



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª
RF

Solução de Consulta nº 5.005 - SRRF05/Disit

Data 03 de maio de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

SERVIÇOS HOSPITALARES. AUXÍLIO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ apurado na forma do lucro presumido, 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, já os serviços de auxílio diagnóstico e terapia são aqueles previstos na Atribuição 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002.

É necessário que a pessoa jurídica atenda às normas da Anvisa, devendo dispor de ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 da Parte II da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

Os referidos percentuais não se aplicam à pessoa jurídica que não esteja organizada de fato e de direito como sociedade empresária; aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro, dentre os quais os serviços prestados em unidades hospitalares de terceiros; e 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).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 2016, Nº 195, 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, art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41; IN RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §1º, II, “a”, §§ 3º e 4º, art. 215, § 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2012, Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

SERVIÇOS HOSPITALARES. AUXÍLIO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. RESULTADO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para fins de aplicação do percentual de presunção de 12% (doze por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica com vistas à determinação da base de cálculo da CSLL apurada na forma do resultado presumido, 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; já os serviços de auxílio diagnóstico e terapia são aqueles previstos na Atribuição 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002.

É necessário que a pessoa jurídica atenda às normas da Anvisa, dentre as quais a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 da Parte II da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

Os referidos percentuais não se aplicam à pessoa jurídica que não esteja organizada de fato e de direito como sociedade empresária; aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro, dentre os quais os serviços prestados em unidades hospitalares de terceiros; e 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).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 36, de 206, Nº 195, DE 2019, E Nº 114, DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput*, § 1º, III, “a”, § 2º, e art. 20, *caput*; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, I; Lei nº 10.406, de 2002, art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41; IN RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38; IN 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 2012, Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos a consulta que verse sobre fato disciplinado em ato normativo publicado antes de sua apresentação.

Não produz efeitos a consulta que não descreva, completa e exatamente, a hipótese a que se referir e que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, inciso V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2007, art. 18, incisos VII, XI e XIV.

“DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE” (ARTS. 99 E 100 DO DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011).

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, atua no ramo de atividade relativo a consultas, tratamento médico, inclusive procedimento cirúrgico prestado a pacientes em regime ambulatorial e em regime de internação com atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, inclusive com prescrição de quimioterapia e serviços médicos executados a pacientes externos no interior de unidades hospitalares, e formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2 Afirma que se encontra organizada sob a forma de sociedade empresária limitada e que desenvolve atividades de prestação de serviços relativos a consultas, tratamento médico, procedimentos cirúrgicos prestados a pacientes em regime ambulatorial e em internação, com atendimento de apoio diagnóstico e terapia, prescrição de quimioterapia, e serviços executados a pacientes externos no interior de unidades hospitalares, recebendo dos hospitais de acordo com relatório de repasse analítico dos pacientes que em sua maioria são atendidos por meio de convênio médico.

3 Informa que, a partir do ano-calendário 2020, fez a opção pela tributação pelo lucro presumido, utilizando o coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no entanto, entende ser possível seu enquadramento como prestadora de serviços hospitalares, já que está constituída como uma sociedade empresária limitada, atende às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), se enquadra no art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, fazendo, assim, jus aos percentuais de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL de 8% e 12% respectivamente., com exclusão apenas das consultas médicas.

4 Cita, como fundamentação legal: “Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, caput, § 1º, inciso III, alínea “a”, e § 2º, e art. 20, caput, e incisos I e III; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 29, inciso I; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, arts. 29 e 41, inciso VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, arts. 30, 31 e 38, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 90 e 22; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 33, § 1º, inciso II, alínea “a”, §§ 3º e 4º, art. 34, § 2º, art. 215, § 1º § 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002.”

5 Por fim apresenta os questionamentos a seguir:

1) Com a nova redação conferida pela IN RFB n.º 1.234, de 2012, é correto afirmar que o conceito de serviços hospitalares passa a ser interpretado de forma objetiva, ou seja, privilegiando-se a natureza do serviço prestado em detrimento das características e da estrutura apresentadas pelo prestador?

2) Estando esta empresa prestando serviços de consultas, tratamento médico, inclusive procedimento cirúrgico prestado a pacientes em regime ambulatorial e em regime de internação com atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, inclusive com prescrição de quimioterapia, com serviços médicos executados a pacientes externos no interior de unidades hospitalares; se encaixa no previsto na Lei 11.727/2008, art. 29, inciso I, como serviços hospitalares de auxílio diagnóstico e terapia?

3) Organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária; e, atendendo as normas da Anvisa; faz jus pela prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido conforme no Art. 15 da Lei 9.249/1995, uma vez a exceção descrita no parágrafo 1º, inciso III, letra "a" do mesmo artigo quanto aos serviços hospitalares de auxílio diagnóstico e terapia?

Fundamentos

6 A solução de consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula.

7 Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consultante, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

8 Desse modo, não cabe à presente Solução de Consulta confirmar se a consultante deve utilizar certo percentual de presunção de lucro, já que isto configuraria prestação de assessoria fiscal por parte da RFB e não uma interpretação de uma norma tributária, situação não permitida pela legislação de regência.

9 A primeira questão trouxe a seguinte indagação:

1) Com a nova redação conferida pela IN RFB n.º 1.234, de 2012, é correto afirmar que o conceito de serviços hospitalares passa a ser interpretado de forma objetiva, ou seja, privilegiando-se a natureza do serviço prestado em detrimento das características e da estrutura apresentadas pelo prestador?

10 Em relação à questão nº 1, como a RFB já tratou do referido tema, cabe destacar que, nos termos do art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e que, de acordo com o seu art. 22, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

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

(...)

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

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

11 A mudança no conceito de “serviços hospitalares” foi analisada pela RFB por meio da SC Cosit nº36, de 19 de abril de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 10 de maio de 2016, reproduzindo-se parcialmente a seguir os Fundamentos e a Conclusão:

“Fundamentos

(...)

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.

(...)

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).”

(...)

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. (grifos nossos)

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. (grifos nossos)

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. (grifos nossos)

Conclusão

(...)

34.2 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).” (grifos nossos)

12 A Cosit se pronunciou sobre a matéria também na SC Cosit nº 195, de 10 de junho de 2019, publicada no DOU de 17 de junho de 2019, cujos Fundamentos e Conclusão estão parcialmente reproduzidos a seguir:

“SC COSIT nº 195, de 2019

Fundamentos

(...)

8. Importante consignar nesse último ponto que, em relação à caracterização dos serviços hospitalares, a decisão proferida nos embargos de declaração do Resp 1.116.399-BA deixou assentado que:

“Com efeito, a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, § 1º, III, “a”, da Lei 9.249/95, efetivamente, não abrange as simples atividades de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do estabelecimento hospitalar. Por conseguinte, também é certo que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas.

De fato, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido no RESP 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que:

Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico.

Pelas mesmas razões expostas, também não há falar em omissão a respeito das conclusões de que, para a obtenção da alíquota reduzida devem ser cumulados dois requisitos, a saber: (a) a prestação de serviços hospitalares e (b) que seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de suas atividades, tenha gastos diferenciados da simples prestação de atendimento, sem, todavia, haver necessidade de custos com internação de pacientes.

Isso porque tais conclusões decorrem da simples leitura do acórdão embargado, mormente porque em seu teor está integralmente transcrita a ementa do acórdão proferido no RESP 951-251-PR, da qual constam expressamente as premissas indicadas."

(grifos não constam do original)

9. Por sua vez, na ementa do Resp 951.251-PR fica clara a *ratio decidendi* utilizada pelo tribunal, segundo o qual a estrutura de custos das atividades prestadas determina a caracterização da fruição dos benefícios, afastado, portanto do conceito de serviços hospitalares as atividades que não possuam custos diferenciados dos simples atendimentos:

"6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes."

(...)

11. Em vista disso, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, em seu § 4º do art. 33 veio esclarecer que não se aplicam os percentuais reduzidos de presunção do lucro na hipótese de:

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).

(...)

Conclusão

14. Com base no exposto, soluciono a consulta afirmando que, para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), a serem aplicados sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica com

vistas à determinação, respectivamente, da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro apurados na forma do lucro presumido e do resultado presumido:

14.1. 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;

14.2. **não são considerados serviços hospitalares** as atividades que **não possuam custos diferenciados das simples consultas médicas, os serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro**, o serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e os serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (home care); e

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

14 Diante do exposto nas SC Cosit nº 36, de 2016, e nº 195, de 2019, responde-se à consulente que com a nova redação conferida à IN RFB nº 1.234, de 2012, o conceito de serviços hospitalares passou a ser interpretado de forma objetiva, privilegiando-se a natureza do serviço prestado, que deve se vincular às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002.

15 No entanto, cabe esclarecer que para fazer jus aos percentuais de presunção de 8% e 12% sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, manteve-se a necessidade de que a pessoa jurídica atue em conformidade com as normas da Anvisa, devendo **dispor de ambientes e profissionais que satisfaçam às determinações da Anvisa, nos termos do 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 2002**, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, além de manter-se organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária, pontuando-se que não configura sociedade empresária de fato quando há a simples prestação de serviços médicos realizada exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica, sem que haja uma organização econômica da atividade médica, em que a profissão intelectual constitua meramente um dos elementos da organização.

16 A segunda e a terceira perguntas questionam:

2) Estando esta empresa prestando serviços de consultas, tratamento médico, inclusive procedimento cirúrgico prestado a pacientes em regime ambulatorial e em regime de internação com atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, inclusive com prescrição de quimioterapia, com serviços médicos executados a pacientes externos no interior de unidades hospitalares; se encaixa no previsto na Lei 11.727/2008, art. 29, inciso I, como serviços hospitalares de auxílio diagnóstico e terapia?

3) Organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária; e, atendendo as normas da Anvisa; faz jus pela prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido conforme no Art. 15 da Lei 9.249/1995, uma vez a exceção descrita no parágrafo 1º, inciso III, letra "a" do mesmo artigo quanto aos serviços hospitalares de auxílio diagnóstico e terapia?

