



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 90

Solução de Consulta nº 6.065 - SRRF06/Disit

Data 27 de novembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ESTABELECIMENTO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPRODUÇÃO HUMANA ASSISTIDA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda devido por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido:

a) aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de reprodução humana medicamente assistida, o percentual de 8% (oito por cento), desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda ao disposto no art. 30 da Instrução Normativa nº 1.234/2012 e às normas da Anvisa. Na hipótese de não atendimento desses requisitos o percentual é de 32% (trinta e dois por cento); e

b) aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 191, DE 31 DE JULHO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 15, *caput*, e §§ 1º, III, “a”, e 2º; Lei nº 9.430/1996, art. 25, I; Lei nº 10.406/2002 arts. 966 e 982; Lei nº 11.727/2008, arts. 29 e 41, VI; IN RFB nº 1.234/2012, arts. 30, 31 e 38, III; ADI SRF nº 18/2003; Solução de Divergência Cosit nº 11/2012 e Solução de Divergência Cosit nº 14/2013; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114/2012, Anexo, item 52; Resolução RDC Anvisa nº 50/2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ESTABELECIMENTO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPRODUÇÃO HUMANA ASSISTIDA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido:

a) aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de reprodução humana medicamente assistida, o percentual de 12% (doze por cento), desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda ao disposto no art. 30 da Instrução Normativa nº 1.234/2012 e às normas da Anvisa; Na hipótese de não atendimento desses requisitos o percentual é de 32% (trinta e dois por cento); e

b) aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 191, DE 31 DE JULHO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 15, §§ 1º, III, “a”, e 2º, e art. 20, *caput*; Lei nº 9.430/1996, art. 29, I; Lei nº 10.406/2002, arts. 966 e 982; Lei nº 11.727/2008, arts. 29 e 41, VI; IN RFB nº 1.234/2012, arts. 31 e 38, III; ADI SRF nº 18/2003; Solução de Divergência Cosit nº 11/2012 e Solução de Divergência Cosit nº 14/2013; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114/2012, Anexo, item 52; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

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

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma ter como principal atividade a *Reprodução Humana Assistida, Inseminação Artificial de Seres Humanos, Atividade de fertilização in Vitro de Seres Humanos e Prestação de Serviços Médicos, inserida no Código 86.30-5-07 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (“CNAE”)*.

2. A consulente informa ser tributada pelo Imposto de Renda pelo regime do lucro presumido, e acrescenta que (i) é **sociedade limitada**, organizada, para todos os fins, na forma de sociedade empresária (...) e (ii) está regularmente **autorizada pela Anvisa** para o exercício das atividades que compõem seu objeto social.

3. Em seguida, tece comentários sobre o percentual utilizado da determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido e indaga:

21. *Adotando-se como premissa atestada que o Consulente é sociedade limitada, organizada para todos os fins na forma de sociedade empresária, e está regularmente autorizado pela Anvisa para o exercício das atividades que compõem seu objeto social, bem como o quanto consignado nas Soluções de Consulta COSIT n.º 191, 31 julho 2015 e DISIT/SRRF06 N.º 6031, de 13 de julho de 2016, é correto o entendimento de que:*

a) *O exercício de serviços médicos relacionados a Reprodução Humana Assistida, Inseminação Artificial de Seres Humanos e Atividade de Fertilização in Vitro de Seres Humanos (CNAE n.º 86.30-5-07) está enquadrado, na tributação pelo lucro presumido, no coeficiente de presunção 8% (oito por cento) estabelecido pelo artigo 33, § 1º, inciso II, alínea 'a', da IN n.º 1700/2017, para fins de formação da base de cálculo do IRPJ?*

b) *O exercício de serviços médicos relacionados a Reprodução Humana Assistida, Inseminação Artificial de Seres Humanos e Atividade de Fertilização in Vitro de Seres Humanos (CNAE n.º 86.30-5-07) está enquadrado, na tributação pelo lucro presumido, no coeficiente de presunção 12% (doze por cento) estabelecido pelo artigo 33, § 2º, da IN n.º 1700/2017, para fins de formação da base de cálculo da CSLL?*

c) *Dadas as características e condições estabelecidas como premissas no Parágrafo 21 acima, não se aplica às atividades de Reprodução Humana Assistida, Inseminação Artificial de Seres Humanos e Atividade de Fertilização in Vitro de Seres Humanos (CNAE n.º 86.30-5-07) exercidas pelo Consulente os coeficientes de presunção de 32% (trinta e dois por cento), estabelecidos pelos artigos 33, inciso IV, e 34, § 1º, da IN n.º 1700/2017, para fins de formação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados no lucro presumido?*

Fundamentos

4. O instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, e disciplinado na Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

5. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6. As indagações da consulente referem-se a dispositivos da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas (...) e determina:

Art. 32. À opção da pessoa jurídica, o IRPJ e a CSLL poderão ser pagos sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 4º do art. 31.

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);

(...)

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

(...)

§ 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).

§ 5º Conforme disposto no art. 26, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, incluem-se na respectiva receita bruta.

(...)

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).

§ 3º A receita bruta auferida pela pessoa jurídica decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

(...)

7. A Solução de Consulta Cosit nº 191, de 31 de julho de 2015, cuja ementa foi publicada no DOU de 14.09.2015, examina questionamentos semelhantes aos que foram apresentados pela consulente e, embora não faça referências à Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, por ter sido editada antes da publicação desse ato normativo, é inteiramente compatível com ele.

8. Por reproduzir o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 2015, a presente solução de consulta está vinculada àquele ato, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

9. A seguir, são reproduzidos excertos da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 2015, cujo inteiro teor está disponível na página mantida pela RFB na internet (www.receita.fazenda.gov.br):

(...)

9. A consulente solicita manifestação sobre a correção do seu enquadramento, como prestadora de serviços médicos em geral, em particular, o de reprodução humana assistida, de hospital dia (day clinic) e de atendimento domiciliar (home care), no disposto nos arts. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e 20, caput da Lei nº 9.249, de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Por oportuno, cabe ressaltar que a Solução de Consulta nº 357, de 20 de outubro de 2004, da 10ª Região Fiscal, tomada como referência pela consulente, foi solucionada com base na Instrução Normativa SRF nº 306, 12 de março de 2003, que foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, sendo esta posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

10. Para subsidiar a presente análise cumpre reproduzir a mencionada norma legal, bem como as demais normas pertinentes ao assunto em tela (grifos não constam do original):

LEI nº 9.249, de 1995:

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;

(...)

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.

11. Pela leitura dos dispositivos acima constata-se que os percentuais de 8% (oito por cento), a ser aplicado sobre a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, e o de 12% (doze por cento), a ser aplicado sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, passaram a incidir sobre os 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.

12. É de se observar que o art. 15, § 1º, inciso III, "a" da Lei nº 9.249, de 1995, introduziu o conceito de serviços hospitalares que, para a administração tributária, está diretamente relacionado com a estrutura física do hospital ou estabelecimento de saúde, que deverão dispor de estrutura material e de pessoal capaz de atender a internação dos pacientes, com a oferta de todos os serviços necessários ao tratamento da saúde dos mesmos, conforme estabelecido pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007 (grifos não constam do original):

ADI RFB nº 19, de 2007:

Artigo Único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento

básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

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

13. 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 nos arts. 30 e 31 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)

14. Percebe-se que a utilização dos percentuais reduzidos de presunção do lucro presumido, um dos requisitos iniciais previstos na IN RFB nº 1.234, de 2012, para a caracterização de um serviço como hospitalar, é que seja prestado por um estabelecimento assistencial de saúde organizado sob a forma de sociedade empresária e que atendam as normas da Anvisa, o qual, nos termos da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, deve possuir um local físico, desenvolvido de acordo com a Parte II – Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde – Item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da citada Resolução.

15. Por outro lado, a Resolução de Diretoria Colegiada da Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, estatui:

Atribuições de Estabelecimentos Assistenciais

1-Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia - atenção à saúde incluindo atividades de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada;

(...)

Atribuição 1: Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia.

(...)

Hospital-dia (regime de) - modalidade de assistência à saúde, cuja finalidade é a prestação de cuidados durante a realização de procedimentos diagnósticos e/ou terapêuticos, que requeiram a permanência do paciente na unidade por um período de até 24 horas.

16. À vista da legislação retromencionada, pode se observar que os serviços de reprodução humana assistida, hospital dia (day clinic), assim como o atendimento médico ambulatorial, podem ser enquadrados na atribuição 1 da RDC nº 50, de 2002. Portanto, em relação a essas atividades, é possível a utilização do percentual geral de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL. Contudo, há duas condições para que isso ocorra, conforme já mencionado anteriormente, que a prestadora do serviço deva ser organizada sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Agência.

17. Quanto ao atendimento às normas da Anvisa, é necessário que seja comprovado empresária”. A definição legal dos termos “empresário” e “sociedade empresária” é obtida nos arts. 966 e 982, do Código por meio de documento expedido pela vigilância sanitária Estadual ou Municipal. Note-se que, além do atendimento à estrutura física exigida, o serviço deve ser prestado “por sociedade 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. 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.

10. O exame da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 2015, em especial de seu item 16, revela que:

(...) os serviços de reprodução humana assistida (...) podem ser enquadrados na atribuição 1 da RDC nº 50, de 2002. Portanto, em relação a essas atividades, é possível a utilização do percentual geral de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL. Contudo, há duas condições para que isso ocorra, conforme já mencionado anteriormente, que a prestadora do serviço deva ser organizada sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Agência.

11. Essa afirmativa deve ser entendida em conjunto com a Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, cuja ementa, publicada no DOU de 10.05.2016, aduz:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de aplicação 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 imposto, 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 referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, 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).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput e §§ 1º, III, “a” e 2º; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB nº 1.540, de 2015); Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de aplicação 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 contribuição, 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 referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, 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).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput e §§ 1º, III, “a” e 2º, e art. 20; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB nº 1.540, de 2015); Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52.

(...) (sem grifos no original)

12. Nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2016, vincula a presente solução de consulta, uma vez que esta reproduz o entendimento daquela.

13. A seguir, são reproduzidos excertos da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2016, cujo inteiro teor está disponível na página mantida pela RFB na internet (www.receita.fazenda.gov.br):

(...)

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 excetua 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 nº50, 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 n.º 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 n.º 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 consulente com aquelas por ela desenvolvidas, com vistas ao correto enquadramento tributário.

25 A consulente informa tratar-se de “clínica médica (hospital-dia) (...) prestadora de serviços hospitalares e diagnóstico, tais como, cirurgias ortopédicas, procedimentos ortopédicos, aplicação de talas e gesso, redução de fraturas e luxações, exames de raio-x, exames de imagem, procedimentos invasivos e não invasivos, anestésias, entre outros”. A Portaria do Ministério da Saúde n.º 44, de 10 de janeiro de 2001, define hospital-dia como “a assistência intermediária entre a internação e o atendimento ambulatorial, para realização de procedimentos clínicos, cirúrgicos, diagnósticos e terapêuticos, que requeiram a permanência do paciente na Unidade por um período máximo de 12 horas”. Em princípio, o serviço executado pela consulente poderia ser classificado na atribuição 1 da RDC n.º 50, de 2002, que dispõe sobre a prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia. Em todo caso, convém reiterar que o adequado enquadramento deve ser feito tendo em vista cada uma das atividades especificamente realizadas frente ao que dispõe as atividades e sub-atividades componentes das Atribuições 1 a 4 da Resolução da Anvisa.

26 Ainda em relação à caracterização dos serviços hospitalares, cumpre evidenciar os exatos termos do Resp n.º 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 n.º 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).”

28 *Para finalizar esse assunto, vale realçar o disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo qual havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas. Sendo assim, a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares sujeita-se ao percentual de 8% (oito por cento), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, e de 12% (doze por cento), para o cômputo da base de cálculo da CSLL. Já no que toca à prestação de serviços em geral, a pessoa jurídica deve aplicar sobre a receita bruta subsequente o percentual de 32% (trinta e dois por cento).*

29 *Essa segregação também está explicitada Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, na parte que expõe o resumo do julgado:*

“(…)

Ficou consignado que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

(…)” (grifou-se)

14. Sendo assim, as receitas referentes à prestação de simples consultas médicas (que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos) sujeitam-se ao percentual de 32% para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido.

Conclusão

15. Com base no exposto, conclui-se que, a partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido:

a) aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de reprodução humana medicamente assistida, o percentual de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso da CSLL, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda ao disposto no art. 30 da Instrução Normativa nº 1.234/2012 e às normas da Anvisa; Na hipótese de não atendimento desses requisitos o percentual é de 32% (trinta e dois por cento); e

b) aplica-se, em ambos os casos, o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 51, de 19 de janeiro de 2017, à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 6 de outubro de 2014, e à Solução de Consulta Cosit nº 157, de 17 de junho de 2015, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06