



Solução de Consulta nº 4.034 - SRRF04/Disit

Data 26 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para 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 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 odontológicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios odontológicos.

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).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT N^{OS} 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, E 150, DE 04 DE JUNHO DE 2014.

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 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 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 n.º 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas odontológicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios odontológicos.

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).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT N.ºS 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, E 150, DE 04 DE JUNHO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e §§ 1º, III, “a” e 2º, e art. 20; IN RFB n.º 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB n.º 1.540, de 2015); Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012, Anexo, item 52.

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 n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A interessada em epígrafe afirma que presta “serviços odontológicos” e deseja saber se o percentual de presunção de lucro sobre a receita bruta para compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para aqueles serviços.

2. Aduz que existe a Solução de Consulta n.º 8.024 – SRRF08/Disit, 1 de novembro de 2016, a qual acredita tratar de assunto semelhante.

Fundamentos

3. Inicialmente, cabe proferir o exame positivo de admissibilidade dessa consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legalmente exigidos para seu conhecimento.

4. Posteriormente, destaca-se que o art. 22 da IN RFB nº 1396, de 2013, afirma que, havendo solução de consulta ou solução de divergência proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil (RFB), as consultas com mesmo objeto serão solucionadas mediante solução de consulta vinculada, assim entendida aquela que adota o entendimento constante em solução de consulta (SC) ou solução de divergência (SD) Cosit, podendo, segundo a referida disposição, ser emitida pelas Divisões de Tributação (Disit) das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

5. Como a Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, cuja ementa foi publicada na página 36 da seção 1 do Diário Oficial da União (DOU) de 10/05/2016, e disponibilizada por inteiro no *site* da RFB (normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action), trata de matéria conexa ao tema aqui exposto, seu entendimento será reproduzido nessa solução e as partes de interesse para a consulente são abaixo copiadas (destacou-se com caracteres maiores):

7. Observe-se que os processos de consulta possuem âmbito de aplicação restrito, sendo destinados tão somente para esclarecimentos de dúvidas do contribuinte no que tange à correta aplicação da legislação tributária federal, nos casos em que esta se encontre com alguma obscuridade, contrariedade entre dispositivos ou omissões. Portanto, perante o conjunto normativo mencionado, o instituto da consulta possui por fim 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.

(...)

11. 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:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e

atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

(...)

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)

12. Conforme se extrai da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelos contribuintes optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, em seu caput, um percentual geral de 8% (oito por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica. Já em seu § 1º, são estipulados percentuais específicos para determinadas atividades, dentre os quais se destaca o de 32% (trinta e dois por cento), previsto no inciso III, alínea “a”, incidente sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços em geral, à exceção da prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, além dos demais expressamente discriminados pelo dispositivo. A essas atividades, excluídas da regra específica do § 1º do art. 15, aplica-se a regra geral (8%) constante do caput do artigo.

13. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, também na sistemática de lucro presumido, o caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, fixa o percentual geral de 12% (doze por cento) a recair sobre a receita bruta auferida no período, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o § 1º, III, do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). Visto que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia (e outros) estão entre as exceções do § 1º, III, “a”, do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, tem-se que à receita bruta advinda dessas atividades deve-se aplicar o percentual de 12% (doze por cento).

14. Constatou-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 n.º 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 n.º 1.540, de 2015, disciplina idêntica à que já se encontrava disposta no Ato Declaratório (ADI) RFB n.º 19, de 7 de dezembro de 2007. Aliás, essa mesma regulamentação já estava contida na IN SRF n.º 480, de 2004, que antecedeu a IN RFB n.º 1.234, de 2012, e foi por ela revogada, desde a alteração promovida pela IN SRF n.º 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 n.º 1.540, de 2015, definido desde de 7 de dezembro de 2007, nos termos dispostos no ADI RFB n.º 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 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.”

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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.540, de 2015, modificou a regulamentação da RFB quanto ao conceito de serviços hospitalares preconizado no art. 30 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, de modo a alinhar-se ao entendimento vinculante constante do Resp n.º 1.116.399/BA e explicitado na Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012. Com efeito, a IN RFB n.º 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 n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa.” (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1540, de 05 de janeiro de 2015) (grifou-se)

23. Conforme se depreende, com a nova redação conferida à IN RFB n.º 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. (...) 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 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).”

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)

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.

31. *Para atuar em conformidade com as normas da Anvisa, o 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 n.º 50, de 2002. Condições cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.*

32. *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 pela Lei n.º 11.727, de 2008, à parte final da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n.º 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.*

Conclusão

34. *Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta nos seguintes termos:*

(...)

