



Solução de Consulta nº 172 - Cosit

Data 25 de junho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
PERCENTUAL. LUCRO PRESUMIDO.

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 aos serviços de fisioterapia e terapia ocupacional, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. A atividade relativa a Estúdio de Pilates não se enquadra como terapia ocupacional.

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; 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
PERCENTUAL. LUCRO PRESUMIDO.

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 aos serviços de fisioterapia e terapia ocupacional, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. A atividade relativa a Estúdio de Pilates não se enquadra como terapia ocupacional.

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

Relatório

A interessada, acima identificada, com atividade no ramo de xxxxxxxx, dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA sobre a interpretação e aplicação do art. 15, III, “a”, e art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995.

2. Informa que é optante pelo lucro presumido e que, em relação à atividade de Estúdio de Pilates, por não constar um CNAE específico, utiliza o CNAE 93.13-1/00, relativo a atividades de condicionamento físico.
3. Cita a Solução de Divergência Cosit nº 14, de 29 de julho de 2013, a qual afirma solucionar dúvidas sobre a presunção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que possuem atividades de fisioterapia e terapia ocupacional. Expõe que o conceito de “terapia ocupacional” é amplo e que a Secretaria da Receita Federal não discrimina quais terapias estariam incluídas. Assim, entende que a atividade de “Estúdio de Pilates” deve ser considerada uma “terapia ocupacional”, baseada no conceito contido na página do COFFITO – Conselho Federal de Fisioterapia e Terapia Ocupacional, tendo em vista que trabalha com a prevenção e tratamento de problemas de saúde.
4. Desta forma, questiona se poderá se beneficiar da presunção reduzida da base de cálculo do IRPJ de 32% para 8%, e da CSLL de 32% para 12%.

Fundamentos

5. 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 acrescidos)

6. 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%).

7. 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).

8. A IN RFB nº 1.234/2012, também dispõe, em seu art. 31, sobre as demais atividades citadas no art. 15, § 1º, III “a” da Lei nº 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. (grifos acrescidos)*

9. Assim, 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.

10. Verifica-se que a fisioterapia e a terapia ocupacional enquadram-se como atividades de terapia, que está contemplada no art. 15, § 1º, III, “a”. Portanto, em relação a essas atividades, poderia ser utilizado o percentual geral de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ.

11. No presente caso, a consultante pretende que a atividade praticada em Estúdio de Pilates seja considerada como terapia ocupacional. Conforme definição trazida pela interessada, baseada em conceito contido na página do COFFITO - Conselho Federal de Fisioterapia Ocupacional, a terapia ocupacional consiste em uma área do conhecimento,

voltada aos estudos, à prevenção e ao tratamento de indivíduos portadores de alterações cognitivas, afetivas, perceptivas psico-motoras, decorrentes ou não de distúrbios genéticos, traumáticos e/ou de doenças adquiridas, através da sistematização e utilização da atividade humana como base de desenvolvimento de projetos terapêuticos específicos. Percebe-se, portanto, que a terapia ocupacional é uma área de tratamento bastante específica, que trabalha no sentido de desenvolver capacidades cognitivas, afetivas e psico-motoras, constituindo atividade diversa da que é praticada em aulas de pilates.

12. Já o Pilates é um método de tonificação muscular, realinhamento postural e alongamento corporal que integra corpo e mente, criado pelo alemão Joseph H. Pilates. Com efeito, este método tem sido muito utilizado para aperfeiçoamento corporal, consistindo em uma atividade que busca o condicionamento físico, pois envolve fortalecimento muscular, alongamento, etc. Para o pilates postural e *fitness* o ideal é o pilates estúdio com aulas personalizadas realizadas em grupo ou individualmente, com profissionais da área do movimento, ou seja, dançarinos, educadores físicos, dentre outros. Portanto, o pilates ministrado para desenvolver a aptidão física e postural, tornando o corpo flexível, equilibrado, coordenado e integrado, não se caracteriza como atividade de fisioterapia ou terapia ocupacional.

13. Contudo, o método Pilates também pode ser utilizado por fisioterapeuta para tratamento de pacientes com síndromes e patologias dolorosas. Nestes casos, torna-se necessária a realização de testes específicos para cada situação clínica, interpretação ou solicitação de exames complementares para um diagnóstico cinesiológico funcional correto que irá determinar a prescrição adequada de movimentos em cada uma das fases de recuperação, sendo essa a especificidade do fisioterapeuta. Inclusive, a Resolução COFFITO nº 386, de 2011, dispõe sobre a utilização do método Pilates pelo fisioterapeuta, estabelecendo que a este profissional compete, para o exercício do Pilates, prescrever, induzir o tratamento e avaliar o resultado a partir de recursos cinesioterapêuticos e/ou mecanoterapêuticos.

14. Desta forma, conclui-se que cabe fazer uma diferenciação entre o uso do método Pilates para fins de condicionamento físico, realizado em estúdio de pilates por profissionais de diversas áreas da saúde, e a utilização do método em sessões de fisioterapia, a fim de tratar casos patológicos e lesões diversas, aplicado de modo individual ao paciente, pelo fisioterapeuta. Apenas neste último caso, que nada mais seria que uma fisioterapia com utilização do método Pilates, poderiam ser utilizados os percentuais reduzidos para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

15. Esclareça-se, ainda, que em relação às atividades permitidas, como no caso da fisioterapia e a terapia ocupacional, há duas condições para que a utilização dos referidos percentuais seja possível, pois 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).

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

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

18. 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.

18.1 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).

18.2 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.

18.3 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.

18.4 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.

19. 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.

20. Ressalte-se que, em relação a serviços prestados nas dependências de hospitais, ou seja, fora da clínica, não seria preenchido o requisito de o serviço ser prestado em estabelecimento próprio, o que também tornaria impossível a utilização dos percentuais reduzidos.

21. Por fim, cumpre lembrar que a alteração efetuada pela Lei nº 11.727, de 2008, no art. 15, §1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, e que incluiu as atividades de terapia, somente produziu efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação da lei, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2009, conforme se depreende do disposto no seu art. 41, inciso VI.

Conclusão

22. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que, a partir de 1º 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, respectivamente, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços de fisioterapia e terapia ocupacional, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. A atividade de Estúdio de Pilates não se caracteriza como terapia ocupacional, devendo ser utilizado o percentual de 32%, tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ, como da CSLL, relativo à prestação de serviços em geral.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

RAQUEL PEREIRA CASTANHEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira - Cotir.

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit – 9ª RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

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 à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit