



Solução de Consulta nº 54 - Cosit

Data 28/03/2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PRESTADORES DE SERVIÇOS DE SAÚDE TRIBUTADOS PELO LUCRO REAL. AUTORIZAÇÃO ONEROSA PARA O EXERCÍCIO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM SEU PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. REGIME DE APURAÇÃO.

O regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIII, c/c art. 15, V, só abrange as receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços a terceiros pelas pessoas jurídicas citadas no referido art. 10, XIII, (hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, etc).

O negócio jurídico em que determinado particular concede onerosamente a terceiros autorização para o exercício de atividades econômicas em seu estabelecimento não se confunde com a prestação de serviços por esse particular. Consequentemente, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa as receitas auferidas em decorrência do referido negócio pelas pessoas jurídicas citadas no art. 10, XIII, da Lei nº 10.833, de 2003, que forem tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 387, de 31 de agosto de 2017, publicada no DOU de 6 de setembro de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIII, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, e art. 15, V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PRESTADORES DE SERVIÇOS DE SAÚDE TRIBUTADOS PELO LUCRO REAL. AUTORIZAÇÃO ONEROSA PARA O EXERCÍCIO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM SEU PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. REGIME DE APURAÇÃO.

O regime de apuração cumulativa da Cofins previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIII, só abrange as receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços a terceiros pelas pessoas jurídicas citadas no referido art. 10, XIII, (hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, etc).

O negócio jurídico em que determinado particular concede onerosamente a terceiros autorização para o exercício de atividades econômicas em seu estabelecimento não se confunde com a prestação de serviços por esse particular. Consequentemente, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa as receitas auferidas em decorrência do referido negócio pelas pessoas jurídicas citadas no art. 10, XIII, da Lei nº 10.833, de 2003, que forem tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 387, de 31 de agosto de 2017, publicada no DOU de 6 de setembro de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIII, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que se dedica a atividades de *Atendimento Hospitalar, exceto Pronto Socorro e Unidades para Atendimento a Urgência*.

2. A consulente informa que, apesar de ser tributada pelo regime do Lucro Real, apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma cumulativa, por determinação do art. 10, XIII, combinado com o art. 15, V, ambos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Acrescenta que, em face do elevado custo de exploração de determinadas atividades, decidiu não se dedicar a elas e, em vez disso, conceder onerosamente a terceiros autorização para exercê-las em seu estabelecimento.

4. Como exemplo dessas atividades, cita:

a) exploração da utilização de estacionamento por pacientes e visitante;

b) locação de áreas destinadas a consultórios médicos e serviços de diagnósticos; e

c) serviços de fotos e filmagens de partos.

5. Isso posto, a consulente transcreve o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26, de 16 de dezembro de 2004, e indaga se as receitas decorrentes da autorização concedida a terceiros para explorarem em seus estabelecimentos atividades não abrangidas pelo art. 10, XIII, c/c art. 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

6. Em tempo, registre-se que alguns trechos da consulta são ambíguos e podem ser interpretados como se, em vez de autorizar terceiros a explorarem atividades citadas nos itens 4a e 4b supra, a própria consulente as explorasse diretamente. Caso esse seja o caso, de modo que a consulente explore diretamente as referidas atividades, ela deverá apresentar nova consulta sobre a matéria.

Fundamentos

7. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

8. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

9. O regime de apuração não cumulativa foi instituído, para a Contribuição para o PIS/Pasep, pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e, para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, pela Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004. Essas leis previram hipóteses em que a apuração dessas contribuições permaneceu sendo realizada de forma cumulativa:

Lei n.º 10.367/2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) (Revogado pela Lei n.º 11.727, de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - (VETADO); (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012)

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Lei nº 10.833/2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

XXVII - (VETADO) (Incluído e vetado pela Lei nº 11.196, de 2005)

XXVIII - (VETADO); (Incluído e vetado pela Lei nº 12.766, de 2012)

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 1º Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) [sem grifo no original]

(...)

10. O exame dessas hipóteses revela que a sujeição ao regime de apuração cumulativa se baseia em dois critérios: o subjetivo, função da natureza da pessoa jurídica ou de seu regime de apuração do imposto de renda, em que a receita da pessoa jurídica como um todo está sujeita à cumulatividade (Lei nº 10.833/2003, art. 10, incisos I a VI), e o objetivo, em que determinadas receitas da pessoa jurídica estão sujeitas à cumulatividade (Lei nº 10.833/2003, art. 10, incisos VII a XXX).

11. O caso examinado na presente solução de consulta (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIII, c/c art. 15, V) diz respeito a um critério objetivo, em que apenas as receitas decorrentes da prestação de serviços por hospital, pronto-socorro, clínica médica etc. estão excluídas do regime de apuração não cumulativa.

12. No caso em questão, existe a geração de receita decorrente do negócio jurídico em que é concedida onerosamente a terceiros autorização para o exercício de atividades econômicas em seu estabelecimento. Tal operação geradora de receita não se confunde com a prestação de serviços hospitalares descrita no inciso XIII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, de modo que a receita decorrente deste negócio jurídico, como a pessoa jurídica tributa o imposto de renda com base no lucro real, sujeita-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13. Nessa situação, a consultante sujeita-se ao regime misto de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, onde parte de suas receitas é apurada de forma não cumulativa e parte é apurada de forma cumulativa.

14. Em caso semelhante, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 387, de 31 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 6 de setembro de 2017, (disponível na íntegra na Internet no endereço <<http://idg.receita.fazenda.gov.br>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

15. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

Fundamentos

(...)

9. A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, que passou a ser a regra geral para os contribuintes dessa contribuição. Entretanto, no art. 8º da referida Medida Provisória (que corresponde ao art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002), foram criadas duas formas de exceção à regra geral, a serem discutidas mais adiante.

10. Posteriormente, Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu o regime de apuração não cumulativa da Cofins, que também passou a ser a regra geral para os sujeitos passivos dessa contribuição. Analogamente à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, criaram-se também para a Cofins não cumulativa duas formas de exceção a essa regra geral.

11. Atualmente as exceções aos regimes de apuração não cumulativa tanto da Contribuição para o PIS/Pasep como da Cofins estão previstas nos incisos do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Embora o art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, liste mais hipóteses de exclusão que o art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, estende a aplicação dessas hipóteses adicionais para a Contribuição para o PIS/Pasep.

12. A primeira forma de exceção à apuração não cumulativa exclui desse regime determinadas pessoas jurídicas. Assim, em função do objeto social ou de aspectos específicos (por exemplo, imunidade a impostos ou tributação pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido), certas pessoas jurídicas permanecem sujeitas às normas da legislação anterior à instituição da não cumulatividade.

13. A segunda forma de exceção à apuração não cumulativa não se relaciona com nenhuma propriedade das pessoas jurídicas, mas decorre de uma característica do fato gerador das contribuições em questão. Assim, receitas específicas foram excluídas do regime de apuração não cumulativa, devendo, portanto, submeter-se ao regime de apuração pré-existente à instituição da não cumulatividade.

14. Dessa forma, o sujeito passivo que não se enquadra na primeira exceção, está sujeito ao regime de apuração não cumulativa. A pessoa jurídica não se submete ao regime de apuração cumulativa por auferir alguma das denominadas receitas cumulativas (excluídas do regime de apuração não cumulativa), ainda que essa seja a única receita por ela percebida.

15. Tome-se, por exemplo, uma pessoa jurídica que apura o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo lucro real e que preste exclusivamente serviços de educação infantil, ensino fundamental e médio (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIV). Essa pessoa jurídica está submetida ao regime de apuração não cumulativa, embora o único tipo de receita que perceba seja excluído desse regime, e esteja, portanto, sujeita à cumulatividade. De fato, essa pessoa jurídica não se vale da sistemática de utilização de créditos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º) e recolhe as contribuições em questão na forma de apuração cumulativa, de modo que tudo ocorre como se ela fosse uma “pessoa jurídica cumulativa”. Entretanto, do ponto de vista jurídico, ela está submetida à não cumulatividade.

16. Pois bem. Como as receitas financeiras não figuram entre as receitas excluídas da não cumulatividade, sua apuração segue o regime de apuração ao qual a pessoa jurídica está sujeita. Desse modo, se a pessoa jurídica sujeita-se à não cumulatividade, aplica-se o regramento desse regime às suas receitas. De forma análoga procede-se quando a pessoa jurídica estiver sujeita à cumulatividade. Não cabe discriminar entre receitas financeiras cumulativas e receitas financeiras não cumulativas, mas, sim, entre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração cumulativa e receitas financeiras

auferidas por pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa.

17. No caso da consulente, tem-se uma pessoa jurídica que não se enquadra em nenhuma das hipóteses de exclusão dos regimes de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que suas principais receitas sujeitem-se à apuração cumulativa dessas contribuições (nos termos da Lei n.º 10.833/2003, art. 10, XX, c/c art. 15, V). Sendo assim, as receitas decorrentes de suas aplicações financeiras sujeitam-se à apuração não cumulativa dessas contribuições e são regidas pelo Decreto n.º 8.426, de 2015. [sem grifo no original]

16. No caso do consulente, conforme explanado na Solução de Consulta Cosit n.º 387, de 2017, a pessoa jurídica, que não se enquadra em nenhuma das hipóteses de exclusão dos regimes de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tem suas receitas, como regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, ainda que suas principais receitas sujeitem-se à apuração cumulativa dessas contribuições (nos termos da Lei n.º 10.833, de 2003, art. 10, XXIV, c/c art. 15, V).

17. Por fim, apenas a título de esclarecimento, cabe menção sobre o alcance do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 26, de 16 de dezembro de 2004, que foi citado pela consulente:

*Dispõe sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas relativas aos **produtos** utilizados por hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, na prestação de seus serviços.*

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores; arts. 10 e 15 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, e arts. 55, 59, 66 e 91 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, bem como o que consta do processo n.º 19615.000075/2004-22, declara:

Art. 1.º Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente.

Parágrafo único. É vedado a essas entidades:

*I - a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos **produtos** relacionados no art. 1.º da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, **utilizados como insumos na prestação de seus serviços;***

II - a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa aos produtos referidos no inciso I.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se também às receitas correspondentes à prestação de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico, radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue.

(sem destaques no original)

18. A Secretaria da Receita Federal editou o ADI SRF nº 26, de 2004, para esclarecer seu entendimento acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que determinadas pessoas jurídicas (hospitais, prontos-socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, bem como laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas) auferem receitas decorrentes da prestação de serviços nos quais são utilizados como insumos os produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147/2000 (medicamentos, na sua maioria).

19. A ementa e os artigos do ADI SRF nº 26, de 2004, determinam explicitamente as situações em que se aplica esse ato declaratório interpretativo, ao citarem os produtos, os serviços e as pessoas jurídicas que caracterizam essas situações.

20. Por essa razão, quando o art. 1º do ADI SRF nº 26, de 2004, cita a *totalidade das receitas auferidas* pelas pessoas jurídicas em questão está referindo-se apenas àquelas situações jurídicas em que, cumulativamente, (i) essas pessoas auferiram receitas em decorrência da prestação de serviços a terceiros e (ii) nesses serviços foram utilizados como insumos os produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000.

21. Nesse caso específico, o ADI esclarece que a utilização dos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, não pode ser entendida como uma revenda de medicamentos (sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins). Ao invés, esses medicamentos devem ser entendidos como insumos à prestação de serviço, de modo que não podem ser segregados da receita de prestação de serviços hospitalares.

22. Por ser de caráter interpretativo, o ato reporta-se a normas integrantes da legislação tributária preexistentes a ele, limitando-se a explicitar-lhes o sentido e a fixar, em relação a elas, o entendimento da administração tributária. Assim, não tem natureza de ato constitutivo, uma vez que não se reveste do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias.

23. Por não se caracterizar como ato constitutivo, o ato declaratório interpretativo, tem natureza declaratória, não sendo demasiado lembrar que é da essência dos atos declaratórios a produção de efeitos retroativos. Saliente-se, por oportuno, que sua normatividade, provém do art. 100, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

24. Resumidamente tem-se que o ato declaratório interpretativo:

a) não tem natureza constitutiva;

b) não tem o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpreta;

c) por possuir natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por ele interpretada começou a produzir efeitos; e

d) sua normatividade funda-se no art. 100 do CTN.

Conclusão

25. Com base no exposto, conclui-se que:

25.1 O regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIII, c/c art. 15, V, só abrange as receitas decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica etc. e das demais atividades constantes do inciso XIII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003; e

25.2 O negócio jurídico em que determinado particular concede onerosamente a terceiros autorização para o exercício de atividades econômicas em seu estabelecimento não se confunde com a prestação de serviços por esse particular. Consequentemente, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas auferidas em decorrência do referido negócio pelas pessoas jurídicas citadas no art. 10, XIII, da Lei nº 10.833, de 2003, que forem tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 6ª RF

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 9ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit