



---

### Solução de Consulta nº 99.012 - Cosit

**Data** 21 de setembro de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do imposto, consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que 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).

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 de abril de 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput e §§ 1º, III, "a" e 2º; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB nº 1.540, de 2015); Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE SAÚDE. PERCENTUAL PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação

dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 114, DE 26 de março de 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput, § 1º, III, “a”, e § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, “a”, §§ 3º e 4º, art. 215, § 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de aplicação do percentual de presunção de 12% (doze por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo da contribuição, consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

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

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 de abril de 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput e §§ 1º, III, “a” e 2º, e art. 20; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB nº 1.540, de 2015); Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52.

**RESULTADO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE SAÚDE. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.**

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL devida pela pessoa jurídica tributada com base no resultado presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 114, DE 26 de março de 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a”, § 2º, e art. 20, caput; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, “a”, §§ 3º e 4º, art. 34, § 2º, art. 215, §§ 1º e 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

## Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo de nefrologia e procedimentos vasculares afins, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à luz do disposto na Lei nº 9.249, de 1995, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

2. Esclarece a interessada que atua no ramo de nefrologia e realiza procedimentos de terapia renal substitutiva e procedimentos vasculares afins, entre outros, possuindo atendimento ambulatorial e dispendo de uma equipe de 7 médicos, 7 enfermeiros e 61 técnicos de enfermagem, com turnos de trabalho organizados das 6:30h até 20:30h.

2.1 Informa ainda que está organizada como sociedade empresária limitada e trabalha com laboratório de análises clínicas próprio e atende pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS) como também redes de planos de saúde particulares.

3. Afirma a interessada que adota a sistemática de apuração de IRPJ na modalidade lucro real e pretende migrar para a sistemática do lucro presumido. Nessa modalidade, estaria sujeita ao percentual de 32% de estimativa para apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL. Porém entende que, dadas as disposições da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002 e as regras de alíquota diferenciadas para prestadores de serviços

médicos hospitalares previstas pela Lei nº 9.249, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, considera que faria jus aos percentuais diferenciados de alíquotas de IRPJ e CSLL.

4. Em face do exposto, formula os seguintes questionamentos:

- 1) *As atividades desenvolvidas pela Consulente, conforme o exposto, classificam-se como serviços hospitalares?*
- 2) *Mesmo se tratando de um instituto de nefrologia, pode ela utilizar-se do mecanismo, calculando seu lucro na forma presumida no importe de 8% à base de IRPJ e de 12% à base de CSLL?*

5. Ao final declara que atende aos requisitos previstos no art. 3º, §2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

6. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

7. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. Cumpre também destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

9. Dito isso, declaro que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

10. A matéria perquerida pela consulente já foi abordada pela **Solução de Consulta Cosit nº 36 de 19 de abril de 2016**, no tocante aos requisitos gerais que os estabelecimentos prestadores de serviços médicos hospitalares devem atender para fazerem jus ao benefício de alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL na apuração do lucro presumido.

11. Transcreve-se a seguir excertos da supracitada solução de consulta, para embasar a análise acerca da matéria consultada:

11. A sistemática de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na opção pelo lucro presumido, passa pela aplicação dos percentuais definidos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, à receita bruta auferida pela pessoa jurídica:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das*

*devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

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

*(...)*

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

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*(...)*

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

*(...)*

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

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

13. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, também na sistemática de lucro presumido, o *caput* do art. 20 da Lei nº 9.249, de

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

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

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

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

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

*“Artigo único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade*

*de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

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

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

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

*"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)*

*IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*(...)*

*§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da*

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput (grifou-se)

20. Significa dizer que a RFB deve observância às decisões judiciais definitivas de mérito, proferidas de modo desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de julgamentos realizados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Essa matéria encontra-se regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, que dispõe da seguinte forma:

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

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

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

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

IN RFB nº 1.234, de 2012, passou a vigorar com a redação abaixo reproduzida:

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

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa.”  
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015) (grifou-se )

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

24. As atribuições 1 a 4 da RDC nº 50, de 2002, estão estruturadas da seguinte forma: Atribuição 1 – atendimento em regime ambulatorial e de hospital-dia; Atribuição 2 – atendimento imediato; Atribuição 3 – atendimento em regime de internação; e Atribuição 4 – atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia. Cada uma dessas atribuições subdivide-se em diversas atividades e sub-atividades, as quais devem ser cotejadas pela consulente com aquelas por ela desenvolvidas, com vistas ao correto enquadramento tributário.

25. A consulente informa tratar-se de “clínica médica (hospital-dia) (...) prestadora de serviços hospitalares e diagnóstico, tais como, cirurgias ortopédicas, procedimentos ortopédicos, aplicação de talas e gesso, redução de fraturas e luxações, exames de raio-x, exames de imagem, procedimentos invasivos e não invasivos, anestésias, entre outros”. A

Portaria do Ministério da Saúde nº 44, de 10 de janeiro de 2001, define hospital-dia como “a assistência intermediária entre a internação e o atendimento ambulatorial, para realização de procedimentos clínicos, cirúrgicos, diagnósticos e terapêuticos, que requeiram a permanência do paciente na Unidade por um período máximo de 12 horas”. Em princípio, o serviço executado pela consulente poderia ser classificado na atribuição 1 da RDC nº 50, de 2002, que dispõe sobre a prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia. Em todo caso, convém reiterar que o adequado enquadramento deve ser feito tendo em vista cada uma das atividades especificamente realizadas frente ao que dispõe as atividades e sub-atividades componentes das Atribuições 1 a 4 da Resolução da Anvisa.

26. Ainda em relação à caracterização dos serviços hospitalares, cumpre evidenciar os exatos termos do Resp nº 1.116.399/BA, cujo entendimento deve ser reproduzido nas decisões exaradas pela RFB. A ementa daquele julgado deixou assentado que:

“ (...)

*3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares ‘aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde’, de sorte que, ‘em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos’*

(...)”. (grifou-se)

27. Sendo assim, excluem-se do conceito de serviços hospitalares as simples consultas médicas, por não estarem relacionadas a atividades desempenhadas em âmbito hospitalar, mas, sim, em consultórios médicos. Aliás, essa ressalva consta de uma das observações presentes no item 52 do anexo à Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012:

*“OBSERVAÇÃO: O benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, de modo que só abrange parcela das receitas da sociedade que decorre da prestação de serviços hospitalares propriamente ditos. Ressaltamos que o STF não reconheceu repercussão geral com relação a este tema (AI 803.140).”*

28. Para finalizar esse assunto, vale realçar o disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo qual havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas. Sendo assim, a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares sujeita-se ao percentual de 8% (oito por cento), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, e de 12% (doze por cento), para o cômputo da base de cálculo da CSLL. Já no que toca à prestação de serviços em geral, a pessoa

jurídica deve aplicar sobre a receita bruta subsequente o percentual de 32% (trinta e dois por cento).

29. Essa segregação também está explicitada Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, na parte que expõe o resumo do julgado:

“(…)

*Ficou consignado que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.*

(…)” (grifou-se)

30. Quanto às exigências de enquadramento, é fundamental repisar que em qualquer dos serviços hospitalares, a pessoa jurídica prestadora somente fará jus ao percentual reduzido se, cumulativamente, atender às normas estabelecidas pela Anvisa e manter-se organizada sob a forma de sociedade empresária.

31. Para atuar em conformidade com as normas da Anvisa, o prestador do serviço deve dispor de ambientes e profissionais que satisfaçam as determinações da Agência, delineada na Parte II - Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC nº 50, de 2002. Condições cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

32. No tocante à organização sob forma de sociedade empresária, cabe referir que essa exigência, a princípio consignada no ADI SRF nº 18, de 2003, foi incorporada pela Lei nº 11.727, de 2008, à parte final da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Aspecto essencial a enfatizar nesse requisito é que não basta, para o seu cumprimento, a prestadora de serviço figurar apenas nominalmente como sociedade empresária, sem se achar de fato organizada de tal maneira.

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

pessoa jurídica que se encontre organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária.

12. Objetivamente:

- a) há a necessidade da consulente se adequar a uma série de condições estabelecidas nos atos normativos supracitados para ter direito ao benefício de alíquota reduzida de IRPJ e CSLL dos serviços hospitalares na sistemática de tributação pelo lucro presumido;
- b) cumpre à consulente verificar se ela atende todos esses requisitos e
- c) o fato de a consulente ser um “hospital” não é elemento que afasta a possibilidade de ela prestar “serviços hospitalares”, conforme disciplinado nas Atribuições 1 a 4 da Resolução Anvisa - RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002.

13. Por fim, lembra-se que, em que pese determinados serviços auxiliares à saúde não serem enquadrados como “serviços hospitalares”, para fins tributários, o art. 31 da IN RFB nº 1.234, de 2012, ao tratar dos “demais serviços” relacionados no art. 15, §1º, III, “a” da Lei nº 9.249, de 1995, com redação dada pela Lei 11.727, de 2008, também incluiu expressamente os chamados “serviços de auxílio diagnóstico e terapia”, a saber, atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear, análises e patologias clínicas como serviços passíveis de utilização dos percentuais reduzidos de 8% e 12%, para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido. Essa matéria já foi abordada pela **Solução de Consulta Cosit nº 114 de 26 de março de 2019**.

14. Transcreve-se a seguir excertos da supracitada solução de consulta, para embasar a análise acerca da matéria consultada:

6. A base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela soma das seguintes parcelas (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):

a) 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 pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração (trimestre);

b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.

7. No que concerne à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, o art. 29, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996,

estabelece que ela corresponderá à soma, no período de apuração (trimestre):

a) dos valores de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; e

b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.

8. Transcrevem-se os mencionados dispositivos da Lei nº 9.249, de 1995, na parte que interessa ao exame da questão (destacou-se):

*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:*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*(...)*

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

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de **serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia**, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. (Redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.)*

*(...)*

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

*(...)*

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, 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 **trinta e dois por cento**.*

8.1. Cabe comentar que o art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a fim de acrescentar como exceção constante nessa 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**.

9. Conforme se constata da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, no seu *caput*, um percentual geral de **8%** (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta, e, no seu § 1º, percentuais específicos para determinadas atividades, com destaque para o estipulado na alínea “a” do inciso III do § 1º, de **32%** (trinta e dois por cento), concernente à atividade de prestação de serviços em geral, **exceto** as “de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, medicina nuclear e análises e patologias clínicas”, atividades cujas receitas se sujeitam ao percentual geral de **8%** (oito por cento).

10. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 20, *caput*, da Lei nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido submetem-se à aplicação do percentual geral de **12%** (doze por cento) sobre a receita bruta, **exceto** as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 dessa Lei, cujo percentual corresponderá a **32%** (trinta e dois por cento). Visto que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia (e outros) estão entre as exceções da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, eles se classificam na regra geral – percentual de **12%** (doze por cento).

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

12. É importante destacar o conteúdo do § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, segundo o qual “no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade”.

13. A Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, embora trate essencialmente da “retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal”, veio dispor sobre a modificação produzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, desta forma (sublinhou-se):

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

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 hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagiologia, 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 de arrecadação 6147. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos demais serviços previstos na Atribuição 4: Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia, da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o

*inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.*

14. Mais recentemente, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, a qual “dispõe sobre a determinação e o pagamento” do IRPJ e da CSLL, igualmente veio cuidar do assunto, nos dispositivos abaixo reproduzidos (destacou-se):

*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:*

*I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*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).*

*(...)*

*Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a*

*receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

*§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:*

*(...)*

*§ 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).*

*(...)*

*Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

*§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

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

*(...)*

15. A respeito desses atos normativos, é de salientar, primeiramente, o conceito de **serviços hospitalares**, inserto no art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012: são serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa” (observadas as exceções do parágrafo único desse artigo).

15.1. No que toca aos **serviços de auxílio diagnóstico e terapia** (e outros), referidos no art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, e no art. 33, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, impende expor as orientações exaradas por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012 (ementa publicada no Diário Oficial da União – DOU, de 30.08.2012), e na Solução de Divergência Cosit nº 14, de 29 de julho de 2013 (ementa publicada no DOU de 14.08.2013).

15.1.2. De acordo com essas Soluções, a norma introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, incluiu como gênero (no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995) os “serviços de auxílio ao diagnóstico

e terapia”, pertencentes à “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao **Apoio ao Diagnóstico e Terapia**” (grifou-se) do anexo da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, mas listou apenas algumas espécies desse gênero.

15.1.3. Ao perquirir se essa lista seria exaustiva, abrangendo apenas as atividades arroladas na norma (patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas), a conclusão foi a de que, consoante interpretação consignada no parágrafo único do art. 31, conjugado com o inciso II do art. 38 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, **todos os serviços arrolados** na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002, estão entre os que se sujeitam à tributação segundo a regra prevista no artigo objeto de nova redação.

15.2. Quanto ao **atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)**, requisito estabelecido no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, há que se observar o disposto no § 3º do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (sublinhou-se):

*(...) 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*

15.3. Dessa Instrução Normativa, convém destacar o § 4º do art. 33, segundo o qual não se aplicam os percentuais reduzidos de presunção do lucro na hipótese de (grifou-se):

a) pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;

b) **serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro**; e

c) 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*).

16. No que se refere à **organização sob a forma de sociedade empresária**, outro dos requisitos estipulados pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, observe-se que a definição legal de “empresário” e de “sociedade empresária” é dada pelos arts. 966 e 982 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a seguir transcritos (destacou-se):

*Art. 966. **Considera-se empresário** quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*

*Parágrafo único. **Não se considera empresário** quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão **constituir elemento de empresa.***

(...)

*Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.*

16.1. As definições de empresário e de sociedade empresária, formuladas pelo Código Civil, referem-se, respectivamente, à pessoa física que emprega seu capital e organiza a empresa individualmente e à pessoa jurídica nascida da união de esforços de seus integrantes. A lei requer, para a existência do empresário ou da sociedade empresária, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, e exclui expressamente do conceito de “atividade própria de empresário” o exercício de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir **elemento de empresa.**

16.2. O elemento de empresa, mencionado no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), constituindo um conjunto de atividades organizadas que visam a atingir os objetivos sociais da entidade, mediante o desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa. **Não se configura o elemento de empresa,** portanto, quando há a simples prestação de serviços médicos pessoais, **mormente quando realizada exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica.** É necessário haver uma organização econômica da atividade médica, em que a profissão intelectual constitua meramente um dos elementos da organização.

16.3. Em suma, a constituição da pessoa jurídica formalmente como sociedade empresária, por si só, não lhe atribui o tratamento que a lei estabelece como exclusivo às sociedades empresárias; ela precisa estar efetivamente assim organizada, de direito e de fato.

15. Objetivamente, cumpre à consulente verificar se ela, quando não presta serviços hospitalares, executa serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas para fins de utilização dos percentuais reduzidos de IRPJ e CSLL, observados todos os requisitos acima citados.

## Conclusão

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

- a) para fins de aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), a serem aplicados sobre a receita bruta

auferida pela pessoa jurídica no período de apuração, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos. Para fazer jus aos percentuais de presunção referidos, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação de serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento); e

- b) a partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplicam-se os percentuais de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Anvisa; caso não atendidos esses requisitos, ambos os percentuais serão de 32% (trinta e dois por cento) – arts. 25, inciso I, e 29, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 15, caput, e § 1º, inciso III, alínea “a”, e 20, caput, da Lei nº 9.249, de 2005; e arts. 29 e 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008.

Assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da DIRPJ

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta Vinculada. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador da Cotir