



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª  
RF

---

**Solução de Consulta nº 4.008 - SRRF04/Disit**

**Data** 5 de fevereiro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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).

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

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA PARA EFEITO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS. SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES. PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. ATENDIMENTO AMBULATORIAL. PRONTO ATENDIMENTO. SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR MÉTODOS ÓPTICOS - ENDOSCOPIA E OUTROS EXAMES ANÁLOGOS. PROCEDIMENTOS ENDOSCÓPICOS.

Para fins de utilização do percentual de presunção de 8% (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, 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 em ambiente próprio, autorizado por alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que exercem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa nº 50, de 2002, desde que estes sejam organizados, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da agência reguladora.

Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, inclusive ambulatoriais, que não se identificam com as atividades prestadas no ambiente hospitalar, senão nos consultórios médicos.

A atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares compreende as consultas prestadas em consultórios equipados para a prática dos referidos exames, de modo que, se estes forem realizados durante a consulta médica, a nota fiscal de prestação de serviços deverá evidenciar a parcela da receita atribuível a cada um dos

serviços, aplicando-se o percentual de 8% (oito por cento) à receita decorrente da realização de exames e o de 32% (trinta e dois por cento) à receita relativa à consulta médica, visto que, havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será utilizado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, Nº 145, DE 19 DE SETEMBRO DE 2018, E Nº 114, DE 26 DE MARÇO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 31 DE MAIO DE 2019.**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, "a", e § 2º, e art. 20, com redação da Lei nº 11.727, de 2008, e da Lei Complementar nº 167, de 2019; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 29; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 966, 967 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, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 2015; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, § 1º, II, "a", e §§ 3º e 4º, 34, § 2º, e 215; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52; RDC Anvisa nº 50, de 2002.

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

RESULTADO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA PARA EFEITO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS. SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES. PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. ATENDIMENTO AMBULATORIAL. PRONTO ATENDIMENTO. SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR MÉTODOS ÓPTICOS - ENDOSCOPIA E OUTROS EXAMES ANÁLOGOS. PROCEDIMENTOS ENDOSCÓPICOS.

Para fins de utilização do percentual de presunção de 12% (doze por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no resultado presumido, 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 em ambiente próprio, autorizado por alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que exercem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 50, de 2002, desde que estes sejam organizados, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da agência reguladora.

Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, inclusive ambulatoriais, que não se identificam com as atividades prestadas no ambiente hospitalar, senão nos consultórios médicos.

A atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares compreende as consultas prestadas em consultórios equipados para a prática dos referidos exames, de modo que, se estes forem realizados durante a consulta médica, a nota fiscal de prestação de serviços deverá evidenciar a parcela da receita atribuível a cada um dos

serviços, aplicando-se o percentual de 12% (doze por cento) à receita decorrente da realização de exames e o de 32% (trinta e dois por cento) à receita relativa à consulta médica, visto que, havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será utilizado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 19 DE ABRIL DE 2016, Nº 145, DE 19 DE SETEMBRO DE 2018, E Nº 114, DE 26 DE MARÇO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 31 DE MAIO DE 2019.**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, "a", e § 2º, e art. 20, com redação da Lei nº 11.727, de 2008, e da Lei Complementar nº 167, de 2019; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 29; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 966, 967 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, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 2015; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, § 1º, II, "a", e §§ 3º e 4º, 34, § 2º, e 215; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52; RDC Anvisa nº 50, de 2002.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a parte da consulta que tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e a que versa sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo publicado antes de sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 52, I, V e VI, e 46; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII, IX e XIV.

## Relatório

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, sedizente tributada com base no lucro presumido, que se qualifica como sociedade empresária limitada, cujo objeto social e atividade principal consiste, alegadamente, no serviço de diagnóstico por métodos ópticos (cfr. contrato social e alterações às fls. XXX).

2. Afirma atender às normas da Anvisa e possuir licença sanitária concedida pela prefeitura municipal para o exercício, como atividade econômica principal, da atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares, e, enquanto atividade secundária, serviços de diagnóstico por métodos ópticos, endoscopia e outros exames análogos (colonoscopia, colangiopancreatografia retrógrada - CPRE, gastrostomia endoscópica percutânea, dilatação esofágica, retirada de pólipos do tubo digestivo por endoscopia, tratamento esclerosante de lesões não hemorrágicas do aparelho digestivo, incluindo ligadura elástica, dentre outros), cfr. fl. XXX<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Observe-se que, curiosamente, a atividade econômica principal informada pela peticionante não é a mesma da constante da sua licença sanitária.

3. Exemplificativamente, refere a existência de contrato administrativo celebrado com certo estado da federação, cujo objeto é a realização de CPRE (fls. XXX).
4. Destaca que sua assessoria contábil utiliza o percentual de 32% (trinta e dois por cento), aplicável sobre a receita bruta auferida com as atividades, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Porém, a consulente diz entender que preenche os requisitos necessários para aplicação dos chamados coeficientes reduzidos, correspondentes a 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para apuração do que chama de "base estimada" desses tributos.
5. Colaciona o art. 15, § 1º, III, "a", e o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007, os arts. 30 e 31 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, bem como ementa de acórdão judicial proferido para parte autora diversa.
6. De seguida, formula estes três quesitos:
  - i) As atividades realizadas pela consulente que se vinculam às atividades hospitalares, voltadas para promoção da saúde, consistentes em procedimentos e exames médico-hospitalares, relativos aos serviços de diagnóstico por métodos ópticos (endoscopia, colonoscopia, colangiopancreatografia retrógrada endoscópica - CPRE, gastrostomia endoscópica percutânea, dilatação esofágica, retirada de pólipos do tubo digestivo por endoscopia, tratamento esclerosante de lesões não hemorrágicas do aparelho digestivo, incluindo ligadura elástica), atendimento médico-hospitalar, ambulatorial e pronto atendimento, classificam-se como serviços hospitalares, nos termos da Lei nº 9.249, de 1995?
  - ii) Considerando que as atividades prestadas pela consultante preenchem os requisitos da Lei nº 9.249, de 1995, a mesma faz jus ao benefício fiscal estabelecido na referida lei, podendo utilizar os percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), aplicáveis sobre a receita bruta auferida com a atividade específica de prestação de serviços hospitalares, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, na forma dos arts. 15, § 1º, III, "a", e 20 do aludido diploma legal?
  - iii) Se fizer jus ao benefício, tem a consulente direito à restituição dos valores pagos a maior a título de IRPJ e CSLL?
7. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
8. A par dos documentos já citados, o processo vem instruído com cópias das seguintes peças: comprovante de inscrição e de situação cadastral no CNPJ (fl. XXX); certidão simplificada emitida pela Junta Comercial (fl. XXX); alvará de licença para localização e funcionamento (fl. 15) e ficha emitida pelo Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (fl. XXX).
9. Esse é o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

10. Preliminarmente, força é realizar o juízo positivo parcial de admissibilidade da consulta sob exame, por sinal que — para além de esta preencher, em parte, os requisitos estampados na legislação de regência —, parcela da matéria nela agitada já foi objeto de precedentes vinculativos proferidos pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao abrigo dos arts. 8º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, como se demonstrará a seguir.<sup>2</sup>

11. Nada obstante, acentua-se que, com a protocolização da consulta, não se sobrestão os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua eventual solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta (cfr. art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

12. Adentrando-se no mérito processual, importa transcrever estes excertos da Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, e alterações posteriores:

### 2.1. Atribuições de Estabelecimentos Assistenciais

[...]

1 - Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia - atenção à saúde incluindo atividades de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada;

2 - Prestação de atendimento imediato de assistência à saúde - atendimento a pacientes externos em situações de sofrimento, sem risco de vida (urgência) ou com risco de vida (emergência);

3 - Prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação- atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada por período superior a 24 horas (pacientes internos);

4 - Prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia- atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto);

[...]

### ATRIBUIÇÃO 4: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA

#### ATIVIDADES:

[...]

4.2.5-realizar exames diagnósticos e intervenções terapêuticas:

[...]

f) por meio de **endoscopia digestiva** e respiratória;

[...]

---

<sup>2</sup> O inteiro teor de todas as soluções de consulta e de divergência mencionadas nesta decisão está disponível na página da RFB na rede mundial de computadores.

4.6-Realização de **procedimentos** cirúrgicos e **endoscópicos**:

[...]

## GLOSSÁRIO

[...]

Ambulatório - unidade destinada à prestação de assistência em regime de não internação.

[...]

Atendimento imediato - unidade destinada à assistência de pacientes, com ou sem risco de vida, cujos agravos à saúde necessitam de pronto atendimento.

(grifou-se)

## 13. A Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, dispõe:

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).

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. 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).

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I, c/c art. 46. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso XIV.

[...]

Fundamentos

[...]

6. O processo de consulta regido pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se, exclusivamente, a dirimir dúvidas do sujeito passivo a respeito da interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicáveis a fato determinado.

7. Observe-se que os processos de consulta possuem âmbito de aplicação restrito, sendo destinados tão somente para esclarecimentos de dúvidas do contribuinte no que tange à correta aplicação da legislação tributária federal, nos casos em que esta se encontre com alguma obscuridade, contrariedade entre dispositivos ou omissões. Portanto, perante o conjunto normativo mencionado, o instituto da consulta possui por fim assegurar ao sujeito passivo a solução de dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária, razão pela qual um dos seus requisitos indispensáveis é precisamente que as questões formuladas guardem natureza interpretativa.

8. Nesse caminho, deve-se registrar que não se coadunam com as finalidades do instituto questionamentos tais quais os apresentados nos itens “b” e “c” da consulta ora analisada. Em ambos os casos, as questões postas extrapolam a mera solicitação de interpretação de determinado dispositivo legal ou normativo. Em verdade, a consulente solicita que o Fisco se pronuncie sobre o enquadramento de cada um dos mais de 440 (quatrocentos e quarenta) procedimentos ambulatoriais/cirúrgicos que especifica. Essa análise descabe no bojo dos processos de consulta, nos quais o que deve ser esclarecido à consulente é o correto alcance das normas cuja interpretação é demandada. Uma vez elucidado o sentido dos dispositivos questionados, cabe ao contribuinte efetuar o adequado enquadramento dos fatos à norma, de cuja correta aceção já se tem conhecimento.

9. Imaginar o contrário seria admitir a prestação de assessoria fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o que não é aceito à luz da legislação vigente. Com efeito, a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária no âmbito da RFB, veda, expressamente, essa situação, dispondo da seguinte forma:

“Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

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

10. Definida a ineficácia da presente consulta, no que se refere às questões “b” e “c”, exibidas na parte final do relatório desta Solução de Consulta, passa-se à análise da parte que diz respeito à interpretação da expressão “serviços hospitalares”, para fins de aplicação do percentual de presunção de que trata o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

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 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 inexistir 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 se mantiver 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.

14. Preconiza a Solução de Consulta Cosit nº 114, de 26 de março de 2019:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
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).

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  
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).

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta quando versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, incisos V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos VII e IX.

[...]

5. Preliminarmente, é mister assentar que o processo administrativo de consulta (sobre “dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado” – art. 46, caput, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório do preenchimento de requisitos legais exigidos para o gozo de vantagens fiscais, a exemplo da aplicação dos percentuais reduzidos de presunção do lucro em questão – a qual sequer depende de prévio reconhecimento pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), bastando que a própria interessada verifique o cumprimento das condições estabelecidas pela Lei e pelos atos normativos pertinentes.

5.1. Aliás, a verificação do efetivo cumprimento de tais requisitos requer a apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de ações fiscais, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta

5.2. Portanto, esta Solução de Consulta limitar-se-á a prestar esclarecimentos à consulente relativamente à interpretação do dispositivo por ela apontado (art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995), adotada pela RFB, levando em consideração a sua atividade. Competirá a ela própria, diante desses esclarecimentos, avaliar se cumpre os requisitos estabelecidos na legislação para aplicação dos mencionados percentuais reduzidos, o que, por evidente, é passível de aferição pela Administração Tributária, mediante procedimento de fiscalização.

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. Consta-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, 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 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.

17. No que respeita às espécies de serviços médicos incluídos entre serviços de “auxílio diagnóstico e terapia”, a que se reporta o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, recomenda-se à consulente a leitura da Solução de Consulta Cosit nº 47, de 19 de fevereiro de 2014, em razão de ela versar sobre algumas atividades que se julgam similares às suas. A íntegra dessa Solução de Consulta está disponível no sítio da RFB na internet ([rfb.gov.br](http://rfb.gov.br)), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

17.1. Vale assinalar que as Soluções de Consultas Cosit (e as Soluções de Divergência) editadas após a entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, “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” (art. 9º).

18. A consulente alude ainda à possibilidade de “compensar o IRPJ e CSLL que foi pago com a base presumida de 32% desde a data de 13/03/2013 (...)”. Ora, o art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966), garante ao sujeito passivo o “direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”, no caso de “cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária

aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido” (sublinhou-se).

18.1. Por seu turno, o art. 74 (*caput*) da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme autorizado pelo art. 170 do CTN, estatui que “o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”, a qual (§ 1º) “será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (sublinhou-se).

18.2. A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela RFB estão minudentemente disciplinadas na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, cujo Capítulo V (arts. 65 a 97-A) trata especificamente da compensação. Na época da apresentação da consulta, essa matéria era disciplinada, de igual forma, na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, constando o regramento da compensação no seu Capítulo V (arts. 41 a 68).

18.3. Nesta parte, portanto, é ineficaz a consulta, em razão de versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, por força do art. 52, incisos V e VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) 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;

b) é ineficaz a consulta na parte em que ela questiona se pode “compensar o IRPJ e CSLL (...)”, em razão de versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, nos termos do art. 52, incisos V e VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

15. A Solução de Divergência Cosit nº 3, de 31 de maio de 2019, esclarece o seguinte, relativamente a serviços odontológicos, cujo entendimento também se aplica a serviços médicos e hospitalares, **mutatis mutandis**:

7. 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 ou de auxílio diagnóstico e terapia 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).

[...]

9. Observa-se disso que os serviços odontológicos não se confundem com serviços hospitalares, uma vez não cumprem a condição de serem “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”. No entanto, no contexto dos serviços odontológicos, há a possibilidade do exercício de atividade enquadrada como 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, 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.

10. Assim, o percentual de presunção geralmente aplicável aos serviços odontológicos tanto para o lucro presumido quanto para o resultado presumido será aquele incidente sobre os serviços em geral, de 32%. Contudo, os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas sofrerão a presunção de lucro e resultado para fins do IRPJ e da CSLL, respectivamente, de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), mesmo que realizados no contexto dos serviços odontológicos e desde que as receitas dessa atividade sejam segregadas das demais.

11. Nesse contexto, pode-se afirmar que a atividade executada no âmbito do serviço odontológico ora pode estar enquadrado como serviço de auxílio diagnóstico, ora pode não estar. Cumprirá ao contribuinte avaliar se sua atividade está abrangida pela lista de serviços aos quais não se aplicam as presunções de lucro e resultado específicas dos serviços em geral e, em especial, se a prática está aderente à lista de atividades compreendidas como serviços hospitalares ou de auxílio diagnóstico e terapia (Atribuições 1 a 4 do RDC Anvisa nº 50, de 2002). Ressalta-se também que a aplicação do art. 15, caput, e do art. 20, primeira parte do caput, da Lei nº 9.249, de 1995, é exceção já que aos serviços em geral – incluídos aí os serviços de saúde - aplica-se a presunção de lucro e de resultado de 32%. A excepcionalidade deve, portanto, ser demonstrada no caso concreto.

12. Essa caracterização somente pode ser aferida mediante a constatação fática sobre qual a atividade que é efetivamente desempenhada. Além disso, a comprovação do efetivo cumprimento de tais requisitos requer a apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de ações fiscais, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta.

16. Por seu turno, refere a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 19 de setembro de 2018:

5. Extraem-se, dos trechos transcritos [da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016], os requisitos necessários à utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido: a) prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e b) prestadora dos serviços organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

6. A atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos e exames complementares em oftalmologia estão inseridos na “Atribuição 4 (Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia) da RDC Anvisa nº 50, de 2002, item 4.6 (Realização de Procedimentos Cirúrgicos e Endoscópicos). Portanto, essas atividades estão entre os serviços de “auxílio diagnóstico e terapia” previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, sujeitando-se ao percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido.

7. As consultas médicas, inclusive ambulatoriais, estão excluídas do conceito de serviços hospitalares e, em consequência, não estão enquadradas entre os serviços indicados na alínea “a”, do inciso III, do § 1º, do art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995, razão pela qual as receitas provenientes das mencionadas atividades estão sujeitas ao percentual de 32%.

8. Observe-se, por oportuno, que a atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares (CNAE, classe 8630-5, subclasse 8630-5/02) compreende as consultas prestadas em consultórios equipados para a prática dos referidos exames, de modo que, se tais exames forem realizados durante a consulta médica, a nota fiscal de prestação de serviços deverá evidenciar a parcela da receita atribuível a cada um dos serviços, aplicando-se o percentual de 8% à receita decorrente da realização de exames e de 32% à receita relativa à consulta médica, nos termos do que dispõe o § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, segundo o qual havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas.

17. Insista-se em que as mais recentes soluções de consulta exaradas pela Cosit sobre a matéria destacam, novamente, que há a necessidade de a consulente adequar-se a uma série de condições estabelecidas na legislação de regência pertinente para fazer jus ao benefício dos percentuais de presunção reduzidos, cumprindo à própria consultante verificar se atende a todos esses requisitos (cfr. Soluções de Consulta Vinculadas Cosit nº 99.012, de 21 de setembro de 2020, nº 99.015, de 12 de novembro de 2020, e nº 99.016, de 17 de novembro de 2020).

18. Neste sentido, a Solução de Consulta Vinculada Cosit nº 99.013, de 28 de setembro de 2020, adverte:

7. Preliminarmente, antecipa-se que indagações de ordem prática estão fora do escopo do instituto da consulta. A solução de consulta é ato interpretativo destinado a dirimir apenas dúvidas acerca da legislação tributária. O instituto está circunscrito, portanto, à apresentação da correta interpretação do dispositivo evocado. Como corolário de sua natureza, a solução não possui recursos para confirmar as declarações feitas na consulta, logo não convalida ou invalida informações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consultante. Nesse sentido, a solução de consulta tampouco admite orientação direta ao contribuinte sobre como proceder concretamente.

[...]

9. 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. Por outro lado, a consulta não se presta para atestar eventual condição da consultante quanto ao atendimento de requisitos legais nem de declarar ou reconhecer direitos pleiteados. A tarefa de verificação do atendimento aos requisitos legais cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

## Conclusão

19. Diante do exposto, forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, cumpre adotar a orientação firmada pelas Soluções de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, nº 145, de 19 de setembro de 2018, e nº 114, de 26 de março de 2019, e pela Solução de Divergência nº 3, de 31 de maio de 2019.

20. Nada obstante, sem prejuízo de todo o exposto, a teor dos arts. 46 e 52, I, V e VI, e do art. 18, VII, IX e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, é de declarar a ineficácia do feito relativamente à solicitação de enquadramento dos procedimentos e exames médicos e hospitalares expressamente referidos na petição inicial, na esteira do quanto decidido, nomeadamente, nos itens 6 a 10 da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, bem como no tocante ao direito à restituição (terceiro quesito), em conformidade com o item 18 da Solução de Consulta Cosit nº 114, de 26 de março de 2019.

21. Encaminhe-se para procedimento próprio.

*(assinatura digital)*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## Ordem de Intimação

22. Nesta esteira, conheço em parte dos autos e, nesta extensão, com fulcro no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação do presente decisório com as Soluções de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016, nº 145, de 19 de setembro de 2018, e nº 114, de 26 de março de 2019, e com a Solução de Divergência nº 3, de 31 de maio de 2019, que, **brevitatis causa**, passam a fazer parte integrante, inseparável e complementar do presente ato, como se nele inteiramente reproduzidas estivessem, para todos os fins de direito.

23. Com fundamento nos arts. 7º, 24, III, e 27, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, pelos motivos já expostos, deixo de conhecer da parte da consulta referente à solicitação de enquadramento dos procedimentos e exames médicos e hospitalares nominalmente indicados na inicial, bem como à questão da restituição de tributos supostamente pagos a maior.

24. Nada obstante, quanto, especificamente, à parte conhecida do feito, desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, se a interessada comprovar a existência de divergência de conclusões com relação a outra solução de consulta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, na forma do art. 48, §§ 5º a 8º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

25. Publique-se. Registre-se. Intime-se. Adote a unidade da RFB do domicílio tributário da consulente as medidas adequadas à observância do presente ato (art. 23, inciso V, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

*(assinatura digital)*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação