



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disi
Fls. 1

Solução de Consulta nº 8.019 - SRRF08/Disit

Data 8 de novembro de 2019

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de utilização do percentual de presunção de 8% (oito por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do imposto, consideram-se serviços hospitalares, incluídos os de auxílio diagnóstico e terapia, 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, ainda que oriundas de serviço médico ambulatorial com recursos para a realização de exames complementares, as quais não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Para fazer jus ao percentual de presunção referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Para os serviços médicos prestados em dependências de terceiros, o percentual a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ, sob o regime do lucro presumido, será de 32%.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT - Nº 227, de 29 de outubro de 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e §§ 1º, III, “a” e 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 e 31 (com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 2015); Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §§3º e 4º; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52; Código Civil, arts. 966 e 982.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL
DE PRESUNÇÃO.**

Para fins de utilização do percentual de presunção de 12% (doze por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo da contribuição, consideram-se serviços hospitalares, incluídos os de auxílio diagnóstico e terapia, 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, ainda que oriundas de serviço médico ambulatorial com recursos para a realização de exames complementares, as quais não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Para fazer jus ao percentual de presunção referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Para os serviços médicos prestados em dependências de terceiros, o percentual a ser utilizado na apuração da base de cálculo da CSLL, sob o regime do lucro presumido, será de 32%.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE
CONSULTA COSIT - Nº 227, de 29 de outubro de 2015.**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e §§ 1º, III, “a” e 2º, e art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 e 31 (com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 2015); Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §§3º e 4º; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52; Código Civil, arts. 966 e 982.

**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

1. Trata-se de consulta, protocolada em 02.07.2019, a respeito da interpretação da legislação tributária federal, relativamente ao percentual de presunção do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela consulente, com vistas à determinação da base de cálculo do imposto, referente a serviços médicos hospitalares.
2. Declara a consulente que é uma sociedade empresária, atuante no ramo de serviços médicos, em atividades de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica, assistência médica e administração de medicação em regime de “hospital-dia”, e atividades médicas ambulatoriais com recursos para a realização de exames complementares.
3. Aduz que possui infraestrutura com condições de internar pacientes por períodos de até 12 horas, com assistência médica e de enfermagem, possuindo, em sua estrutura, recepção, consultório médico, salas de preparação de medicamentos, observação, atendimento de intercorrências, sanitários, para pacientes e funcionários, copa, depósito, área para o lixo hospitalar, etc.
4. Informa que como os serviços hospitalares que presta se enquadram como “serviços de auxílio diagnóstico e terapêutico”, além de que seus procedimentos médicos são semelhantes aos realizados em ambiente hospitalar, pode utilizar os percentuais de 8% e 12%, respectivamente, para a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro presumido, conforme o art. 15, §1º, inciso III e art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.
5. Destaca, ainda, que presta uma atividade organizada e foi constituída de acordo com as normas da Anvisa; e conclui sua consulta com o seguinte questionamento:

5.1 *“A empresa poderá utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido, conforme a lei 9249/1995 art.15 § 1º inciso III alínea “a”, e art. 20 inciso III, considerando que o serviço prestado se enquadra na classificação de “serviço de auxílio diagnóstico e terapia”, e os procedimentos adotados são semelhantes aos realizados em ambiente hospitalar (alguns centros de infusão se encontram inclusive dentro de hospitais, porém optamos por oferecer um atendimento individualizado, em ambiente mais acolhedor e com menos risco de infecção hospitalar e que cumpre com os requisitos, ou seja, presta serviços de forma organizada e foi devidamente constituída na forma de sociedade empresária e está atendendo às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, e, também possui Alvará Sanitário Municipal ?”.*

Fundamentos

6. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
7. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a **interpretação**, adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

8. Nesse entendimento, registre-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade factual. Nesse sentido, **não convalida nem invalida quaisquer informações**, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente.

9. Portanto, saliente-se que o processo administrativo de consulta fiscal **não** é o foro adequado para verificação do atendimento de requisitos exigidos para a fruição de qualquer direito ou dispensa de exigibilidade de quaisquer obrigações, isto é, para seu reconhecimento, **não constituindo**, portanto, instrumento declaratório para tal finalidade.

10. Da leitura da inicial apresentada, verifica-se que a consulente busca saber se pode utilizar os percentuais reduzidos de 8% e 12% para fins de apuração da base de cálculo presumida do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

11. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 227, de 29 de outubro de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 03 de dezembro de 2015 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil - RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), que tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do art. 9.º da Instrução RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, conforme transcrição que se faz a seguir:

"16. Estas questões resumem-se em saber se os serviços desenvolvidos pela consulente, descritos na inicial, enquadram-se como serviços hospitalares, conforme ADI n.º 19, de 2007, para efeitos da regra exceptiva contida na linha "a" do inc. III, §1º, do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995.

17. Desta forma, a questão passível de apreciação refere-se, portanto, àquela de saber se a consulente enquadra-se ou não como prestadora de serviços hospitalares, para efeitos do inciso III do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995.

18. Sua resposta, tem como pressuposto a definição do sentido e alcance da expressão serviços hospitalares naquele contexto legal.

19. A Coordenação Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou nesse sentido através da Solução de Consulta n.º 36, de 26 de fevereiro de 2015, na qual a presente solução de consulta acha-se parcialmente vinculada, (...), conforme citação que se faz a seguir:

*24. A Lei n.º 9.249, de 1995, ao disciplinar a determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática de lucro presumido, fixou em 8% (oito por cento) o percentual aplicável à receita bruta auferida mensalmente. Essa é a regra geral inscrita no **caput** do art. 15 e que está sujeita às exceções arroladas em seus parágrafos.*

25. *E uma das exceções vem a ser a atividade de prestação de serviços. Para os serviços em geral, a lei em comento, estipula o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) a ser utilizado na apuração da base imponible do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Mas excepciona a prestação de serviços hospitalares. Eis a primeira redação de seu art. 15, no que interessa ao caso:*

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1.º 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;

(...)

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

(...)

26. *Coube inicialmente à IN SRF nº 306, de 2003, esclarecer a abrangência da expressão “serviços hospitalares”, para os fins legais ali previstos. Nos termos de seu art. 23, reputavam-se “hospitalares” os serviços “prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma ou mais atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde.*

27. *Do mesmo conceito cuidou o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, segundo o qual “serviços hospitalares”, para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, são aqueles “prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias”, desde que tais serviços não fossem “prestados exclusivamente pelos sócios da empresa” ou “referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos”.*

28. *Seguiu-se a edição da IN SRF nº 480, de 2004, a qual, ao revogar a IN SRF nº 306, de 2003, introduziu um conceito mais estrito de serviços hospitalares, a abarcar apenas aqueles “prestados por estabelecimentos hospitalares” (art. 27).*

29. *Mas não tardou que viesse a lume a IN SRF nº 539, de 2005, para modificar a redação do art. 27 da IN SRF nº 480, de 2004, restabelecendo a anterior definição de serviços hospitalares, a abranger um universo mais amplo de atividades, ou seja: todos aqueles serviços diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da RDC Anvisa nº 50, de 2002, e suas alterações, cujo estabelecimento assistencial de saúde, organizado sob a forma de empresário ou sociedade empresária, deveria dispor de estrutura física condizente com o disposto no*

item 3 da Parte II da retrocitada Resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

30. Em fins de 2007, nova mudança de entendimento sobreveio com a edição do ADI n.º 19, de 7 de dezembro de 2007, e da IN RFB n.º 791, de 2007, que alterou pela segunda vez a redação do art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004.

31. Os termos do citado ADI n.º 19, de 2007 (espécie normativa apta a operar efeitos prospectivos, dado o seu cunho interpretativo), deixam claro o posicionamento administrativo então assentado. Confira-se:

Artigo Único. *Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

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

32. Nesse passo, é oportuno ressaltar que as unidades da RFB devem observância às decisões judiciais definitivas de mérito que versem sobre as matérias de que tratam os incisos IV e V do caput do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, na redação dada pela Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013. Tudo na conformidade da Portaria Conjunta a PGFN/RFB n.º 1, de 12 de fevereiro de 2014.

33. 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 n.º 1.116.399/BA, julgado no rito dos recursos repetitivos. Matéria que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional cuidou de delimitar por meio da Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 30 de agosto de 2012, no item 52 do seu Anexo.¹

34. Lembrado o caráter vinculante dos mencionados julgados, cabe, por fim, anotar que a Lei n.º 9.249, de 2005, teve modificada a alínea “a” do inciso III do § 1º de seu art. 15, pela Lei n.º 11.727, de 2008. Eis a redação com que passou a vigorar o seu texto a partir de 1º de janeiro de 2009²:

¹ O inteiro teor da Nota PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012, está disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/DecisoesVinculantesSTFSTJ/NOTAN_1114_2012.htm

² Art. 41, VI, da Lei n.º 11.727, de 2008.

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

(...)

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (grifou-se)

(...).

35. Tem-se, então, que o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, a partir daquela data, tornou-se aplicável:³

a) aos serviços hospitalares; e

b).aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas

36. Quanto às exigências de enquadramento, vale realçar que, em qualquer dos serviços ali arrolados, 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.

37. Para atuar em conformidade com as normas da Anvisa, a 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 Anvisa nº 50, de 2002. Condições cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

38. 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 ao texto da Lei nº 11.727, de 2008, na parte final da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 2005.

39. Mas o 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 para tal fim.

40. É imprescindível que ela exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos

³ A IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos públicos federais, também aborda o conceito de serviços hospitalares e de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, aplicando-se, no que couber, para fins da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 2005.

fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia⁴. 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.

41. 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 empresarial.

45. Conforme se extrai do parágrafo único do ADI n.º 19, de 2007, a primeira condição de enquadramento na hipótese é que os serviços sejam prestados por estabelecimento assistencial de saúde. Mas não todos; somente aqueles que disponham de estrutura material e de pessoal capaz de assegurar:

a) internação de pacientes;

b) atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos; e

c) 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.

46. A avaliação da estrutura requerida há de ser feita à luz da RDC Anvisa n.º 50, de 2002, que regulamenta o planejamento, a programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde.

47. Mencionada Resolução da Anvisa, em sua Parte II, prescreve a Programação Físico-funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde, deste o dimensionamento, quantificação e instalações prediais dos ambientes, até a definição das atribuições e atividades desenvolvidas em cada um deles.

48. A Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012, a seu turno, dispõe o que segue no item 52 do seu Anexo:

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. (...). (Grifou-se).

⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 25ª ed. São Paulo:Saraiva. 2013, pág. 34.

20. Este é o conceito a respeito de serviços hospitalares, aplicável a partir da data da publicação do ADI RFB nº 19, de 2007 (10/12/2007), sendo que, a partir desta data, somente poderão ser considerados dentro do conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas que preencherem os requisitos expostos no referido ADI.

21. Assim, os serviços prestados pela consulente somente seriam considerados serviços hospitalares se fossem prestados em estabelecimento próprio que dispusesse de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantisse atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuísse serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos. Denota-se, portanto, que os serviços hospitalares devem ser executados dentro do ambiente físico do estabelecimento de saúde da consulente, prestados sob sua subordinação técnica e administrativa, como pessoa jurídica titular do empreendimento.

22. Pelas informações prestadas pela consulente na presente petição, suas atividades são executadas nas dependências de terceiros (no caso pronto socorro municipal). Nessa hipótese, atividades desempenhadas em estabelecimento de terceiros, não há como se beneficiar de alíquota mais favorecida na apuração do IRPJ na sistemática de Lucro Presumido. Por outro lado, a consulente também não informou se está organizada como sociedade empresária.

