



---

## Solução de Consulta nº 227 - Cosit

**Data** 29 de outubro de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

#### **SERVIÇOS HOSPITALARES PERCENTUAL. LUCRO PRESUMIDO.**

Contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se do percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços hospitalares, uma vez que deve a prestadora dos serviços ser organizada sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

Classificam-se como serviços hospitalares aqueles prestados, em estabelecimento próprio, por entidade assistencial de saúde que disponha de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, que garanta 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 por dia, 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 e organizada sob a forma de sociedade empresária.

**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 e 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**

#### **SERVIÇOS HOSPITALARES PERCENTUAL. LUCRO PRESUMIDO.**

Contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se do percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços hospitalares, uma vez que deve a prestadora dos serviços ser organizada sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Anvisa

Classificam-se como serviços hospitalares aqueles prestados, em estabelecimento próprio, por entidade assistencial de saúde que disponha

de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, que garanta 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 por dia, 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 e organizada como sociedade empresária.

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

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015.**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte em que falte a identificação do dispositivo da legislação tributária que ensejou a sua apresentação ou em que omissa a indicação dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 2º, IV, e 18, incisos I e II.

## **Relatório**

A interessada, pessoa jurídica, que diz exercer atividades profissionais da área de saúde e atividades de apoio à gestão de saúde (serviços de pronto socorro), vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta sobre interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2. Informa que presta serviços junto à (...), habilitada em processo licitatório junto ao (órgão que especifica na inicial), serviços esses de atendimento de emergência e urgência 24 (vinte e quatro) horas, pequenas cirurgias, serviços de consultas e procedimentos, medicação e terapia, serviços de laboratório e radiologia, contando no auge de seu faturamento com 28 médicos, 28 enfermeiras e 28 técnicos de enfermagem devidamente registrados pelo regime de CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), exceto o seu quadro societário.
3. Observa que os pacientes são atendidos pelo SUS (Sistema Único de Saúde).
4. Esclarece que opta pelo Lucro Presumido com apuração à alíquota de 32%.

5. Faz citação do Ato Declaratório Interpretativo ADI RFB n.º 19, de 7 de dezembro de 2007, que dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

6. Isto posto, a consulente questiona:

- se as atividades desenvolvidas na forma por ela descrita classificam-se como serviços hospitalares;
- se ela pode utilizar-se da tributação mais favorecida calculando seu lucro na forma presumida no importe de 8%, tratamento que é dado aos hospitais;
- caso afirmativa a 2ª questão, se ela pode compensar ou restituir os valores recolhidos indevidamente considerando que presta serviços nos moldes acima elencados, desde a sua constituição, e observando-se o interregno de 05 anos.

## Fundamentos

7. O processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispositivos legais hoje regulamentados pelo Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

8. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, cujos arts. 3º a 6º disciplinam em pormenor os requisitos que a consulta deve preencher para que resulte eficaz, isto é, para que se considere apta a ensejar o esclarecimento solicitado e produzir os efeitos legalmente previstos.

9. Acrescente-se que o instituto da consulta tem por finalidade assegurar ao sujeito passivo a solução de dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária, razão pela qual um dos seus requisitos indispensáveis é precisamente que as questões formuladas guardem natureza interpretativa.

10. Para tanto, é necessário que a consulente especifique o dispositivo, ou dispositivos legais, cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura, contraditória, inapropriada, enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto.

11. Só em presença de dificuldades dessa ordem, devidamente identificadas, tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária encarrega-se de por termo às dúvidas, expedindo a interpretação oficial do ponto questionado.

12. Em outras palavras, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta a indagações lançadas sem menção da dificuldade de compreensão que as suscitou, indagações nas quais o consulente, ainda que cite dispositivos da legislação tributária, não aponte algum termo ou passagem de mais difícil leitura, a demandar interpretação administrativa para mais segura adequação do conceito do fato ao conceito da norma.

13. Feitas essas considerações, conclui-se que a última questão formulada na inicial carece do requisito de eficácia de que trata a IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, inciso IV, conforme dispõe:

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...).

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

(...).

*IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada. (grifou-se)*

(...).

14. Como se vê dessa questão formulada, a consulente apenas questiona se poderia compensar ou restituir os valores recolhidos indevidamente, caso seja aplicável o conceito de serviços hospitalares às suas atividades. A consulente sequer apresenta dispositivo legal passível de interpretação. A questão foge, pois, à finalidade do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária.

15. Quanto às duas primeiras questões apresentadas a consulente busca saber se o conceito de serviços hospitalares contido no Ato Declaratório ADI RFB n.º 19, de 2007, é aplicável às atividades por ela desenvolvidas na forma descrita e se ela poderia utilizar a alíquota mais favorecida, calculando seu lucro, presumidamente, em 8%, conforme tratamento dado aos hospitais.

