



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

209 – COSIT

DATA

16 de julho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS POR MEIO DE SOCIEDADE COOPERATIVA. CABIMENTO.

Para fins de utilização do percentual de presunção de 8% (oito por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ, consideram-se 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 RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Para fazer jus ao percentual de presunção acima referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

O fato de a prestação dos serviços decorrer da condição da prestadora enquanto cooperada não afasta a aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento), observados os demais requisitos da legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 23 DE MAIO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e art. 20.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS POR MEIO DE SOCIEDADE COOPERATIVA. CABIMENTO.

Para fins de utilização do percentual de presunção de 12% (doze por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo da CSLL, consideram-se 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 RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Para fazer jus ao percentual de presunção acima referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

O fato de a prestação dos serviços decorrer da condição da prestadora enquanto cooperada não afasta a aplicação do percentual de presunção de 12% (doze por cento), observados os demais requisitos da legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 23 DE MAIO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e art. 20.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada apresenta consulta acerca do seguinte dispositivo da legislação tributária: art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

2. Afirma que, na condição de associada de uma cooperativa de médicos intensivistas, presta serviço exclusivamente para cooperativas de terapia intensiva no interior de estabelecimentos hospitalares, adotando o percentual de presunção de 32% na sistemática do lucro presumido, para fins de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

3. Todavia, entende que as atividades desempenhadas são equiparadas aos serviços hospitalares a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, com percentual de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), haja vista o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.116.399/BA – Tema Repetitivo nº 217/STJ, segundo o qual:

(...) para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão 'serviços hospitalares', constante do 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), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados 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 do benefício. Daí a conclusão de que 'a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares (...)

4. Entende que o fato de a Nota Fiscal de Serviços (NFS-e) ser emitida contra a Cooperativa não desnatura a natureza dos serviços efetivamente prestados, ressaltando que a prestação de serviços médicos especializados de terapia intensiva é o objeto do contrato firmado com a aludida cooperativa.

5. Por fim, formula o seguinte questionamento:

Com base nas premissas apresentadas, na apuração do IRPJ e CSLL incidentes sobre os serviços hospitalares (previsto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei 9.249, de 1995), a empresa Consulente faz jus ao benefício das alíquotas reduzidas, ainda que preste serviços médicos ao hospital por meio da interposição de cooperativa?

FUNDAMENTOS

6. A consulta preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida. Ressalte-se, porém, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações,

interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas pela consultante, e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta. Feitas estas considerações, passamos à análise do caso.

7. A sistemática de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na opção pelo lucro presumido, passa pela aplicação dos percentuais definidos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, à receita bruta auferida pela pessoa jurídica. Sobre o tema do percentual de presunção relativo aos serviços hospitalares, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou em mais de uma oportunidade. A seguir são transcritos trechos da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, que resume o entendimento acerca da matéria. Ressalte-se a sua observância obrigatória, por conta do efeito vinculante das consultas, conforme determina o art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021:

14. Constata-se, ainda, que o benefício de utilização dos percentuais reduzidos de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, relativamente aos indigitados serviços de assistência à saúde, está restrito às empresas organizadas sob a forma de sociedade empresária e que, cumulativamente, atendam às normas estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

15. No que se refere ao sentido da expressão “serviços hospitalares”, é importante ressaltar que esse conceito sofreu diversas alterações em sua regulamentação ao longo do tempo até o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015, que, ao modificar a redação do art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, conferiu àquela expressão o alcance que se encontra atualmente em vigor.

16. A IN RFB nº 1.234, de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal, no que tange à definição do termo “serviços hospitalares” possuía, até a introdução das modificações provocadas pela IN RFB nº 1.540, de 2015, disciplina idêntica à que já se encontrava disposta no Ato Declaratório (ADI) RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007. Aliás, essa mesma regulamentação já estava contida na IN SRF nº 480, de 2004, que antecedeu a IN RFB nº 1.234, de 2012, e foi por ela revogada, desde a alteração promovida pela IN SRF nº 791, de 2007.

17. Sendo assim, pode-se afirmar que o conceito de “serviços hospitalares”, para fins de definição do percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita bruta advinda dessa atividade, encontrava-se, até a entrada em vigor da IN RFB nº 1.540, de 2015, definido desde 7 de dezembro de 2007, nos termos dispostos no ADI RFB nº 19, de 2007, segundo o qual:

“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."

18. Percebe-se que o entendimento administrativo consubstanciado no ato normativo acima transcrito confere interpretação ao termo "serviços hospitalares" que leva em conta critério subjetivo, na medida em que condiciona a subsunção à expressão a características a serem apresentadas pelo contribuinte prestador do serviço hospitalar e não apenas à atividade em si por ele realizada.

19. Nesse ponto, é importante acentuar o disposto no art. 19, incisos IV e V, c/c com §§ 4º e 5º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013:

"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput (grifou-se)

20. Significa dizer que a RFB deve observância às decisões judiciais definitivas de mérito, proferidas de modo desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de julgamentos realizados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Essa matéria encontra-se regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, que dispõe da seguinte forma:

“Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.”

21. A decorrência prática disso é que o conceito de serviços hospitalares acima reproduzido deve guardar harmonia com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial (Resp) nº 1.116.399/BA, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), haja vista que essa decisão foi incluída pela PGFN em lista de dispensa de recorrer ou contestar, informada à RFB por meio da Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012. O Anexo à referida Nota trata, em seu item 52, do julgado aludido, delimitando a matéria decidida nos termos que seguem:

“DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: definição do conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação das alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL previstas na Lei 9.249/95. Ficou decidido que deve ser feita uma interpretação objetiva do termo levando em consideração a atividade prestada e não o prestador da atividade. Por tal razão, não se podem aplicar as alíquotas reduzidas a toda a receita bruta auferida pelo estabelecimento, mas apenas ao montante recebido referente às atividades de natureza hospitalar praticadas pelo estabelecimento e sujeitas ao benefício fiscal. A partir da vigência da Lei 9.249/95, apenas as atividades de natureza hospitalar são beneficiadas pelo regime de alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL previsto pela referida lei, mesmo que prestadas por empresa que não tenha estrutura hospitalar, pois se enquadra a atividade como de natureza hospitalar (critério objetivo) e não o prestador do serviço (critério subjetivo). Atentar-se para as observações do enunciado acima que excetuam a aplicação do presente julgado aos casos específicos nelas tratados.” (grifou-se)

22. Diante disso, a IN RFB nº 1.540, de 2015, modificou a regulamentação da RFB quanto ao conceito de serviços hospitalares preconizado no art. 30 da IN RFB nº 1.234, de 2012, de modo a alinhar-se ao entendimento vinculante constante do Resp nº 1.116.399/BA e explicitado na Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012. Com efeito, a IN RFB nº 1.234, de 2012, passou a vigorar com a redação abaixo reproduzida:

~~“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.~~

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)

23. Conforme se depreende, com a nova redação conferida à IN RFB nº 1.234, de 2012, o conceito de serviços hospitalares passa a ser interpretado de forma objetiva, privilegiando-se a natureza do serviço prestado em detrimento das características e da estrutura apresentadas pelo prestador. O foco desloca-se para as atividades hospitalares que devem ser prestadas por estabelecimentos assistenciais de saúde - considerados sob uma perspectiva objetiva, sem qualificações que levem em conta aspectos subjetivos. A adjetivação que acompanha a expressão “estabelecimentos assistenciais de saúde” faz menção tão somente às atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução Anvisa - RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, que, por essa razão, representa as balizas para a subsunção ao conceito de serviços hospitalares.

24. As atribuições 1 a 4 da RDC nº 50, de 2002, estão estruturadas da seguinte forma: Atribuição 1 – atendimento em regime ambulatorial e de hospital-dia; Atribuição 2 – atendimento imediato; Atribuição 3 – atendimento em regime de internação; e Atribuição 4 – atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia. Cada uma dessas atribuições subdivide-se em diversas atividades e sub-atividades, as quais devem ser cotejadas pela consultante com aquelas por ela desenvolvidas, com vistas ao correto enquadramento tributário.

(...)

26. Ainda em relação à caracterização dos serviços hospitalares, cumpre evidenciar os exatos termos do Resp nº 1.116.399/BA, cujo entendimento deve ser reproduzido nas decisões exaradas pela RFB. A ementa daquele julgado deixou assentado que:

“(…)

3. Assim, 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’

(…)”. (grifou-se)

27. Sendo assim, excluem-se do conceito de serviços hospitalares as simples consultas médicas, por não estarem relacionadas a atividades desempenhadas em âmbito hospitalar, mas, sim, em consultórios médicos. Aliás, essa ressalva consta de uma das observações presentes no item 52 do anexo à Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012:

“OBSERVAÇÃO: O benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, de modo que só abrange parcela das receitas da sociedade que decorre da prestação de serviços hospitalares propriamente ditos. Ressaltamos que o STF não reconheceu repercussão geral com relação a este tema (AI 803.140).”

(...)

30. Quanto às exigências de enquadramento, é fundamental repisar que em qualquer dos serviços hospitalares, a pessoa jurídica prestadora somente fará jus ao percentual reduzido se, cumulativamente, atender às normas estabelecidas pela Anvisa e manter-se organizada sob a forma de sociedade empresária.

(...)

32. No tocante à organização sob forma de sociedade empresária, cabe referir que essa exigência, a princípio consignada no ADI SRF nº 18, de 2003, foi incorporada pela Lei nº 11.727, de 2008, à parte final da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Aspecto essencial a enfatizar nesse requisito é que não basta, para o seu cumprimento, a prestadora de serviço figurar apenas nominalmente como sociedade empresária, sem se achar de fato organizada de tal maneira.

33. É imprescindível que ela exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços (art. 966 do Código Civil), de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção. Ao dispô-los dessa forma,

a sociedade empresarial passa a suportar custos diferenciados em relação àqueles produzidos com a mera prestação de serviços por parte dos sócios. Daí o tratamento tributário distinto, ajustado à diferente composição dos custos produzidos em cada um daqueles casos. É de se concluir, em atenção a tais distinções legalmente fixadas, que os percentuais reduzidos somente se aplicam à pessoa jurídica que se encontre organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária.

(grifos no original)

8. Reitera-se que para fins de aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, além da necessidade do enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a prestadora dos serviços deve estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender as normas da Anvisa.

9. A dúvida a ser dirimida é se o fato de a prestação dos serviços ocorrerem por meio de sociedade cooperativa teria o condão de inviabilizar as alíquotas reduzidas previstas para os serviços hospitalares. Assim, é necessário conferir se os requisitos da legislação estão sendo observados, notadamente aqueles veiculados por meio da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2016, transcrita acima. Ocorre que também é necessário compreender se a condição de cooperada interfere nesses requisitos.

10. A respeito do funcionamento das sociedades cooperativas, especificamente cooperativas de trabalho médico, a Cosit também já se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 248, de 23 de maio de 2017, cujos trechos pertinentes são reproduzidos a seguir.

10. A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe em seu art. 3º que:

*Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços **para o exercício de uma atividade econômica**, de proveito comum, sem objetivo de lucro. (grifou-se)*

11. Extrai-se do dispositivo acima transcrito que as pessoas constituem cooperativas com o objetivo de viabilizar o exercício de uma atividade econômica. Assim, pessoas que tenham por atividade econômica, como no presente caso, a prestação de determinados serviços podem, com o fito de viabilizar tal atividade, constituir uma cooperativa, a qual ofereça a terceiros os serviços a serem prestados por seus associados.

12. Em que pese serem os serviços ofertados pela cooperativa, já que é com esta que o tomador do serviço contrata, é fundamental discernir a razão que fundamenta o pagamento efetuado pela cooperativa aos cooperados a partir da receita por ela auferida com a prestação dos serviços.

13. Da receita obtida pela cooperativa, esta procede à retenção dos tributos devidos, e à dedução da taxa de administração, sendo que o restante é repassado ao cooperado responsável pelo serviço prestado. Nota-se que os cooperados são remunerados não pela participação que detêm no capital social da cooperativa, mas sim na exata razão do volume de serviços prestados por cada um. Essa constatação é suficiente para se definir a natureza jurídica dos valores com que, em decorrência do exercício daquilo que constitui o objeto da cooperativa, são remunerados os associados. *(grifou-se)*

14. Não tendo tal remuneração qualquer relação com a quantidade de quotas-parte de que cada associado seja possuidor, claro está não se tratar de lucro distribuído, especialmente na modalidade de dividendos, que tem por fundamento a participação no capital social da entidade. Tampouco se vislumbra qualquer outra hipótese que legitime essa remuneração a título de lucro distribuído. Tendo em vista a relação direta entre a remuneração e o serviço prestado, fica evidente que essa é a natureza dos valores que a cooperativa repassa ao consulente: remuneração pela prestação de serviços. *(grifou-se)*

15. Importa destacar que a própria legislação tributária confere esse tratamento à remuneração do associado decorrente da prestação do serviço que constitui o objeto da cooperativa. O Regulamento do Imposto de Renda, de 26 de março de 1999, ao tratar da incidência do imposto na fonte, conceitua como rendimento do trabalho não assalariado os valores pagos por cooperativa a associados pessoas físicas:

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas. (grifou-se)

16. Em se tratando de associado pessoa jurídica, cujo objeto consista na prestação de serviço médico (exemplo do consulente), tem-se que a contraprestação pelo exercício dessa empresa não pode ser classificada de outra forma que não como sua receita bruta (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12). Partindo-se dessa premissa é que devem ser analisadas as consequências tributárias, cotejando-se essa realidade com a materialidade de cada tributo: haverá nascimento da obrigação tributária caso haja subsunção do fato à norma de incidência. *(grifou-se)*

16.1 Portanto, no que tange ao IRPJ e à CSLL, o contribuinte deve oferecer à tributação a receita bruta auferida nos termos correspondentes à forma de apuração a que estiver sujeito. Caso apure esses tributos com base no lucro (resultado) real, deverá incluí-la na determinação do lucro bruto, conforme dispõe o art. 11, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Caso seja optante pela tributação com base no lucro (resultado) presumido, deverá, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicar sobre a receita bruta do período os

percentuais de presunção a que se referem, respectivamente, os arts. 15, § 1º, III, e 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

(grifos do original)

11. Conforme se extrai da consulta acima, a tributação do IRPJ e da CSLL ocorre precipuamente na pessoa do associado cooperado, pelos serviços prestados. Por sua vez, a tributação das sociedades cooperativas pelo denominado ato cooperativo está, regra geral, fora do campo de incidência dos referidos tributos, por causa dos conceitos veiculados nos arts. 3º, 4º e no art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764, de 1971:

*Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, **sem objetivo de lucro.***

*Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, **constituídas para prestar serviços aos associados**, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:*

(...)

*Art. 79. Denominam-se **atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.***

*Parágrafo único. **O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.***

(grifo nosso)

12. Nesse sentido, a legislação do IRPJ e da CSLL exclui da tributação os atos cooperativos, conforme resta evidente pela leitura do art. 39 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e do art. 193 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), instituído pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Lei nº 10.865, de 2004

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

RIR/2018

Art. 193. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e art. 4º).

13. Desse modo, o fato da tributação dos rendimentos auferidos pela prestação do serviço hospitalar ocorrer na pessoa do associado cooperado tem relevância para auxiliar no deslinde da questão.

14. Com efeito, a interpretação do conceito de serviço hospitalar é realizada de forma objetiva, conforme determinado pela jurisprudência vinculante. A Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, em seu art. 30, conceitua os serviços hospitalares sob essa ótica.

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)

15. A circunstância da prestação do serviço ocorrer por meio de uma sociedade cooperativa não é capaz de alterar a natureza objetiva da prestação do serviço, ou seja, do serviço hospitalar conforme descrito no art. 30 colacionado acima.

16. Por outro lado, subsiste o critério subjetivo, relativamente à organização da pessoa jurídica como sociedade empresária. Este parâmetro também recai necessariamente sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, i.e., a pessoa jurídica que auferir os rendimentos pela prestação do serviço, ainda que este tenha sido possível por conta da intermediação de uma sociedade cooperativa.

17. No caso, a consulente afirma ser sociedade empresária que presta serviços exclusivamente para cooperativas de terapia intensiva, apresentando contrato com determinada cooperativa, destacando trecho de seu objeto que consiste na prestação de serviços médicos especializados de terapia intensiva em determinado hospital. Anexou, ainda, NFS-e emitida contra a cooperativa, constando o CNAE 8610-1/01 – atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências. Ocorre que não foram apresentadas dúvidas em relação à atividade prestada em si, cabendo a ela confirmar se o serviço corresponde às atividades descritas na atribuição 3 – prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação, constante da RDC Anvisa nº 50, de 2002.15.

18. Portanto, atendidos os requisitos da legislação, as receitas auferidas pela prestação de serviços hospitalares devem compor a receita bruta, estando sujeitas aos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, ainda que prestados pela consulente por conta de sua condição de cooperada.

CONCLUSÃO

19. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

19.1. Para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente, consideram-se 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 RDC Anvisa nº 50, de 2002;

19.2. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos;

19.3. Para fazer jus aos percentuais de presunção acima referidos, a prestadora dos serviços hospitalares deve estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para o IRPJ e CSLL; e

19.4. O fato de a prestação dos serviços decorrer da condição da prestadora enquanto cooperada não afasta a aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), observados os demais requisitos da legislação.

Assinado Digitalmente

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado Digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado Digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador-Geral de Tributação