34.2 *Para fins de aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), a serem aplicados sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica no período de apuração, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da 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 n.º 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 aos percentuais de presunção referidos, 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 de serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).*

6. *Aqui, é imperioso ressaltar que a argumentação relativa a “consultas médicas” é inteiramente válida para consultas odontológicas, ou seja, o benefício em tela não as engloba.*

7. Definidas as premissas normativas que regem a matéria, a consulente deve cotejar as atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002, com aquelas por ela desenvolvidas, além de examinar se está constituída de fato e de direito como sociedade empresária e observar as normas da Anvisa, com vistas ao correto enquadramento tributário, considerando-se que o processo de consulta tributária não constitui instrumento declaratório para o reconhecimento do cumprimento dos requisitos para utilização de percentuais reduzidos para apuração das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, de vez que sua finalidade precípua é a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

8. Além disso, levando-se em conta que no objeto social da consulente consta a “Prestação de Serviços em Odontologia, Perícia e Consultoria Odontológica (...)”, propósito muito amplo, e em conformidade com a explanação do item 4 desta solução, vincula-se também este decisório a Solução de Consulta Cosit nº 150, de 04 de junho de 2014, cuja ementa foi publicada na página 45 da seção 1 do DOU de 17/06/2014, sendo translada a seguir o fragmento que merece destaque (salientou-se com caracteres maiores):

5. Com base na informação da consulente de que presta “serviços de diagnósticos por imagem e radiológicos voltados exclusivamente para a área de odontologia” e face ao exposto na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2014, cabe tão somente analisar se esses serviços estariam incluídos dentre aqueles beneficiados pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, 26 de dezembro de 1995, com a alteração introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, e pelo seu art. 20, combinados com o art. 31 da IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, e com a Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Agência de Vigilância Sanitária (Anvisa).

*6. Depreende-se que os serviços que a consulente afirma prestar estão enquadrados como de “Imagenologia”, os quais estão expressamente citados no art. 31 da IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, não tendo a norma feito restrição a serviços de imagenologia odontológica. Verifica-se que a atividade “4.2- Imagenologia” está dentre aquelas constantes da “UNIDADE FUNCIONAL: 4 – APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA” da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa, e a subatividade de “4.2.5a Radiologia” está expressamente citada dentre aquelas de “Imagenologia”. Nota-se também que a referida resolução ao tratar das “Salas de exames” para as referidas atividades disciplina também aquelas de **exames odontológicos**:*

IN RFB nº 1.234, de 2012

(...)

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.

(destacou-se)

Resolução RDC n.º 50, de 2002, da Anvisa

(...)

UNIDADE FUNCIONAL: 4 – APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA (cont.)

N.º ATIV.

4.2 Imagenologia ¹

4.2.5.a Radiologia

(...)

4.2.5.a; 4.2.12 Sala de exames (com comando)

- Geral
- **Odontológico**
- Mama
- Densitometria

(destacou-se)

7. *Cumpra esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária relativa à matéria consultada, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.*

Conclusão

8. *Pelo exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que, com base no disposto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei n.º 9.249, 1995, com a alteração introduzida pelo art. 29 da Lei n.º 11.727, de 2008, e no seu art. 20, combinados com o art. 31 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, e com a Resolução RDC n.º 50, de 2002, da Agência de Vigilância Sanitária (Anvisa), a partir de 1º de janeiro de 2009, a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, **organizada sob a forma de sociedade empresária, cumpridora das normas da Anvisa e dedicada à prestação de serviços de “imagenologia” voltados para a área odontológica** pode determinar o lucro presumido e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) mediante a aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre as receitas destas atividades.*

9. *Note-se que a SC Cosit n.º 150, de 2014, versa sobre “serviços de diagnóstico por imagem de odontologia” e não sobre serviços odontológicos de forma geral.*

10. *Logo, como não existe lei ou norma complementar que expresse a vinculação dessa Disit da SRRF na 4ª Região Fiscal a solução de consulta de outra Disit, mas apenas a decisórios da Cosit, como apontado no item 4 supra, o raciocínio esposado na Solução de*

Consulta n.º 8.024 – SRRF08/Disit, de 2016, gera efeitos apenas *inter partes*, não alcançando a consulente.

Conclusão

11. Para utilização dos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), a serem aplicados sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica no período de apuração, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da 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 n.º 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas odontológicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios odontológicos.

12. Para fazer jus aos percentuais de presunção referidos, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária, inclusive estando assim registrada na Junta Comercial, e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação de serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

13. Compete ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nas hipóteses legalmente previstas para utilização de percentuais de presunção reduzidos.

14. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente
CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

15. Aprovo esta Solução de Consulta e declaro a sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit n.ºs 36, de 2016, e 150, de 2014, com fundamento no art. 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referenciada instrução normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF04/Disit