Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6ª RF

Solução de Consulta nº 6.064 - SRRF06/Disit

Data 27 de novembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PROCEDIMENTOS ODONTOLÓGICOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) devido por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços odontológicos, tais como profilaxia odontológica, implantologia, extração dentária, odontologia estética, ortodontia e ortopedia facial/funcional, periodontia, endodontia e odontopediatria, uma vez que os referidos serviços não se identificam com atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas sim em consultórios odontológicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 7 DE JANEIRO 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. PROCEDIMENTOS ODONTOLÓGICOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços odontológicos, tais como profilaxia odontológica, implantologia, extração dentária, odontologia estética, ortodontia e ortopedia facial/funcional, periodontia, endodontia e odontopediatria, uma vez que os referidos serviços não se identificam com atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas sim em consultórios odontológicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 7 DE JANEIRO DE 2014.

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.

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 *o atendimento odontológico - CNAE 8630-5/04, prestando serviços de profilaxia odontológica, de implantologia, extração dentária e outros procedimentos cirúrgicos concernentes a clínica odontológica.*

1.1 [...], a consulente cita os seguintes tratamentos: *Dentística Restauradora (Odontologia Estética); Ortodontia e Ortopedia Facial/Funcional (Aparelhos Ortodônticos); Implantologia (Tratamento de Edentulismo); Periodontia (Tratamento do Tecido Gengival); Endodontia (Tratamento Endodôntico); Odontopediatria (Saúde Bucal dos Bebês e Crianças).*

2. A consulente informa que é tributada pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no regime do lucro presumido e acrescenta que está organizada sob a forma de sociedade empresária e que atende às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

3. Em seguida, tece comentários sobre a tributação das pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido e afirma que, *no caso da Consulente, por ser uma empresa da área de saúde, com atividade de clínica odontológica e fazer atendimentos cirúrgicos, e por conseguinte, equiparada a hospital, entende-se que a mesma poderia aplicar a legislação vigente na IN 1.700/2017, onde o IRPJ tem a base de cálculo de 8% e a CSLL com base de cálculo de 12%.*

4. Isso posto, indaga:

> *1) Para a Receita Federal do Brasil, a Consulente, que tem por atividade a clínica odontológica, prestando serviços de extração dentária e outros procedimentos cirúrgicos concernentes a clínica odontológica, poderá ser equiparada a hospital para fins de aplicação da IN 1.700/2017, art. 34, II, a?*

2) A consulente poderá aplicar a presunção de lucro de 8% para a apuração da base de cálculo do IRPJ, resultando na alíquota efetiva de 1,2%, na apuração deste tributo, conforme determinado na IN 1.700/2017, § 1º, II?

3) A Consulente poderá aplicar a presunção de lucro de 12% para a apuração da base de cálculo da CSLL, resultando na alíquota efetiva de 1,08% na apuração deste tributo, conforme art. 34, § 2º?

Fundamentos

5. O instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 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.

6. 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.

7. As indagações da consulente referem-se a dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 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 nº6.404, 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).

(...)

8. A Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, cuja ementa foi publicada no DOU de 10.05.2016, 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.

9. Por reproduzir o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2016, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada a ela, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. 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):

> *(...)*
>
> *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 no9.430, 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 Constata-se, ainda, que o benefício de utilização dos percentuais reduzidos de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, relativamente aos indigitados serviços de assistência à saúde, está restrito às empresas organizadas sob a forma de sociedade empresária e que, cumulativamente, atendam às normas estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

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

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

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

> *"Artigo único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*
>
> *Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida."*

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

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

> *"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista 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 judicias definitivas de mérito, proferidas de modo desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de julgamentos realizados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Essa matéria encontra-se regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, que dispõe da seguinte forma:

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

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

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

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

> *"Art. 30. ~~Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente humano, durante 24 (vinte e quatro) horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos~~.*
>
> *Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas* ***nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa****." (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)* (grifou-se)

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

24 As atribuições 1 a 4 da RDC nº 50, de 2002, estão estruturadas da seguinte forma: Atribuição 1 - atendimento em regime ambulatorial e de hospital-dia; Atribuição 2 - atendimento imediato; Atribuição 3 - atendimento em regime de internação; e Atribuição 4 - atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia. Cada uma dessas atribuições subdivide-se em diversas atividades e sub-atividades, as quais devem ser cotejadas pela 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, anestesias, entre outros". A Portaria do Ministério da Saúde nº 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 nº 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 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 nº 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 nº 18, de 2003, foi incorporada pela Lei nº 11.727, de 2008, à parte final da alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Aspecto essencial a enfatizar nesse requisito é que não basta, para o seu cumprimento, a prestadora de serviço figurar apenas nominalmente como sociedade empresária, sem se achar de fato organizada de tal maneira.

33 É imprescindível que ela exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços (art. 966 do Código Civil), de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção. Ao dispô-los dessa forma, a sociedade empresarial passa a suportar custos diferenciados em relação àqueles produzidos com a mera prestação de serviços por parte dos sócios. Daí o tratamento tributário distinto, ajustado à diferente composição dos custos produzidos em cada um daqueles casos. É de se concluir, em atenção a tais distinções legalmente fixadas, que os percentuais reduzidos somente se aplicam à pessoa jurídica que se encontre organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária.

11. O exame da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2016, revela que:

a) para fins de aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração por pessoa jurídica optante pelo regime do lucro presumido, com vistas à determinação, respectivamente, da base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas em consultórios médicos; e

b) 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), tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CSLL.

12. Note-se que apesar das consultas médicas estarem previstas na atividade 1.7 da Atribuição 1 da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002[1], elas não se enquadram no conceito de serviço hospitalar, por não se identificarem com atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas sim em consultórios médicos.

13. Fenômeno semelhante ocorre com os serviços citados na presente consulta: profilaxia odontológica, implantologia, extração dentária, odontologia estética, ortodontia e ortopedia facial/funcional, periodontia, endodontia e odontopediatria.

14. Consequentemente, quando auferidas por pessoas jurídicas optantes pela tributação pelo regime do lucro presumido, as receitas decorrentes da prestação dos referidos serviços sujeitam-se à tributação do IRPJ e da CSLL com base no percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

15. Finalizando, registre-se que, mesmo antes da publicação da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2016, a Cosit já havia manifestado entendimento semelhante, na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 7 de janeiro de 2014, que aduz:

> *8. Diante do exposto, concluo que a consulta formulada deve ser solucionada mediante a declaração de que é assegurado à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade empresária, cumpridora das normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e dedicada à prestação de serviços laboratoriais voltados para a anatomia patológica e citológica e de serviços de diagnóstico por imagem o direito de determinar o lucro presumido e a base de cálculo da CSLL mediante a aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre as receitas destas atividades.*
>
> *9. Todavia, faz-se mister ressaltar que, para o gozo do privilégio fiscal, as receitas destas atividades precisam se apresentar segregadas da de prestação de serviços odontológicos, atividade que, a julgar pela razão social da interessada,*

[1] 1.7 - Proceder à consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de farmácia, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;

> *ela também exerce, uma vez que tais serviços não se encontram previstos no art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008*[2]. (sem destaque no original)

Conclusão

16. Com base no exposto, conclui-se que, para efeito de determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de odontologia, tais como profilaxia odontológica, implantologia, extração dentária, odontologia estética, ortodontia e ortopedia facial/funcional, periodontia, endodontia e odontopediatria.

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 36, de 19 de abril de 2016, e à Solução de Consulta Cosit nº 7, de 7 de janeiro de 2014, 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

[2] A ementa da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2014, foi publicada no DOU de 10.01.2014 e seu inteiro teor, que está disponível no sítio da Receita Federal na internet, vincula a presente solução de consulta, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.