termos do artigo 23, inciso V da mesma Norma.

assinado digitalmente
WILMAR TEIXEIRA DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit03