



Solução de Consulta nº 33 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES E DE AUXÍLIO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

Para a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre:

- a) às receitas dos serviços hospitalares de vacinação desde que o estabelecimento execute as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa e cumpra as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017; e
- b) às receitas dos serviços de **reabilitação cardiovascular e reabilitação traumato-ortopédica, calorimetria indireta e avaliação postural computadorizada**, desde que cumpra as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput, e § 1º, inciso III, alínea “a”; IN RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, III; IN RFB nº 1.700, arts. 33; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES E DE AUXÍLIO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

Para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre:

- a) as receitas dos serviços hospitalares de vacinação desde que o estabelecimento execute as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa e cumpra as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017;

b) as receitas dos serviços de **reabilitação cardiovascular e reabilitação traumato-ortopédica, calorimetria indireta e avaliação postural computadorizada**, desde que cumpra as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017;

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e art. 20, caput; IN RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, III; IN RFB nº 1.700, arts. 33 e 34; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta quando versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos VII e IX.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica organizada como sociedade limitada “do ramo de serviços hospitalares: consulta médica, avaliação nutricional, avaliação postural, avaliação cineantropométrica, prescrição personalizada de atividade física, cursos e treinamentos na área da saúde, serviços de fisioterapia, locação de consultórios médicos, avaliação biomecânica, avaliação biomecânica, avaliação cardiorrespiratória, reabilitação funcional cardíaca e metabólica e serviços de vacinação e imunização humana”, dirige-se à RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, relacionada com o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Especifica os serviços que realiza, conforme a seguir:

*2.1) **Reabilitação Cardiovascular:** conjunto de atividades necessárias para garantir e melhorar a condição física, mental e social das pessoas que possuem algum nível de limitação ou incapacidade funcional relacionada com as doenças cardiovasculares. As doenças como infarto do miocárdio, doenças coronarianas, insuficiência cardíaca, doenças valvares, cardiopatias congênitas e doenças das artérias e veias podem ser tratadas com este tipo de procedimento. A **Fisioterapia** é parte integrante e importante nesse processo, pois atua em diferentes fases e tem como objetivo principal proporcionar o desenvolvimento e a manutenção da capacidade de realizar exercícios físicos;*

*2.2) **Reabilitação Traumato-Ortopédica:** conjunto de intervenções terapêuticas aplicadas em prol de adquirir ou restaurar a funcionalidade do indivíduo portador de distúrbios cinético-funcionais ou músculo- esqueléticos, visando seu retorno às atividades cotidianas e à capacidade de atuação*

profissional. A **Fisioterapia Desportiva** é uma das áreas de especialização do profissional fisioterapeuta, aplicada;

2.3) **Calorimetria Indireta:** exame utilizado para medir a Taxa de Metabolismo Basal (TMB). A TMB mostra quanto o organismo gasta quando está em repouso. O exame dura aproximadamente 30 minutos. O participante respira em uma máscara (semelhante à usada em inalações) que é ligada diretamente ao aparelho para que a quantidade de oxigênio eliminada seja medida. Os dados fornecidos são então inseridos em um programa de computador que fornece a taxa metabólica basal do paciente em Kcal/dia. A Antropometria, usada em associação à Calorimetria, fornece dados muito importantes na estratégia de tratamento, considerando que são dados individualizados e não estimados. Utilizando-se a TMB, a atividade física e o objetivo a ser atingido para cada um - quer seja a manutenção, a perda ou o ganho de peso - determina-se qual a ingestão calórica diária ideal para cada caso.

2.4 **Avaliação Postural Computadorizada:** Consiste na análise de desvios posturais do corpo humano em diferentes situações. É feita por meio de fotos digitais tratadas em softwares que mensuram os ângulos e distâncias, fornece dados objetivos que possibilitam diagnósticos e acompanhamento mais claro da evolução do tratamento para a correção. Durante o procedimento é feita a marcação de pontos ósseos no corpo do paciente, por meio da colagem de pequenas esferas de plástico ou isopor na superfície da pele. O resultado de simples interpretação, pode ser utilizado por diversos profissionais.

2.5 **Vacinação:** [...] dispõe de todas as vacinas previstas nos calendários da Sociedade Brasileira de Imunizações (SBIm) e para melhor atender nossos pacientes, [...] conta com uma equipe pronta para atendimento domiciliar, em escolas e em empresas. (Grifou-se)

3. Informa que, para a execução dos serviços acima descritos, a clínica disponibiliza estrutura, material, equipamentos e pessoal destinados a atender pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada, assistência permanente prestada por médicos e que possui serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente.

4. Entende que se encontra amparada pelo disposto nos artigos 15, § 1º, III, "a" e 20 da Lei nº 9.249/1995, dispositivos legais que excetua serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia do conceito de prestação de serviços em geral, podendo-se, nestes casos, utilizar o percentual de 8% e 12% sobre a receita bruta auferida mensalmente, respectivamente para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL¹.

5. Transcreve ementa da Solução de Divergência Cosit nº 14, de 29 de julho de 2013, cujo teor versa sobre o enquadramento da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que presta serviços de fisioterapia e terapia ocupacional, interpretando que a prestadora desses serviços poderá aplicar o percentual de 8% sobre a receita bruta, para a determinação da base de cálculo do IRPJ, e de 12% sobre a receita bruta, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

¹Apesar de não ter esclarecido na consulta, depreende-se que a consulente tenha optado, pelo menos até o momento desta interpelação, pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido pelo percentual de 32% sobre o faturamento para a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

6. Aponta entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a definição do termo “serviços hospitalares”, que estaria convalidando o entendimento da consulente, conforme demonstrado na citação a seguir (extraída da consulta):

“...decidiu-se em síntese, que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão “serviços hospitalares”, constante no artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), (...). Ademais, consignou-se que os regulamentos da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção de benefício. (...). Desta forma, ficou assentado que devem ser considerados serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, de sorte que, “em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos”.

7. Por fim, a consulente afirma que realiza serviços de reabilitação e fisioterapia, presta os serviços sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atende às normas da ANVISA e que, portanto, entende que está enquadrada no conceito serviços hospitalares para fins de aplicação do percentual de 8% para base de cálculo presumida do IRPJ e de 12% para a base de cálculo da CSLL, indagando, em vista do exposto:

a) se o entendimento descrito na presente consulta está correto, permitindo, portanto, a aplicação dos percentuais de 8% e 12% para a determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, respectivamente;

b) se poderá pleitear a restituição ou compensação do montante recolhido ou declarado a maior, respeitando o prazo de 5 anos.

Fundamentos

8. 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.

9. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária, aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

11. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

12. Contudo, a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

13. Isso posto, cumpre informar que a presente consulta se aterá aos “fatos determinados da atividade” da consulente, quais sejam os seguintes serviços especificados e descritos: Reabilitação Cardiovascular, Reabilitação Traumato-Ortopédica, Fisioterapia, Calorimetria Indireta, Avaliação Postural Computadorizada e Vacinação. Assim, os serviços indicados genericamente como sendo do ramo de atividade da consulente não serão objetos de análise neste expediente.

14. Em relação ao primeiro questionamento da consulente, o regramento básico está contido nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995 e nos arts. 30, 31 e 38 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

15. No tocante ao segundo questionamento, o deslinde se dá pelo que estabelecem o artigo 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

16. Em relação ao **primeiro questionamento**, trata-se de analisar se os serviços de reabilitação cardiovascular, fisioterapia, reabilitação traumato-ortopédica, calorimetria indireta, avaliação postural computadorizada e vacinação estão incluídos dentre os serviços beneficiados pela norma legal, com percentuais favorecidos para a determinação da base de cálculo do IRPJ, e da CSLL no regime do lucro presumido.

17. Inicialmente, portanto, cabe indicar os trechos da norma que definem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro presumido, assentados no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” e 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, que estabelecem os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para fins de apuração do lucro presumido, a seguir transcritos:

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)

§ 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 pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...];

§ 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 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)

18. Note-se que a redação dada pela lei nº 11.727, de 2008, amplia o leque de serviços beneficiados com a possibilidade de redução dos percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para fins de apuração do lucro presumido, gerando, como consequência, a extensão da exceção para as atividades 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 atendidas determinadas condições.

18.1. Em nível infralegal, foram disciplinados, por um lado, o conceito de serviços hospitalares e, por outro, os demais serviços da área de saúde, conforme disposto nos arts. 30 e 31 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1540, de 5 de janeiro de 2015:

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 nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015). (Grifou-se)

(...)

Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras 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 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 de arrecadação 6147. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos demais serviços previstos na Atribuição 4: Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia, da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

18.2. De acordo com a definição dada pelo art. 30 da IN RFB nº 1.234, de 2012, serviços hospitalares são aqueles 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 nº 50**, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa.

18.3. Nesse sentido, as atividades de vacinação enquadram-se como serviços hospitalares, pois estão previstas na “Atribuição 1” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002:

ATRIBUIÇÃO 1: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO ELETIVO DE PROMOÇÃO E ASSISTÊNCIA À SAÚDE EM REGIME AMBULATORIAL E DE HOSPITAL-DIA.

ATIVIDADES:

1.1-Realizar ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças, visita domiciliar, coleta de material para exame, etc;(Grifou-se)

18.4. O Consulente alega que executa serviços hospitalares, porém não afirmou se desenvolve as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 referidas. A presente Solução de Consulta não afirma, nem confirma tampouco nega que o Consulente desenvolva essas atividades. Cabe a ele verificar se executa serviços hospitalares na forma definida no art. 30 da IN RFB nº 1.234, de 2012, e aplicar as orientações aqui contidas no que tange à atividade de vacinação, sem prejuízo de que a autoridade fiscal verifique em procedimento de fiscalização seu efetivo enquadramento.

18.5. Na hipótese de o Consulente não desenvolver as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 em discussão, o percentual de presunção para a apuração da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL é de 32% (trinta e dois por cento) relativamente às receitas com imunizações.

19. Os percentuais de presunção reduzidos para apuração do lucro presumido no caso em discussão aplicam-se, por um lado, aos serviços hospitalares e aplicam-se, por outro lado, às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que atendidas determinadas condições

20. De acordo com a Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012, 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 4: Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da RDC Anvisa nº 50, de 2002, estão ao abrigo do benefício dos percentuais reduzidos de presunção em exame.

20.1. O entendimento da referida Solução de Divergência foi incorporado no art. 33, § 1º, II, “a” da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que trata do percentual reduzido de presunção para os serviços discutidos, a seguir reproduzido:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

I - prestação de serviços em geral, observado o disposto no § 2º;

(...)

§ 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).

(...)

21. Nesse sentido, com exceção da vacinação, as demais atividades que o Consulente disse realizar estão classificadas na atribuição 4 da Resolução RDC em questão, conforme demonstrado a seguir.

22. No que se refere às atividades de “Reabilitação” - com destaque para as atividades de “fisioterapia” nelas contidas - pode-se afirmar que se encontram inseridas na “Atribuição 4” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002, conforme trecho a seguir, cujo conteúdo está relacionado aos itens “2.1 Reabilitação Cardiovascular” e “2.2 Reabilitação Traumato-Ortopédica” da consulta:

ATRIBUIÇÃO 4: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA.

ATIVIDADES:

...

*4.8 - Desenvolvimento de atividades de **reabilitação** em pacientes externos e internos:*

4.8.1 - Preparar o paciente;

4.8.2 - Realizar procedimentos:

*a) por meio da **fisioterapia** - através de meios físicos:*

...;

Cinesioterapia (tratamento através de movimento) - exercício ativo, exercício passivo e exercício assistido (com ajuda de aparelhos);

...;. (Grifou-se)

23. Quanto à presença das atividades “Calorimetria Indireta” e “Avaliação Postural Computadorizada” na lista de atribuições contidas na Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002, verifica-se que não há menção expressa a ambas, todavia, algumas das listas de atividades apresentadas na referida resolução não são exaustivas, como por exemplo cita-se a atribuição “4.2.5-realizar exames diagnósticos e intervenções terapêuticas” cuja alínea “g” contém a expressão “por outros meios” e a atribuição “4.3-Métodos gráficos” cujo subitem 4.3.2 apresenta lista de exames e encerra-se com a expressão “etc”.

23.1. Considerando a descrição das atividades trazidas pela consulente e a amplitude de atividades das atribuições 4.2.5 e 4.3 em decorrência das listas não serem exaustivas, conclui-se que ambos os exames, “Calorimetria Indireta” e “Avaliação Postural” podem ser classificados como exames diagnósticos ou métodos gráficos. Desse modo, estão abrangidos em algum dos itens 4.2.5 ou 4.3.3 da atribuição 4 da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa, condição para caracterizar-se como o serviço de que trata o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” e o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

24. Isto posto, deve-se atentar para o fato de que caso a interessada exerça tanto atividades beneficiadas com o percentual de 8% sobre a receita bruta, para a determinação da base de cálculo do IRPJ, e de 12% sobre a receita bruta, para a determinação da base de cálculo da CSLL, como outras em que a regra geral para a prestação de serviços deve ser observada, ou seja, 32%, a consulente deverá aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os seus percentuais respectivos conforme preceitua o § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

25. Saliente-se, finalmente, que, para utilizar o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, se valer também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, a consulente deve, cumulativamente com o enquadramento legal das atividades nas exceções à regra geral de prestação de serviços, cumprir as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

(...)

§ 3º Para fins de aplicação do disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º, entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

§ 4º O disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º não se aplica:

I - à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;

II - aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro; e

III - à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (home care).

26. Nesse sentido, mencionam-se os esclarecimentos da Solução de Divergência Cosit nº 11 de 28 de agosto de 2012, a seguir transcritos:

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 consultante 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. ”.

27. No que tange ao **segundo questionamento**, cabe assinalar que o direito a restituição de tributo pago a maior está previsto no art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

27.1. A restituição também está regulada pelos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e pelas normas da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

27.2. Por versar sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e definido ou declarado em disposição literal de lei, a consulta é parcialmente ineficaz quanto a segundo questionamento, nos termos do art. 18, VII e IX da IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

28. Cabe, por fim, enfatizar que não se está reconhecendo, por meio do presente processo de consulta, eventual direito creditório que a consulente possa ter. Essa verificação deverá ser realizada no procedimento de restituição/compensação nos moldes da legislação já aludida.

Conclusão

29. Ante o exposto, conclui-se que, desde 1º de janeiro de 2009, podem 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:

29.1. às receitas dos serviços hospitalares de vacinação desde que o estabelecimento execute as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa e cumpra as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017; e

29.2. às receitas dos serviços de **reabilitação cardiovascular e reabilitação traumato-ortopédica, calorimetria indireta e avaliação postural computadorizada**, desde o estabelecimento cumpra as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017.

30. Declara-se a ineficácia parcial da consulta, no tocante ao segundo questionamento, por versar sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e definido ou declarado em disposição literal de lei.

Assinado digitalmente
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit