



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	247 – COSIT
DATA	23 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SERVIÇOS DE AUXÍLIO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. LUCRO PRESUMIDO. ATENDIMENTO ÀS NORMAS DA ANVISA. AMBIENTES DE TERCEIROS. *HOME CARE*.

A partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização dos percentuais de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia englobados na Atribuição 4 – Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia – da RDC Anvisa nº 50, de 2002, desde que a pessoa jurídica prestadora do serviço seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa.

O regime do art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, alcança sociedades que se utilizam da estrutura de terceiro, desde que elas sejam organizadas sob a forma empresária, de fato e de direito, com efetivo elemento empresarial, que obedeçam às normas da Anvisa, e que o ambiente onde seja prestado o serviço possua alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, em decorrência do disposto na Nota SEI nº 7.689/2021/ME.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 114, DE 2019 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 147, DE 20 DE JULHO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e § 1º, III, “a” e § 2º; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB nº 1.540, de 2015); IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33 e 34; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52; Parecer SEI nº 7.689/2021/ME; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SERVIÇOS DE AUXÍLIO DIAGNÓSTICO E TERAPIA. LUCRO PRESUMIDO. ATENDIMENTO ÀS NORMAS DA ANVISA. AMBIENTES DE TERCEIROS. *HOME CARE*.

A partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização dos percentuais de 8% e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia englobados na Atribuição 4 – Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia – da RDC Anvisa nº 50, de 2002, desde que a pessoa jurídica prestadora do serviço seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa.

O regime do art. 20 em conjunto com o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, alcança sociedades que se utilizam da estrutura de terceiro, desde que elas sejam organizadas sob a forma empresária, de fato e de direito, com efetivo elemento empresarial, que obedeçam às normas da Anvisa, e que o ambiente onde seja prestado o serviço possua alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, em decorrência do disposto na Nota SEI nº 7.689/2021/ME.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 114, DE 2019 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 147, DE 20 DE JULHO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e § 1º, III, “a” e § 2º, e art. 20; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33 e 34; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 30 (com redação dada pela IN RFB nº 1.540, de 2015); Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, Anexo, item 52; Parecer SEI nº 7.689/2021/ME; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Assunto: Normas de Administração Tributária

INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta formulada sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, inciso VII.

RELATÓRIO

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, atua na área de prestação de serviços médicos e 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. Informa atuar no ramo de urologia e cirurgia digestiva, prestando serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, e se constituir em uma sociedade empresária limitada, de fato e de direito, desse modo, entende fazer que aplicaria o percentual de 8% na apuração do lucro presumido e 12% na apuração da base de cálculo da CSLL, com base no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e art. 20, inciso III, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

3. Cita o art. 30 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, e questiona acerca da forma de comprovação do cumprimento dos requisitos de estrutura física previstos na RDC nº 50 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

4. Relata que além de serviços médicos prestados em seu próprio estabelecimento, também executa atividades médicas em salas alugadas dentro de hospitais. E questiona se o alvará sanitário para atividade médica seria suficiente para comprovar o cumprimento da estrutura física exigida pelo normativo da Anvisa.

5. Questiona se, na hipótese de não mais realizar a prestação de serviços hospitalares, mas apenas os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, haveria necessidade de cumprir apenas a Atribuição 4 da RDC Anvisa nº 50, não sendo necessário, o cumprimento das Atribuições nº 1, 2 e 3 do citado RDC.

6. Por fim, apresenta suas dúvidas nos seguintes termos:

1) O serviço de apoio ao diagnóstico e terapia realizado independente de serviço hospitalar faz jus à base de cálculo de 8% (oito por cento) para a apuração do IRPJ e de 12% (doze por cento) para a apuração da CSLL??

2) Tratando-se de redução de base de cálculo para o serviço de apoio ao diagnóstico e terapia, os requisitos de estrutura física devem seguir apenas aquilo descrito para a Atribuição 4 da RDC n. 50 da ANVISA?

3) Para a comprovação do requisito de estrutura física para fins de redução da base de cálculo – seja para serviço hospitalar, seja para serviço de apoio ao diagnóstico e terapia – basta a apresentação de alvará sanitário?

4) Em se tratando de serviço hospitalar prestado pela consulente dentro de espaço físico de terceiro, qual é o meio adequado à comprovação do cumprimento do requisito de estrutura física para a redução da base de cálculo? Basta o alvará do espaço físico em que foi prestado o serviço?

5) No que diz respeito aos requisitos previstos no Artigo único do Ato Declaratório Interpretativo n. 19/2007, relativo aos serviços hospitalares, qual é o meio de comprovação de cumprimento dos requisitos? Bastaria o alvará sanitário?

FUNDAMENTOS

7. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, 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.

8. 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 consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

9. Desse modo, não cabe à presente Solução de Consulta (SC) responder se a consulente deve utilizar certo percentual de presunção de lucro, já que isto configuraria prestação de assessoria fiscal por parte da RFB, situação não permitida pela legislação.

10. Inicialmente, cabe mencionar que a consulente não descreve com detalhes os serviços que presta, assim, a presente SC irá analisar as questões em tese.

11. Quanto ao primeiro questionamento, cabe esclarecer à consulente que a prestação de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, prestados independentemente da prestação de serviços hospitalares, e desde que cumpridos os demais requisitos legais, está submetida aos percentuais de presunção do lucro de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para o IRPJ e a CSLL, nos termos do art. 15, caput e § 1º, inciso III, alínea “a”, e do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

12. A RFB tratou do referido tema por meio da SC Cosit nº 114, de 26 de março de 2019, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 1º de abril de 2019, e por meio da SC Cosit nº 147, de 20 de julho de 2023, cuja ementa foi publicada no DOU de 31 de julho de 2023. Os fundamentos e conclusão das referidas SC Cosit encontram-se parcialmente reproduzidos a seguir:

SC Cosit nº 114, de 2019

Fundamentos

[...]

8.1. Cabe comentar que o art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a fim de acrescentar como exceção constante nessa alínea, **além dos serviços hospitalares**, os serviços “de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa”. Essa alteração entrou em vigor, segundo disposto no art. 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008, a partir de **1º de janeiro de 2009**.

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

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

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

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

[...]

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. (Grifou-se)

[...]

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; **(Grifou-se)**

[...]

SC Cosit nº 147, de 2023

FUNDAMENTOS

[...]

17. 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 prestação de serviços em geral, exceto os “serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas”, atividades cujas receitas se sujeitam ao percentual geral de 8% (oito por cento).

18. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 20, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 dessa Lei submetem-se à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta. Entretanto, visto que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia 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) –, prevista no inciso III do art. 20 dessa mesma Lei. Desse modo dispõem, conjugadamente, os arts. 33, § 1º, inciso II, alínea “a”, 34, § 2º, e 215, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

19. Não é demais frisar que “no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade” (art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

[...]

22. Compete assinalar, 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 serviços hospitalares e aos serviços de diagnóstico e terapia, 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).

23. Em conformidade o art. 33, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, “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” (grifou-se).

[...]

CONCLUSÃO

41. Ante o exposto apresentam-se as conclusões que se seguem.

42. 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, incisos I e III, da Lei nº 9.249, de 1995.

[...]

13. Ou seja, conforme a conclusão da SC Cosit nº 114, de 2019, combinada com a conclusão da SC Cosit nº 147, de 2023, a partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, pela sistemática do lucro presumido, desde que a pessoa jurídica prestadora do serviço seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa, em relação aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia englobados na Atribuição 4 – Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia – da RDC Anvisa nº 50, de 2002.

14. Considerando que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e que, de acordo com o seu art. 34, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada, vincula-se parcialmente a presente consulta às Soluções de Consulta Cosit nº 114, de 2019 e nº 147, de 2023:

15. Em relação aos questionamentos nº 2 e 3, importa destacar que caberia à consulente indicar os dispositivos normativos e expor, em relação à norma tributária, a dificuldade interpretativa existente, já que a inexistência de dúvidas de interpretação, por estar o tema disciplinado na legislação tributária, é justificativa para a ineficácia da consulta tributária, nos termos do inciso V do art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

[...]

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

[...]

16. O Parecer Normativo CST/SIPR nº 873, de 20 de julho de 1990, esclarece ser imprescindível para a eficácia da consulta a existência de dificuldades ou dúvidas na interpretação da legislação, já que matérias tratadas de forma clara pela legislação devem ser declaradas ineficazes.

A consulta é sempre relacionada com dificuldades, ou dúvidas na interpretação da legislação; destarte, será declarada ineficaz consulta sobre matéria tratada tão claramente em disposição de lei que não traria dúvidas sua imediata aplicação; nessa hipótese a consulta visaria a objetivos protelatórios. (Grifou-se)

17. Ou seja, é pressuposto da consulta tributária eficaz que a consulente especifique os trechos da norma pertinente ao tributo objeto da dúvida que confrontados com os fatos tenham ocasionado uma efetiva dúvida interpretativa, demonstrando a existência de obscuridade, ambiguidade ou controvérsia quanto à questão. No entanto, não é o que se observa nos questionamentos nº 2 e 3.

18. O § 3º do art. 33 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, em vigor anteriormente ao protocolo da consulta (17 de novembro de 2021), é claro ao dispor que dentre as normas da Anvisa

que devem ser atendidas está 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 2002, e que a comprovação do atendimento dessas normas deve ser feita por meio de alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

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

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

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

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

[...]

*§ 3º Para fins de aplicação do disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º, **entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.***

19. Assim, as questões 2 e 3 devem ser consideradas ineficazes, não produzindo efeitos, nos termos do art. 27, inciso VII da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

Seção II

Da Consulta Ineficaz

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

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

20. Além de responder à questão nº 4, importa também esclarecer o histórico normativo acerca da prestação de serviços hospitalares em ambientes de terceiros.

21. O inciso II do § 4º do art. 33 em conjunto com o art. 34 da IN RFB nº 1.700, de 2017, traz a utilização de ambiente de terceiros na prestação dos serviços hospitalares ou de auxílio diagnóstico

e terapia como impedimento à aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) de presunção do lucro e do resultado, respectivamente.

Art. 33 [...]

[...]

§ 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

[...]

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.

(...)

§ 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).

22. No entanto, tal restrição foi revista, com efeitos a partir de 9 de junho de 2021, por meio da publicação do Parecer SEI nº 7.689/2021/ME, o qual complementou a análise do Recurso Especial (REsp) do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nº 1.116.399/BA, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de que a utilização de ambiente de terceiro por sociedade empresária, por si só, não pode ser empecilho aos percentuais reduzidos de presunção do lucro, desde que a sociedade que presta serviço de assistência à saúde realmente possua elemento de empresa e que a estrutura onde seja prestado o serviço esteja de acordo com as normas da ANVISA, com alvará de funcionamento, conforme trechos a seguir:

14. Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, textualmente condiciona a aplicação do benefício à prestação dos serviços em ambiente desenvolvido de acordo com a Resolução Anvisa RDC nº 50, de 2002, excluindo-o das pessoas jurídicas organizadas sob a forma de sociedade simples, daquelas que prestam serviços com a utilização de ambiente de terceiros e das prestadoras de serviço “Home Care”:

[...]

17. A Nota SEI nº 6/2020/PDF/PRFN5/PGFN-ME aponta a existência de diversas ações judiciais que questionam a validade do art. 4º, §10, da IN RFB 1515, de 2014 (atualmente art. 33, § 4º, II e III da IN RFB 1700, de 2017) com julgamento procedente a favor dos contribuintes (inclusive em sede recursal), admitindo a aplicação dos percentuais reduzidos para o cálculo de IRPJ e CSLL a empresas que prestam serviço hospitalar em estabelecimento de terceiro ou serviços de Home Care, desde que cumpridos os demais requisitos legais e regulamentares.

18. Nos julgados listados, há expressa menção ao REsp 1.116.399/BA e ao efeito vinculante do julgamento proferido na sistemática dos recursos repetitivos,

ressaltando que a norma deve ser interpretada pelo critério objetivo concernente ao serviço prestado (assistência à saúde) e não a partir das características ou da estrutura do contribuinte (critério subjetivo).