16. Estas questões resumem-se em saber se os serviços desenvolvidos pela consulente, descritos na inicial, enquadram-se como serviços hospitalares, conforme ADI n.º 19, de 2007, para efeitos da regra exceptiva contida na alínea “a” do inc. III, § 1º, do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995.

17. Desta forma, a questão passível de apreciação refere-se, portanto, àquela de saber se a consulente enquadra-se ou não como prestadora de serviços hospitalares, para efeitos do inciso III do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995.

18. Sua resposta, tem como pressuposto a definição do sentido e alcance da expressão serviços hospitalares naquele contexto legal.

19. A Coordenação Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou nesse sentido através da Solução de Consulta n.º 36, de 26 de fevereiro de 2015, na qual a presente solução de consulta acha-se parcialmente vinculada, nos termos do art. 8º da Instrução Normativa n.º 1.396, de 2013, conforme citação que se faz a seguir:

*“24. A Lei n.º 9.249, de 1995, ao disciplinar a determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática de lucro presumido, fixou em 8% (oito por cento) o percentual aplicável à receita bruta auferida mensalmente. Essa é a*

regra geral inscrita no **caput** do art. 15 e que está sujeita às exceções arroladas em seus parágrafos.

25. *E uma das exceções vem a ser a atividade de prestação de serviços. Para os serviços em geral, a lei em comento, estipula o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) a ser utilizado na apuração da base imponible do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Mas excepciona a prestação de serviços hospitalares. Eis a primeira redação de seu art. 15, no que interessa ao caso:*

*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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

*§ 1.º 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; (grifou-se)*

*(...)*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

*(...)*

26. *Coube inicialmente à IN SRF nº 306, de 2003, esclarecer a abrangência da expressão “serviços hospitalares”, para os fins legais ali previstos. Nos termos de seu art. 23, reputavam-se “hospitalares” os serviços “prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma ou mais atividades ou a combinação de uma ou mais atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde”.*

27. *Do mesmo conceito cuidou o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, segundo o qual “serviços hospitalares”, para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, são aqueles “prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias”, desde que tais serviços não fossem “prestados exclusivamente pelos sócios da empresa” ou “referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos”.*

28. *Seguiu-se a edição da IN SRF nº 480, de 2004, a qual, ao revogar a IN SRF nº 306, de 2003, introduziu um conceito mais estrito de serviços hospitalares, a abarcar apenas aqueles “prestados por estabelecimentos hospitalares” (art. 27).*

29. *Mas não tardou que viesse a lume a IN SRF n.º 539, de 2005, para modificar a redação do art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, restabelecendo a anterior definição de serviços hospitalares, a abranger um universo mais amplo de atividades, ou seja: todos aqueles serviços diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da RDC Anvisa n.º 50, de 2002, e suas alterações, cujo estabelecimento assistencial de saúde, organizado sob a forma de empresário ou sociedade empresária, deveria dispor de estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retrocitada Resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

30. *Em fins de 2007, nova mudança de entendimento sobreveio com a edição do ADI n.º 19, de 7 de dezembro de 2007, e da IN RFB n.º 791, de 2007, que alterou pela segunda vez a redação do art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004.*

31. *Os termos do citado ADI n.º 19, de 2007 (espécie normativa apta a operar efeitos prospectivos, dado o seu cunho interpretativo), deixam claro o posicionamento administrativo então assentado. Confira-se:*

**Artigo Único.** *Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

**Parágrafo único.** *São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.*

32. *Nesse passo, é oportuno ressaltar que as unidades da RFB devem observância às decisões judiciais definitivas de mérito que versem sobre as matérias de que tratam os incisos IV e V do caput do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, na redação dada pela Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013. Tudo na conformidade da Portaria Conjunta a PGFN/RFB n.º 1, de 12 de fevereiro de 2014.*

33. *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 n.º 1.116.399/BA, julgado no rito dos recursos repetitivos. Matéria que a Procuradoria-Geral da*

*Fazenda Nacional cuidou de delimitar por meio da Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 30 de agosto de 2012, no item 52 do seu Anexo.<sup>1</sup>*

34. Lembrado o caráter vinculante dos mencionados julgados, cabe, por fim, anotar que a Lei n.º 9.249, de 2005, teve modificada a alínea “a” do inciso III do § 1º de seu art. 15, pela Lei n.º 11.727, de 2008. Eis a redação com que passou a vigorar o seu texto a partir de 1º de janeiro de 2009<sup>2</sup>:

*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 n.º 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; (grifou-se)*

*(...).*

35. Tem-se, então, que o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, a partir daquela data, tornou-se aplicável:<sup>3</sup>

*a) aos serviços hospitalares; e*

*b).aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas*

36. Quanto às exigências de enquadramento, vale realçar que, em qualquer dos serviços ali arrolados, 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.

<sup>1</sup> O inteiro teor da Nota PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012, está disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/DecisoesVinculantesSTFSTJ/NOTAN\\_1114\\_2012.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/DecisoesVinculantesSTFSTJ/NOTAN_1114_2012.htm)

<sup>2</sup> Art. 41, VI, da Lei n.º 11.727, de 2008.

<sup>3</sup> A IN RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos públicos federais, também aborda o conceito de serviços hospitalares e de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, aplicando-se, no que couber, para fins da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 2005.

37. *Para atuar em conformidade com as normas da Anvisa, a prestador do serviço deve dispor de ambientes e profissionais que satisfaçam as determinações da Agência, delineada na Parte II - Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC Anvisa n.º 50, de 2002. Condições cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.*

38. *No tocante à organização sob forma de sociedade empresária, cabe referir que essa exigência, a princípio consignada no ADI SRF n.º 18, de 2003, foi incorporada ao texto da Lei n.º 11.727, de 2008, na parte final da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 2005.*

39. *Mas o 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 para tal fim.*

40. *É imprescindível que ela exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia<sup>4</sup>. 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.*

41. *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 empresarial.*

45. *Conforme se extrai do parágrafo único do ADI n.º 19, de 2007, a primeira condição de enquadramento na hipótese é que os serviços sejam prestados por estabelecimento assistencial de saúde. Mas não todos; somente aqueles que disponham de estrutura material e de pessoal capaz de assegurar:*

*a) internação de pacientes;*

*b) atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos; e*

*c) serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e*

<sup>4</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 25ª ed. São Paulo:Saraiva. 2013, pág. 34.



*radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

46. *A avaliação da estrutura requerida há de ser feita à luz da RDC Anvisa nº 50, de 2002, que regulamenta o planejamento, a programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde.*

47. *Mencionada Resolução da Anvisa, em sua Parte II, prescreve a Programação Físico-funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde, deste o dimensionamento, quantificação e instalações prediais dos ambientes, até a definição das atribuições e atividades desenvolvidas em cada um deles.*

48. *A Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, a seu turno, dispõe o que segue no item 52 do seu Anexo:*

*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. (...). (Grifou-se).*

20. Este é o conceito a respeito de serviços hospitalares, aplicável a partir da data da publicação do ADI RFB nº 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 nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas que preencherem os requisitos expostos no referido ADI.

21. Assim, os serviços prestados pela consulente somente seriam considerados serviços hospitalares se fossem prestados em estabelecimento próprio que dispusesse de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantisse atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuísse serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos. Denota-se, portanto, que os serviços hospitalares devem ser executados dentro do ambiente físico do estabelecimento de saúde da consulente, prestados sob sua subordinação técnica e administrativa, como pessoa jurídica titular do empreendimento.

22. Pelas informações prestadas pela consulente na presente petição, suas atividades são executadas nas dependências de terceiros (no caso ...). Nessa hipótese, atividades desempenhadas em estabelecimento de terceiros, não há como se beneficiar de alíquota mais favorecida na apuração do IRPJ na sistemática de Lucro Presumido. Por outro lado, a consulente também não informou se está organizada como sociedade empresária.

23. Vale ressaltar que o art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, alterou a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, de modo a acrescentar como exceção constante dessa alínea, além dos serviços hospitalares, os serviços “de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Essa alteração entrou em vigor, segundo disposto no art. 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008, a partir de 1º de janeiro de 2009. Na atualidade, a matéria é regulamentada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, definindo o conceito de serviços hospitalares e os serviços de diagnóstico e terapia, nos arts. 30 e 31, respectivamente, a seguir reproduzidos (grifos não constam do original):

**IN RFB nº 1.234, de 2012:**

*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.*

*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)*

24. Há que se denotar que a lei ao excepcionar os serviços hospitalares e os demais serviços de saúde, traz de forma explícita como restrição, os serviços decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente poderiam ser executados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial são executados mediante interveniência. No caso em exame, verifica-se que a consulente firmou seu contrato social de Sociedade Simples Ltda, natureza jurídica que a impediria de pronto de beneficiar-se de alíquota mais favorecida.

25. Ressalte-se, ainda, que, uma vez que os serviços são prestados nas dependências de terceiros, ou seja, fora do estabelecimento da consulente, não está preenchido o requisito de o serviço ser prestado em estabelecimento próprio, o que também torna impossível a utilização dos percentuais reduzidos. Da mesma forma, em relação às consultas médicas, 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.

## Conclusão

26. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo a consulente que ela só pode utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente, se efetivamente preencher todos os requisitos necessários para ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, ou, ainda, na hipótese de exercer outra atividade dentre as citadas no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, desde que organizada sob a forma de sociedade empresária e seu estabelecimento atendessem às normas da Anvisa. Frise-se que a contribuinte constituída como sociedade simples, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, não poderia utilizar os percentuais reduzidos.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
MARIZA PENCHEL D'APARECIDA  
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  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação da 6ª Região Fiscal

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LÚCIA 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