23. Vale ressaltar que o art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, alterou a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, de modo a acrescentar como exceção constante dessa alínea, além dos serviços hospitalares, os serviços “de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Essa alteração entrou em vigor, segundo disposto no art. 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008, a partir de 1º de janeiro de 2009. Na atualidade, a matéria é regulamentada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, definindo o conceito de serviços hospitalares e os serviços de diagnóstico e terapia, nos arts. 30 e 31, respectivamente, a seguir reproduzidos:

IN RFB nº 1.234, de 2012:

*Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, garantir atendimento básico de **diagnóstico e tratamento**, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente humano, durante 24 (vinte e quatro) horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

*Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de **auxílio diagnóstico e terapia**, patologia clínica, **imagenologia**, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código 6147.*

*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no **caput** aos seguintes serviços de saúde considerados como espécies de auxílio diagnóstico e terapia: exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica. (grifos acrescentados)*

24. Há que se denotar que a lei ao excepcionar os serviços hospitalares e os demais serviços de saúde, traz de forma explícita como restrição, os serviços decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente poderiam ser executados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial são executados mediante interveniência. (...)

25. Ressalte-se, ainda, que, uma vez que os serviços são prestados nas dependências de terceiros, ou seja, fora do estabelecimento da consulente, não está preenchido o requisito de o serviço ser prestado em estabelecimento próprio, o que também torna impossível a utilização dos percentuais reduzidos. Da mesma forma, em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual relativo à prestação de serviços em geral, de 32%, tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ, como da CSLL.

26. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo a consulente que ela só pode utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente, se efetivamente preencher todos os requisitos necessários para ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, ou, ainda, na hipótese de exercer outra atividade dentre as citadas no art. 15, § 1º, III, "a" da Lei nº 9.249/1995, desde que organizada sob a forma de sociedade empresária e seu estabelecimento atendessem às normas da Anvisa. Frise-se que a contribuinte constituída como sociedade simples, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, não poderia utilizar os percentuais reduzidos.

(...)"

12. Dessa forma, por já existir Solução de Consulta Cosit disciplinando a matéria consultada, todos os sujeitos passivos, inclusive a ora consulente, podem nela se respaldar, conforme prevê o art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, ficando, portanto, a presente Solução de Consulta vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 227, de 29 de outubro de 2015, por força do disposto no art. 22 do mesmo ato normativo citado. Veja-se:

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)”

“Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit. ”

13. Convém, por fim, mencionar o art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017, que assim estabelece:

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);

§ 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). (grifos da transcrição)

14. Observa-se da leitura do § único do art. 31, da IN RFB n.º 1.234, de 2012 e da alínea “a”, do inciso II, do § 1º, do art. 33, da IN RFB n.º 1.700, de 2017, que os serviços médicos de auxílio diagnóstico e terapia são contemplados pelo referido benefício fiscal.

15. Com efeito, o art. 33, § 4º, da IN RFB n.º 1.700, de 2017, estabelece peremptoriamente que o disposto em seu caput, § 1º, inciso II, alínea "a", não se aplica na hipótese de os serviços prestados utilizarem ambiente de terceiro, tampouco às receitas decorrentes da prestação de serviços médicos ambulatoriais com recursos para realização de exames complementares.

16. Assim sendo, para que a consultante possa utilizar o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, valer-se também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, deve, cumulativamente com o enquadramento legal das atividades nas exceções à regra geral de prestação de serviços, cumprir as exigências estabelecidas no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB n.º 1.700, de 2017.

Conclusão

17. À vista do exposto na fundamentação supra e, no que restou consignado na Solução de Consulta Cosit n.º 227, de 29 de outubro de 2015, responde-se à consultante que os percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) a serem aplicados sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente, somente são passíveis de serem utilizados se a consultante preencher, efetivamente, todos os requisitos necessários para ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, em consonância com as atividades citadas no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei n.º 9.249/1995 (incluídos naquele rol os serviços de auxílio diagnóstico e terapia), estando, cumulativamente, organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária, onde seu estabelecimento atenda às normas da Anvisa (atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa n.º 50, de 2002), e cumprindo, ainda, o disposto no art. 33, §§ 3º e 4º da IN RFB n.º 1.700, de 2017.

(assinado digitalmente)

HERCULES MANRIQUE GARCON
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
DISIT/SRRF08

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a presente Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit n.º 227, de 29 de outubro de 2015.

Publique-se, divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 e encaminhe-se ao ***** para ciência da consultante.

(assinado digitalmente)

ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/DISIT08