19. *A partir dos julgados listados, considera que a jurisprudência compreende que o art. 4º, §10, da IN RFB 1515, de 2014 (atualmente art. 33, § 4º, II e III da IN RFB 1700, de 2017) contraria o que decidido pelo STJ no REsp 1.116.399/BA, apontando dificuldade de submissão da controvérsia ao STJ (por se tratar de dispositivo de instrução normativa e em razão das súmulas 5 e 7 daquele tribunal).*

20. ***De fato, a exigência de estrutura própria e a vedação do regime especial de tributação às empresas que prestam serviços de Home Care extrapolam os contornos da Lei nº 9.249, de 1995, assim como a decisão proferida pelo STJ no REsp 1.116.399/BA. (Grifos nossos)***

[...]

22. *No julgamento do REsp nº 951.251/PR (adotado nos fundamentos do REsp 1.116.399/BA), o STJ consignou que “a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmudar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo”. Do voto relator do REsp 951.251/PR ainda se extrai o seguinte:*

“a mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador – capacidade de realizar internação de pacientes –, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada”.

(...)

“não há dúvida de que a norma legal em exame não teve em mira os custos do contribuinte, mas a natureza do serviço – essencial à população –, considerado direito fundamental, que é a saúde, previsto na Carta Magna”

(...)

“não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido”.

[...]

25. ***Ainda que as normas da ANVISA condicionem a emissão de alvará de funcionamento ao atendimento de regras que correspondem ao ambiente em que prestados os serviços, não há na lei a indicação de que o local da prestação do serviço seja próprio, muito embora a utilização de ambiente de terceiro possa ser um indicativo de que a sociedade não apresenta elemento de empresa (art. 966 do Código Civil). (Grifos nossos)***

26. ***É dizer, se a sociedade empresária presta serviço de assistência à saúde se utilizando de estrutura de terceiro, desde que essa estrutura esteja de acordo com as normas da ANVISA, com alvará de funcionamento, o fato de não possuir estrutura própria, por si só, não pode ser empecilho ao regime do art. 15, §1º, III, “a, c/c art. 20 da lei nº 9.249, de 1995. Os gastos com a estruturação e manutenção de uma***

estrutura hospitalar própria não são o parâmetro a ser adotado para a concessão do benefício, mas a prestação de serviços de assistência à saúde, que, após a Lei nº 11.727, de 2008, devem ainda ser realizados por sociedade empresária que atenda as normas da ANVISA. (Grifos nossos)

[...]

34. Atenta-se, contudo, que a ausência de estrutura própria pode ser um indicativo de que a sociedade não apresenta elemento de empresa e está utilizando de uma suposta estrutura empresária para se valer do regime de tributação do art. 15, §1º, III, “a”, c/c art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995.

[...]

23. O citado Parecer SEI encaminhou pela alteração dos itens 1.12 “c)” e 1.22 “g” da lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, constante no site oficial deste órgão¹, de modo a ser incluída a observação 4, nos termos a seguir:

OBSERVAÇÃO 4: o acórdão proferido no REsp 1.116.399/BA impede sejam impostas limitações relacionadas aos serviços de Home Care e às sociedades que desempenham atividade com a utilização da estrutura de terceiro, muito embora essa última situação possa indicar que a sociedade não apresenta elemento de empresa. Referência: Parecer SEI nº 7689/2021/ME

24. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, regulamenta o disposto no art. 19, §§ 4º, 5º e 7º Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, os quais preveem a vinculação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários (RE) com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais (REsp) Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), atualmente tal vinculação está prevista no art. 19-A, inciso III, da referida lei. Nos termos do art. 3º da citada Portaria Conjunta, a manifestação da PGFN dar-se-á por meio de notas explicativas, que conterão a delimitação da matéria decidida e os esclarecimentos e orientações sobre questões suscitadas pela RFB:

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.

[...]

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

¹ <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-20-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016#1.22>

[...]

§ 7º A PGFN manterá lista atualizada, acessível à RFB, contendo os temas definidos em sede de recursos submetidos à sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, em relação aos quais as suas unidades se encontrem dispensadas de contestar e recorrer, por força do inciso V do art. 1º da Portaria PGFN nº 294, de 22 de março de 2010, bem como em relação aos quais haja orientação expressa da PGFN no sentido de que o tema continuará sendo objeto de contestação e recurso.

§ 8º A lista de que trata este artigo poderá conter situações específicas, para as quais o entendimento judicial não se aplica, e orientação sobre eventual modulação de efeitos.

[...]

25. Desse modo, a partir de 9 de junho de 2021, a RFB ficou vinculada ao entendimento, proferido pela PGFN, quanto ao REsp nº 1.116.399/BA, de que o regime do art. 15, § 1º, III, “a”, em conjunto com o art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995, alcança sociedades que se utilizam da estrutura de terceiro, desde que elas sejam organizadas sob a forma empresária, de fato e de direito, com efetivo elemento empresarial, e que obedeçam às normas da Anvisa, e que o ambiente onde seja prestado o serviço possua alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

26. A RFB já esclareceu acerca da ausência do elemento empresarial das sociedades num trecho da SC Cosit nº 227, de 29 de outubro de 2015, nos termos a seguir:

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

27. Ou seja, para a configuração efetiva de uma sociedade com elemento empresarial, e não apenas nominalmente, “*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*”, conforme bem explanado pela SC Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016.

28. Passa-se à análise da questão nº 5, que busca esclarecer os meios de comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no Artigo único do ato Declaratório interpretativo nº 19, de 7 de dezembro de 2007.

29. A SC Cosit nº 36, de 2016, analisou muito bem o histórico das normas quanto à mudança no conceito de serviços hospitalares, como se vê nos trechos dos fundamentos citados a seguir:

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.

[...]

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:

[...]

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.

[...]

30. Assim, com a vinculação da RFB à decisão proferida no REsp nº 1.116.399/BA, com a edição da Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, o disposto no ADI RFB nº 19, de 2007, passou a não mais vincular o entendimento da Fazenda nacional. Diante disso, percebe-se a perda de objeto da questão nº 5.

31. Diante de todo o exposto, cumpre destacar que cabe à consulente avaliar cada uma das atividades que desenvolve e identificar se elas se referem a serviços vinculados aos prestados pelos hospitais, abrangidos nas atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002, ou nas atividades de auxílio diagnóstico e terapia, previstas na atribuição 4 da referida Resolução, além de verificar se alguma atividade se enquadra nas situações que não caracterizam atividades hospitalares e nem de auxílio diagnóstico e terapia, como as consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, devendo também atestar sua natureza efetivamente empresarial e a obediência às normas da Anvisa. Em relação aos serviços hospitalares ou de auxílio diagnóstico e terapia realizados em ambiente de terceiros, destaca-se a vinculação da RFB, a partir de 9 de junho de 2021, ao Parecer SEI nº 7.689/2021/ME, sendo necessária a comprovação de que o ambiente em que o serviço hospitalar ou de auxílio diagnóstico e terapia é prestado possui alvará de vigilância sanitária estadual ou municipal.

CONCLUSÃO

32. Com base em todo o exposto, declara-se a perda de objeto da questão 5 e a ineficácia da consulta quanto às questões nº 2 e 3, tendo em vista o art. 27, inciso VII da IN RFB nº 2.058, de 2021, respondendo à consulente, quanto à parte considerada eficaz, que:

32.1. A partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia englobados na Atribuição 4 – Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia – da RDC Anvisa nº 50, de 2002, desde que a pessoa jurídica prestadora do serviço seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa;

32.2. Em decorrência do disposto na Nota SEI nº 7.689/2021/ME, a RFB vincula-se ao entendimento de que o acórdão proferido no REsp 1.116.399/BA impede que sejam impostas limitações relacionadas às sociedades que desempenham atividade com a utilização da estrutura de terceiro, desde que organizadas sob a forma empresária, possuindo efetivamente o elemento empresarial, e obedeçam às normas da ANVISA, e que o ambiente onde seja prestado o serviço possua alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

Assinatura digital

MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à SC Cosit nº 114, de 2019 e à SC Cosit nº 147, de 2023. Declaro a ineficácia da consulta quanto às questões nº 2 e 3, nos termos do inciso VII do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da mencionada IN. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit