



---

## Solução de Consulta nº 295 - Cosit

**Data** 12 de dezembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

RECEITA BRUTA. NÃO ATUAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCLUSÃO.

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Para fins de apuração do IRPJ, devem ser computados os valores recebidos em decorrência de prestação de serviços realizados no âmbito de suas atividades nos casos em que não atua por conta e ordem de terceiros.

O valor integral que a consultante exige na prestação de serviço faz parte do preço do serviço prestado mesmo que, posteriormente, remeta outros valores aos médicos e/ou clínicas mediante contrato acertado entre estas clínicas e médicos e a própria consultante;

As emissões dos documentos fiscais atinentes à prestação de serviço e à cobrança dos valores dela decorrentes, quando realizadas pela consultante, em nome próprio, caracterizam disponibilidade dos recursos para si.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

RECEITA BRUTA. NÃO ATUAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCLUSÃO.

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Para fins de apuração da CSLL, devem ser computados os valores recebidos em decorrência de prestação de serviços realizados no âmbito de suas atividades nos casos em que não atua por conta e ordem de terceiros.

O valor integral que a consulente exige na prestação de serviço faz parte do preço do serviço prestado mesmo que, posteriormente, remeta outros valores aos médicos e/ou clínicas mediante contrato acertado entre estas clínicas e médicos e a própria consulente;

As emissões dos documentos fiscais atinentes à prestação de serviço e à cobrança dos valores dela decorrentes, quando realizadas pela consulente, em nome próprio, caracterizam disponibilidade dos recursos para si.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 e Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, *caput*.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES. RECEITA BRUTA. NÃO ATUAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCLUSÃO.

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, devem ser computados os valores recebidos em decorrência de prestação de serviços realizados no âmbito de suas atividades, nos casos em que não atua por conta e ordem de terceiros.

O valor integral que a consulente exige na prestação de serviço faz parte do preço do serviço prestado mesmo que, posteriormente, remeta outros valores aos médicos e/ou clínicas mediante contrato acertado entre estas clínicas e médicos e a própria consulente.

As emissões dos documentos fiscais atinentes à prestação de serviço e à cobrança dos valores dela decorrentes, quando realizadas pela consulente, em nome próprio, caracterizam disponibilidade dos recursos para si.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º e Lei nº 9.718, de 1996, art. 3º.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES. RECEITA BRUTA. NÃO ATUAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCLUSÃO.

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Para fins de apuração da Cofins, devem ser computados os valores recebidos em decorrência de prestação de serviços realizados no âmbito de suas atividades, nos casos em que não atua por conta e ordem de terceiros.

O valor integral que a consulente exige na prestação de serviço faz parte do preço do serviço prestado mesmo que, posteriormente, remeta outros valores aos médicos e/ou clínicas mediante contrato acertado entre estas clínicas e médicos e a própria consulente.

As emissões dos documentos fiscais atinentes à prestação de serviço e à cobrança dos valores dela decorrentes, quando realizadas pela consulente, em nome próprio, caracterizam disponibilidade dos recursos para si.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º e Lei nº 9.718, de 1996, art. 3º.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 40, DE 16 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 26 DE JANEIRO DE 2017.**

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MERO REPASSE. NÃO CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

A entidade hospitalar é responsável pelas contribuições previdenciárias relativas às pessoas físicas que lhe prestam serviço, não podendo ser considerada mera repassadora de honorários na situação em que é contratada por empresa operadora de plano de saúde para prestar serviço aos clientes desta.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.212, de 1991, art.22, incisos I a III; IN RFB nº 971, de 2009, art. 206 e 207.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

INEFICÁCIA PARCIAL

São ineficazes os questionamentos, não produzindo efeitos, quando não versarem sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XIV.

## Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal (RFB).

2. Afirma que atua como estabelecimento que presta diretamente serviços hospitalares e que, atualmente, existe um condomínio ambulatorial com clínicas e consultórios em que pretende celebrar contratos de prestação de serviços com centros especializados, terceirizando a prestação dos serviços em determinadas especialidades médicas.

3. Informa que: (i) com a ampliação das especialidades médicas oferecidas em suas dependências, espera incrementar sua receita própria, consistente em serviços hospitalares a serem prestados, em apoio aos realizados pelas clínicas que fazem parte do grupo econômico e (ii) haverá compartilhamento de estrutura administrativa, no tocante a vários setores, como contábil, financeiro, limpeza, recursos humanos, almoxarifado, entre outros.

4. Expõe que serão criados centros de excelência em algumas áreas da medicina, cujos serviços serão prestados exclusivamente pelas clínicas especializadas, podendo haver ou não, participação societária, sendo que cada centro de atendimento médico especializado possuirá gestão própria e será responsável pela aquisição de insumos para a prestação de seus serviços.

5. Assevera que as gestões do hospital e das clínicas especializadas serão totalmente independentes, ainda que possa haver relação societária entre eles, e que, no tocante aos critérios de rateio das despesas comuns, não relacionados à atividade fim, estes são objetiva e previamente ajustados, por contratos de compartilhamento de serviços, evidenciando a parcela dos gastos rateada entre cada empresa participante, incluindo a consulente como centralizadora, deixando claro que os critérios adotados não visam a redução de carga fiscal.

6. Relata que, no tocante aos aspectos comercial e financeiro dos serviços a serem prestados pelas clínicas, em razão de exigência das Operadoras de Planos de Saúde (OPS), deterá o contrato de prestação de serviços hospitalares e médicos junto à OPS, uma vez que a intenção desta é limitar o número de prestadores de serviço no mercado nacional, de forma a celebrar um contrato de prestação de serviços geral com os hospitais, que englobe a parte hospitalar (a cargo da consulente) e a parte médica (a cargo dos médicos e/ou clínicas).

7. Destaca que, por força de imposições regulamentares, não pode reter ou negociar honorários médicos, cujas verbas pertencem exclusivamente ao profissional ou à clínica e que, nesse sentido, cabe a si concentrar a cobrança dos dois tipos de serviços para posterior repasse, com ampla transparência da operação com o dimensionamento exato dos valores e a identificação da titularidade da receita desde o início.

8. Manifesta que, na prática, reunirá em uma única nota fiscal a ser endereçada à OPS, a cobrança relativa aos serviços hospitalares, materiais, medicamentos e honorários médicos e que, por se tratar de verba pertencente ao médico/clínica, do montante total recebido, a receita relativa aos honorários médicos será segregada em conta específica, sendo transferida imediatamente ao efetivo prestador de serviço, não transitando em suas próprias contas de resultado (contas de resultado da consulente).

9. Cita que o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e o Pronunciamento Técnico CPC 47 preveem a conceituação e as condições para o reconhecimento de uma receita, que somente será considerada como própria se: (i) houver a efetiva prestação de um serviço ao tomador; (ii) o valor da receita e das despesas incorridas puderem ser mensurados com confiabilidade; e (iii) for provável que os benefícios econômicos fluirão para o efetivo prestador.

10. Neste sentido, indaga quanto à tributação da renda pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na hipótese em que uma empresa auferir receitas de terceiros.

11. Relata que, como não possui como objeto social a prestação de serviços médicos, mas sim as clínicas que desempenharão suas atividades nas dependências do hospital, não há como se apropriar de tais receitas como se fossem próprias de sua atividade. Assim, tais recursos adentrariam transitoriamente na conta corrente do hospital, sem influenciar a apuração de suas receitas próprias uma vez que esses recursos pertenceriam a terceiros e a consulente atuaria como mera intermediadora já que os valores recebidos da OPS não remunerariam seus serviços, mas os serviços médicos executados por outras pessoas jurídicas.

12. Transcreve o art. 206 da Instrução Normativa RFB nº 2971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e asseveraria que, na hipótese em comento, os ingressos não deveriam constar em suas contas de resultado da escrituração contábil.

13. Aponta a seguinte legislação como ensejadora da consulta:

IN RFB nº 971/2009;

Decreto-lei nº 1.598/77;

Leis nº 13.429/17 e 13.467/17;

Resolução CFM nº 1.642/02 e;

Resolução nº 47, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

14. Dessa forma, questiona:

1) Está correto o entendimento de que o consulente, na hipótese acima descrita, atuaria como entidade hospitalar repassadora de honorários médicos recebidos das Operadoras de Plano de Saúde, pertencentes à pessoa jurídica distinta, que é a efetiva prestadora de serviços médicos?

2) Está correto o entendimento de que tais valores não deverão constar em contas de resultado da escrituração contábil do consulente, de modo que este não seja responsável pelo recolhimento da Contribuição Social Previdenciária?

3) Está correto o entendimento de que tais valores não deverão constar em contas de resultado da escrituração contábil do consultante, de modo que este não seja responsável pelo recolhimento da Cofins, PIS, CSLL e IRPJ? Tais tributos serão apurados e recolhidos diretamente pelo efetivo contribuinte, neste caso a clínica, no momento da emissão da Nota Fiscal para recebimento dos honorários médicos.

4) No arquétipo acima delineado, propõe-se a seguinte escrituração contábil:

*Faturamento dos serviços - Hospital:*

D - Cliente (ativo circulante) total da fatura

C - Prestadores de serviços médicos a repassar (passivo circulante)

C - Receita de serviços hospitalares MAT/MET/TAXAS (resultado mat/med)

*Recebimento dos valores:*

D - Bancos conta movimento (ativo circulante - disponibilidade)

C - Cliente (ativo circulante)

*Repasse dos valores:*

D - Prestadores de serviços médicos a repassar (passivo circulante),

C - Bancos conta movimento (ativo circulante - disponibilidade)

*Faturamento dos serviços - Clínicas:*

D - Cliente (ativo circulante) total da fatura

C - Receita de honorários médicos

*Recebimento dos valores:*

D - Bancos conta movimento (ativo circulante - disponibilidade)

C - Cliente (ativo circulante) total da fatura

5) Nos termos do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como o que consta no CPC 47, poderá ser considerada receita bruta do consultante, para fins de definição da base de cálculo de tributos federais, apenas o valor do faturamento próprio referente às notas fiscais emitidas pelos serviços hospitalares prestados, não incluindo o valor relativo aos honorários médicos pertencentes aos efetivos prestadores de serviços médicos?

15. Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

16. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela RFB, é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235,

de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 2013.

17. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

18. De início, cabe a observação de que a presente Solução de Consulta sobre a interpretação da legislação tributária não tem o condão de convalidar qualquer afirmação posta na petição, tampouco se presta a ratificar informações 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 a realidade dos fatos.

19. Nesta seara, reforça-se que a correção da contabilização das atividades da interessada na realização de seus negócios está fora do objeto da presente consulta. Esta RFB já se manifestou nesse sentido por meio do Parecer CST nº 347, de 08 de outubro de 1970, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de outubro do mesmo ano.

#### **Parecer Normativo CST nº 347, de 1970**

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade e a reparação fiscal só a impugnar se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

20. Nestes termos, os questionamentos de números 1, 2, 3 e 4 devem ser considerados ineficazes, com base no inciso XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, uma vez que se trata de perguntas de cunho predominantemente operacional e de assessoria, vislumbrando a confirmação da forma de escrituração das atividades da consulente. No âmbito do processo de consulta, as dúvidas devem se relacionar a incertezas atinentes à interpretação da legislação e não a questões práticas, que se constituem em solicitação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a esta RFB.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

21. No que tange ao assunto posto pela consulente, qual seja, repercussões tributárias decorrentes do recebimento de valores que seriam pertencentes a terceiros, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 40, de 16 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 26 de janeiro de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> ), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013,

tem efeito vinculante no âmbito da RFB. Neste contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes do referido normativo:

### **Solução de Consulta nº 40 de 16 de janeiro de 2017**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ)  
LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. VALORES PERTENCENTES A  
TERCEIROS. EXCLUSÃO.

Para fins de apuração do lucro presumido, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia, e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. Recursos recebidos para administração por conta e ordem e em benefício de terceiros, não compõem a receita bruta.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25; Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)  
LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. VALORES PERTENCENTES A  
TERCEIROS. EXCLUSÃO.

Para fins de apuração do lucro presumido, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia, e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. Recursos recebidos para administração por conta e ordem e em benefício de terceiros, não compõem a receita bruta.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

16. O conceito de receita bruta para apuração do lucro presumido, com reflexos na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, passou a ser o previsto no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 2014:

**Art. 12.** A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

17. Conforme os dispositivos citados, os componentes do montante da receita bruta, para determinação da base de cálculo das exações tratadas, referem-se a contrapartidas de operações que caracterizem ganho para o contribuinte, e que

provocam acréscimo ao seu patrimônio. Essas condicionantes são fundamentais para a incidência tributária sob análise, baseada no acréscimo patrimonial.

18. Com efeito, tanto o IRPJ como a CSLL têm como hipótese de incidência o acréscimo patrimonial, caracterizado pelo aumento da riqueza do contribuinte, o que se traduz contabilmente pela evolução positiva do patrimônio líquido. Valores recebidos para administração por conta e ordem de terceiros não se incorporam à riqueza do recebedor.

19. Na seara das normas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.412, de 2012, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral - NBC - TG nº 30, que fornece o conceito de receita nesse âmbito:

7. Nesta Norma são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)

(grifos não constam dos originais)

22. Isto posto, para que seja permitido o não cômputo de valores recebidos que alega serem pertencentes a terceiros na receita bruta, além de não haver acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, os valores devem ser recebidos por conta e ordem de terceiros, não havendo atuação em nome próprio, e o recebedor não deve ter a disponibilidade dos recursos, movimentando-os apenas por conta e ordem de outrem.

23. Conforme consta do relatório, a consulente afirma que: (i) pretende celebrar contratos de prestação de serviços com centros especializados, terceirizando a prestação dos serviços em determinadas especialidades médicas; (ii) deterá o contrato de prestação de serviços junto às Operadoras de Planos de Saúde (OPS), que englobará a parte hospitalar (a cargo da consulente) e a parte médica (a cargo dos médicos e/ou clínicas) e; (iii) reunirá em uma única nota fiscal a ser endereçada à OPS, a cobrança relativa aos serviços hospitalares, materiais, medicamentos e honorários médicos.

24. Diante dos fatos apresentados, entende-se que não se trata apenas de recebimento de valores pertencentes a terceiros, uma vez que, por meio do arranjo societário e operacional feito pela consulente, esta prestará serviços médicos por meio das clínicas especializadas, com a terceirização da prestação de serviços em determinadas especialidades médicas. A própria consulente faz essa afirmação na consulta posta. Assim, o valor integral que a consulente exige pelo serviço faz parte do preço do serviço prestado mesmo que posteriormente remeta outros valores aos médicos e/ou clínicas mediante contrato acertado entre estas clínicas e médicos e a própria consulente.

25. Além disso, as emissões dos documentos fiscais atinentes à prestação de serviço e à cobrança dos valores dela decorrentes serão realizadas pela consulente, em nome próprio, existindo, assim, disponibilidade dos recursos, não havendo que se falar no recebimento de valores por conta e ordem de outrem.

26. No que tange à determinação das bases de cálculo dos tributos, a peticionante não informa a forma de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se arbitrado, presumido ou pelo lucro real.

Já em relação à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, por força do art. 10, XIII, “a” c/c art. 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, etc., permanecem sujeitas ao regime cumulativo das citadas contribuições sociais.

26.1. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, cabe menção ao Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 26, de 16 de dezembro de 2004, abaixo transcrito parcialmente, o qual 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.

**ADI SRF nº 26, de 2004**

Art. 1º 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.

(...)

27. Não obstante isso, as normas atinentes ao IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, em suas diversas formas de apuração, fazem referência ao instituto da receita bruta, disciplinada no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos seguintes termos:

**Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**

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) (Vigência)

(...)

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) (Vigência)

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

.....

**Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

.....

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

.....

**Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(grifos não constam dos originais)

28. Portanto, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, deve-se considerar a receita bruta, como definida no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, anteriormente transcrito, que deve conter os valores recebidos pela pessoa jurídica em decorrência da prestação de serviços que realiza.

28.1. Nesse sentido, os valores recebidos em decorrência de prestação de serviços realizados no âmbito das atividades da consulente, nos casos em que não atua por conta e ordem de terceiros, devem ser computados na receita bruta para fins de apuração dos tributos federais.

29. Quanto às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho de que tratam os incisos I a III do art.22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relevante destacar as seguintes informações prestadas pela interessada:

a) A consulente, uma entidade hospitalar que faz parte de um grupo econômico, é contratada por empresas operadoras de planos de saúde para prestar serviços médicos hospitalares para os clientes destas.

b) A consulente pretende terceirizar o serviço de determinadas especialidades que então seriam prestadas por clínicas e médicos pertencentes ao seu grupo econômico que atendem nas dependências da consulente. A consulente emitiria uma única Nota Fiscal englobando o valor dos serviços prestados por ela (hospital) e o valor dos serviços prestados pelos terceirizados, a ser quitada pelas operadoras de planos de saúde.

30. Nestas condições, não há dúvida de que a consulente é a responsável pelas contribuições previdenciárias a seu cargo (patronal) em relação às pessoas físicas (segurados empregados e contribuintes individuais), que lhe prestam serviço nas atividades hospitalares normais e também nas especialidades, conforme explicitado no art. 207 da IN RFB nº 971, de 2009.

30.1. A clínica terceirizada é a responsável pelas contribuições patronais relativas às pessoas físicas (segurados empregados e contribuintes individuais), que lhe prestam serviço.

30.2. A empresa operadora de plano de saúde é responsável pelas contribuições previdenciárias apenas quando contrata ou faz convênio com pessoas físicas, não tendo esta responsabilidade quando contrata pessoa jurídica para prestar serviços a seus clientes.

30.3. As empresas e equiparadas, nos termos do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, são responsáveis pelo desconto e recolhimento da contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestam serviço, conforme a alínea “b”, inciso I, art.30 da Lei nº 8.212, de 1991.

31. Acerca das disposições normativas atinentes a contribuições previdenciárias devidas por empresas que atuam na área de saúde, a IN RFB nº 971, de 2009, citada pela consulente, dispõe:

Art. 204. A empresa que atua na área da saúde está sujeita às normas de tributação e de arrecadação aplicáveis às empresas em geral, previstas no Título I, em relação à remuneração paga, devida ou creditada, no decorrer do mês, aos profissionais da saúde por ela contratados, de acordo com o enquadramento daqueles segurados no RGPS, conforme definido no art. 6º, quando se tratar de segurado empregado, ou no art. 9º, quando se tratar de segurado contribuinte individual.

(...)

Art. 206. A utilização das dependências ou dos serviços da empresa que atua na área da saúde, pelo médico ou profissional da saúde, para atendimento de seus clientes

particulares ou conveniados, percebendo honorários diretamente desses clientes ou de operadora ou seguradora de saúde, inclusive do SUS, com quem mantenha contrato de credenciamento ou convênio, não gera qualquer encargo previdenciário para a empresa locatária ou cedente.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, a entidade hospitalar ou afim se reveste da qualidade de mera repassadora dos honorários, os quais não deverão constar em contas de resultado de sua escrituração contábil, sendo que o responsável pelo pagamento da contribuição social previdenciária devida pela empresa e pela arrecadação e recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual será, conforme o caso, o ente público integrante do SUS, ou de outro sistema de saúde, ou a empresa que atua mediante plano ou seguro de saúde que pagou diretamente o segurado.

§ 2º Comprovado que a entidade hospitalar ou afim não se reveste da qualidade de mera repassadora, o crédito previdenciário será lançado:

I - com base nos valores registrados nas contas de receitas e de despesas de sua escrituração contábil;

II - mediante arbitramento quando for constatado que os honorários não constam em contas de receita e de despesa de sua escrituração contábil.

Art. 207. A entidade hospitalar ou afim credenciada ou conveniada junto a sistema público de saúde ou a empresa que atue mediante plano ou seguro de saúde, é responsável pelas contribuições sociais previdenciárias decorrentes da contratação de profissionais para executar os serviços relativos àqueles convênios.

32. Tendo-se em conta a cadeia de contratações na forma relatada, não há que se falar em mero repasse de honorários a que se refere o art. 206 da IN RFB nº 971, de 2009, uma vez que este dispositivo trata da hipótese em que a pessoa física - o médico ou profissional de saúde - mantém convênio ou contrato com a operadora do plano de saúde, o que não ocorre na situação sob análise.

32.1. No caso, as clínicas especializadas e/ou os médicos não percebem seus honorários diretamente dos clientes ou da operadora ou seguradora de saúde, nem mantêm contrato de credenciamento ou convênio com as empresas operadoras do plano de saúde e, tanto a emissão do documento fiscal quanto o recebimento dos recursos são feitos pela consulente, em nome desta, não se configurando o recebimento de recursos por conta e ordem de terceiros, em que a consulente seria mera repassadora dos recursos, frisa-se mais uma vez.

33. A terceirização da prestação de serviço pode ensejar a obrigação, por parte da contratante, de retenção de contribuição previdenciária de 11% sobre o valor da Nota Fiscal da prestação do serviço, de que trata o art.31 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme estabelece o §5º, art.5º-A da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, dispositivo acrescentado pelo art.2º da Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017.

## Conclusão

34. Face aos argumentos acima expostos, responde-se à consulente que:

34.1. A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica;

34.2. Valores recebidos em decorrência de prestação de serviços realizados no âmbito de suas atividades, nos casos em que não atua por conta e ordem de terceiro, devem ser computados na receita bruta para fins de apuração dos tributos federais, configurando-se, ainda, a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição previdenciária devida;

34.3. O valor integral que a consulente exige na prestação de serviço faz parte do preço do serviço prestado mesmo que, posteriormente, remeta outros valores aos médicos e/ou clínicas mediante contrato acertado entre estas clínicas e médicos e a própria consulente;

34.4. As emissões dos documentos fiscais atinentes à prestação de serviço e à cobrança dos valores dela decorrentes quando realizadas pela consulente, em nome próprio, caracterizam disponibilidade dos recursos para si, não havendo que se falar no recebimento de valores por conta e ordem de outrem; e

34.5. São ineficazes os questionamentos, não produzindo efeitos, quando não versarem sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

Assinado digitalmente  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA  
DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir- Substituto

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

## **Ordem de Intimação**

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

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