17 Em relação a essas questões, cabe trazer trechos da IN RFB 1.396, de 2013, a qual regulamenta o processo de consulta no âmbito da RFB. O artigo 18 da citada IN estabelece os requisitos diante dos quais se pode determinar se a consulta formulada produzirá os efeitos pretendidos ou não.

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

[...]

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

[...]

18 A consulta tributária deve contar com a descrição em detalhes do caso concreto e com todas as informações necessárias à elucidação da matéria, para ser considerada eficaz. No entanto, o que se vê nessas duas questões apresentadas é que não há uma descrição detalhada e objetiva dos serviços prestados, não ficando totalmente claro que tipo de atividade é realizada pela consulente e se todas as atividades são prestadas a pacientes fora do estabelecimento da consulente, em unidades hospitalares externas.

19 Nota-se também que a consulente relata que recebe “dos Hospitais de acordo com o Relatório de Repasse Analítico dos pacientes atendidos em sua maioria pelo convênio”, o que indica a utilização de unidades hospitalares que não lhe pertencem. Diante de tal afirmativa, seria necessário esclarecer quais dos serviços citados são prestados em sua própria unidade e quais seriam prestados em hospitais de terceiros para que fosse possível analisar, em conjunto com a descrição detalhada do serviço, a dúvida quanto aos dispositivos legais que tratam de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia.

20 Além disso, há uma certa confusão, por parte da consulente, entre os termos “serviços hospitalares” e “serviços de apoio diagnóstico e terapia” o que dificulta ainda mais a compreensão das perguntas apresentadas. Não há também na descrição nenhuma indicação

sobre como seriam prestados os serviços de “consultas” e/ou “prescrição de tratamento”, cujo conceito básico não se assemelha, em princípio, ao conceito de serviço de natureza hospitalar.

21 Percebe-se também que a natureza das referidas indagações nos moldes propostos, evidencia, na realidade, a demanda por assessoramento jurídico, função a que não se presta o instituto da consulta.

22 Desse modo, a consulta desatende requisitos essenciais, circunstância que impede a solução adequada da consulta, determinando, assim, a sua ineficácia, quanto às questões nº 2 e 3, nos termos do art. 18, incisos XI e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

23 Também é possível verificar o enquadramento no inciso VII da IN RFB nº 1.396, de 2013, quanto à ineficácia parcial da consulta dos trechos das questões 2 e 3 que tratam de serviço médico ambulatorial e dos serviços prestados fora do estabelecimento da consulente, em unidades hospitalares externas, tendo em vista que tais matérias já foram tratadas de forma literal em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da referida consulta, nos termos dos incisos II e III do § 4º do art. 33 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 (publicado no DOU de 16/03/2017).

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

[...]

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

[...]

§ 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).

24 Diante de todo o exposto, proponho a vinculação parcial da presente consulta às Soluções de Consulta Cosit nº 36, de 2016, e nº 195, de 2019, e a ineficácia das questões nº 2 e 3, com base nos incisos VII, XI e XIV da IN RFB nº 1.396, de 2013.

25 Esclareça-se que a Administração Tributária não deixa de dar auxílio aos contribuintes em relação às suas dúvidas de interpretação da legislação tributária; desse modo, quanto às questões ineficazes, pode a consulente refazer as perguntas em uma nova consulta tributária, detalhando todos os serviços prestados, a localização em que são prestados (se em ambiente de terceiros ou no estabelecimento da consulente), e relacionando os fatos concretos ao dispositivo legal específico em que houve dúvidas na interpretação, se a dúvida paira sobre o conceito de serviços hospitalares ou sobre o conceito de serviços de auxílio diagnóstico e terapia.

À Chefia da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente

MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Conclusão

26 Com base em todo o exposto declara-se a ineficácia da consulta quanto às questões nº 2 e 3, com base nos incisos VII, XI e XIV da IN RFB nº 1.396, de 2013, e soluciona-se a presente consulta quanto à parte considerada eficaz, respondendo que, para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), a serem aplicados sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica com vistas à determinação, respectivamente, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na forma do lucro presumido e do resultado presumido:

a) com a nova redação conferida à IN RFB nº 1.234, de 2012, o conceito de serviços hospitalares passou a ser interpretado de forma objetiva, privilegiando-se a natureza do serviço prestado, que deve se vincular 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;

b) é necessário que a pessoa jurídica atenda às normas da Anvisa, devendo dispor de ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 da Parte II da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal;

c) os referidos percentuais não se aplicam à pessoa jurídica que não esteja organizada de fato e de direito como sociedade empresária; aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro, dentre os quais os serviços prestados em unidades hospitalares de terceiros; e 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).

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit nº 36, de 2016, e nº 195, de 2019. Publique-se nos termos do inciso I do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO

Auditora-Fiscal da RFB-Chefe da Disit05

(Competência prevista no art. 22, Parágrafo Único, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013)