



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial

PARECER SEI Nº 7689/2021/ME

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.116.399/BA. Tema 217.

Tese firmada: *Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), devendo 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”.*

O regime do art. 15, §1º, III, “a”, c/c art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995, alcança serviços de *Home Care* e sociedades que se utilizam da estrutura de terceiro, desde que organizadas sob a forma empresária e obedeçam as normas da AVISA, possuindo alvará de funcionamento.

Processo SEI nº 12883.101839/2020-15

I

1. Esta Coordenação-Geral de Representação Judicial foi suscitada a se manifestar acerca da tese firmada no **REsp 1.116.399/BA**, julgado na sistemática dos recursos repetitivos (Tema 217):

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas

aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

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".

4. Ressalva de 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.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

(REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010)

2. A decisão encerra a interpretação do STJ do termo "*serviços hospitalares*", para fins de recolhimento de IRPJ e CSLL nos percentuais reduzidos (8% e 12% da receita bruta, respectivamente – art. 15, §1º, III, "a", c/c art. 20 da Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995), apontando as seguintes premissas:

- a) a interpretação deve ser objetiva, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte (assistência à saúde);
- b) não se pode exigir o cumprimento de requisitos não definidos em lei, a exemplo de estrutura que permita a internação de pacientes;
- c) o serviço não necessariamente tem que ser prestado no interior do estabelecimento hospitalar;
- d) estão excluídas as consultas médicas, ainda que realizadas no ambiente hospitalar; e
- e) a redução de alíquota não alcança toda a receita bruta da empresa genericamente considerada, mas somente a decorrente da atividade alcançada pelo benefício fiscal.

3. O acórdão analisou a redação original do art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, antes dos acréscimos promovidos pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008[1]:

§ 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;

4. A partir das alterações promovidas pela Lei nº 11.727, de 2008, exige-se ainda que o prestador do serviço esteja organizado sob a forma de sociedade empresária e que atenda as normas da Anvisa, além disso, foram nominadas diversas atividades alcançadas pela norma:

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;

5. O tema foi tratado na **Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, item 52 do seu anexo**, e incluído em lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, para aplicação na esfera administrativa:

52 - RESP 1.116.399/BA

Relator: Min. Benedito Gonçalves

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: Laboratório de Análises João Pinto Cunha S/C Ltda

Data do Julgamento: 28.10.2009

Resumo: Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Para fins de redução da alíquota, 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". 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.

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).

OBSERVAÇÃO 2: Deve ser apresentada contestação e interposto recurso quando se tratar de sociedade simples, tendo-se em vista a alteração introduzida pela Lei 11.718/08 no art. 15, III, da Lei 9.249/95, segundo a qual a alíquota reduzida será aplicável apenas quando a prestadora de serviços for organizada sob a forma de sociedade empresária.

OBS: Transitou em julgado em 27/01/2010.

* Data da Inclusão: 15/12/2010

6. Em resposta a questionamento formulado pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região (PRFN3), foi emitida a **Nota PGFN/CRJ/Nº 359/2017**, a explicar o alcance da expressão *“demandas decididas anteriormente à sua vigência”*, constante do resumo dos itens 1.12 “c” e 1.22 “g” da Lista de Dispensa de contestar e recorrer da PGFN, coincidentes com o item 52 do anexo da Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012. Foram promovidos ajustes no conteúdo da dispensa que passou a ter a seguinte redação:

Resumo: Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Para fins de redução da alíquota, 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". Ficou consignado 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.

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 nº 803.140).

OBSERVAÇÃO 2: para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2009, deve-se atentar para a incidência da nova redação do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, considerando a alteração promovida pela Lei nº 11.727/2008 (art. 29 c/c art. 41, VI). Portanto, a partir de tal marco, a prestadora dos serviços referidos na alínea em comento deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária (excluídas, portanto, as sociedades simples e os empresários individuais) e atender às normas da ANVISA. Vide REsp 1606437/SC, AgRg no REsp 1538506/SC, AgRg no REsp 1506187/PR, AgRg no REsp 1383586/RS, AgRg nos EDcl no REsp 1369745/RS, dentre outros.

7. Mais recentemente, foi editada a **Súmula CARF nº 142, de 18 de dezembro de 2020**: *“Até 31/12/2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se simples consultas médicas”*. O conteúdo do enunciado tem efeito vinculante (arts. 18-A e 19, VII, da Lei nº 10.522, de 2002) e apenas reforça a decisão proferida pelo STJ no REsp 1.116.399/BA.

II

8. A Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região (PRFN5) questionou o alcance das alíquotas reduzidas às empresas que prestam serviços com utilização de ambiente de terceiro e serviços de *Home Care*, apontando a negativa da Receita Federal do Brasil.

9. De acordo com a **Solução de Consulta nº 57, de 30 de dezembro de 2013**, os serviços de *Home Care* não estão alcançados pelos percentuais reduzidos do art. 15, §1º, III, “a”, e art. 20 da Lei nº 9249, de 1995. Para a Cosit, “*o conceito de serviços hospitalares está correlacionado à estrutura física de hospital ou a entidades hospitalar, capaz de abranger e exercer o complexo de atividades que proporcionem o internamento do paciente para tratamento de saúde, com a oferta de todos os processos exigidos para a prestação de tais serviços*”.

10. Fundamenta seu posicionamento na legislação tributária complementar (art. 100 do CTN), mais especificamente o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 19, de 10 de dezembro de 2007, “*que afirmou a importância da estrutura física e material do estabelecimento na conceituação dos serviços hospitalares*”, e a Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012, para a qual, a caracterização de um serviço como hospitalar pressupõe seja “*prestado por um estabelecimento assistencial de saúde, o qual, nos termos da RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, deve possuir um local físico, desenvolvido de acordo com a Parte II – Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde – Item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da citada Resolução, o que não condiz com a situação relativa aos serviços de internação domiciliar (home care)*”. Acrescenta que a IN RFB nº 1234, de 2012, equipara a serviços hospitalares, “*mesmo desenvolvidos fora da unidade de estabelecimento assistencial de saúde, apenas os serviços pré-hospitalares de urgência realizados por UTI móvel ambulância tipo ‘D’ ou aeronave de suporte médio tipo ‘E’ e os serviços de emergência executados em ambulâncias (tipos ‘A’, ‘B’, ‘C’ e ‘F’), que possuam médicos e equipamentos para oferecer ao paciente suporte avançado de vida*”.

11. A **Solução de Consulta nº 36, de 26 de fevereiro de 2015**, fez um histórico dos normativos das RFB que trataram do tema e apontou a necessidade de o conceito de “*serviços hospitalares*” “*guardar harmonia com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.116.399/BA, julgado no rito dos recursos repetitivos*”.

12. Considerando as exigências introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008, especificamente quanto à necessidade de atendimento às normas estabelecidas pela Anvisa, considerou que “*o prestador de serviço deve dispor de ambientes e profissionais que satisfaçam as determinações da Agência, delineada na Parte II – Programa Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC Anvisa nº 50, de 2002*”. Em relação à necessidade de o prestador dos serviços estar organizado sob a forma de sociedade empresária, pondera ser “*imprescindível que ela exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante a alocação dos fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia. 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*”. Em acréscimo, pontua que “*os percentuais reduzidos somente se aplicam à pessoa jurídica que se encontre organizada, de fato e de direito, como sociedade empresarial*”.

13. A **Solução de Consulta nº 227, de 29 de outubro de 2015**, reitera os termos da Solução de Consulta nº 36, de 2015, atentando mais uma vez para a necessidade de observância das exigências descritas na ADI RFB nº 19, de 2007, e na RDC Anvisa nº 50, de 2002. Aduz ainda que “*os serviços prestados pela consulente somente seriam considerados serviços hospitalares se fossem prestados em estabelecimento próprio que dispusesse de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantisse atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuísse serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de*

laboratório e radiologia, serviços de cirurgia, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos. Denota-se, portanto, que os serviços hospitalares devem ser executados dentro do ambiente físico do estabelecimento de saúde da consulente, prestados sob sua subordinação técnica e administrativa, como pessoa jurídica titular do empreendimento”. Conclui, portanto, ser essencial que a atividade seja prestada em estabelecimento próprio e que as sociedades simples estão excluídas das alíquotas reduzidas.

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”:

IN RFB nº 1700/2017:

Art. 33

(...)

§ 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).

15. Essas exigências já constavam expressamente da **Instrução Normativa RFB 1515, 26 de novembro de 2014**, desde as alterações promovidas pela IN RFB nº 1556, de 31 de março de 2015:

IN RFB 1515/2014:

Art. 4º

(...)

§ 9º-A Para fins de aplicação do disposto na alínea “a” do inciso II do § 2º, 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.

§ 10. O disposto na alínea “a” do inciso II do § 2º não se aplica, inclusive:

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).

16. Importante ainda ressaltar a **Solução de Consulta nº 263, de 18 de dezembro de 2018**, a tratar da situação da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI). Considerando que o benefício legal se aplica a sociedades (arts. 981 e 982 do Código Civil) e a EIRELE (art. 980-A do Código Civil) é constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, a ela não se aplicam os percentuais reduzidos do art. 15, §1º, “a”, c/c art. 20 da Lei 9.249, de 1995.

III

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[2]).

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.

21. Para o STJ, o termo “*serviços hospitalares*” deve ser interpretado de forma objetiva, relacionando-se a atividades de assistência à saúde. Quando a mesma decisão informa que tais atividades não necessariamente são desempenhadas em ambiente hospitalar e que é desnecessário que o contribuinte mantenha estrutura que garanta a internação de pacientes, abre-se espaço a uma maior gama de atividades que se prestam àquele fim:

“(…) 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”.

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 transmutar 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”.

23. Apesar de o REsp 1.116.399/BA referir-se à redação original do dispositivo, sem analisar as condições introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008 (organizar-se sobre a forma empresária e observar as normas da ANVISA), como as novas exigências não se referem aprioristicamente à estrutura física do contribuinte e não se confundem com o termo “serviços hospitalares”, suas conclusões mantêm-se válidas e alcançam as relações jurídicas firmadas antes ou após a alteração legislativa.

24. Mesmo tendo sido introduzidas condições subjetivas ao regime do art. 15, §1º, III, “a, c/c art. 20 da lei nº 9.249, de 1995, essas novas condições não transmudam o alcance do termo “serviços hospitalares”, já definido pelo STJ em sede recurso repetitivo.

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).

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.

27. Veja-se que as consultas médicas foram afastadas do benefício legal não porque são realizadas em ambiente de terceiro e sim porque o tribunal considerou que essa atividade não atende ao conceito de “serviço hospitalar”.

28. Para o STJ, “a redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal” (REsp 951.251/PR, adotado nos fundamentos do REsp 1.116.399/BA).

29. Os normativos da RFB pretendem limitar o alcance da norma a contribuintes que disponham de uma estrutura física cujo custo operacional “justifique” o benefício fiscal. Num primeiro momento, exigiu-se a capacidade de internação de pacientes, o que o STJ entendeu extrapolar o texto da Lei nº 9.249, de 1995; num segundo momento, foram introduzidas restrições que se referem à exigência de estrutura própria e vedação às atividades de *Home Care*.

30. Ocorre que o STJ decidiu de forma categórica que o custo operacional não é o fator decisivo à adoção do regime do art. 15, §1º, III, “a”, c/c art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995, mas a prestação de “serviços hospitalares” (entendidos como atividades voltadas diretamente à promoção da saúde, excluindo-se as consultas médicas).

31. No caso dos serviços de *Home Care*, não há dúvidas de que as atividades desempenhadas se prestam à assistência à saúde, tratando-se de uma extensão do serviço hospitalar. Esse, aliás, é o posicionamento da primeira Turma do TRF5:

“O sistema Home Care foi desenvolvido como extensão do tratamento hospitalar, visando ao bem estar do paciente, à melhora de suas condições de vida, e à contribuição para a sua cura, uma vez que, além de evitar infecção hospitalar a permanência do paciente no seio da família produz notórios benefícios para a sua recuperação, o que demanda a aquisição de medicamentos e produtos necessários para a manutenção da saúde e do bem maior que é a

vida do paciente” (TRF5 – Processo 0803908-17.2016.4.05.8400, 1ª Turma, Julgamento: 14/5/2019)

32. A exigência de estrutura própria e a exclusão dos serviços de *Home Care* contrariam a Lei nº 9.249, de 1995, e a decisão proferida pelo STJ no REsp 1.116.399/BA. O contribuinte que presta serviços de assistência à saúde, organizado sob a forma empresária, pode atuar utilizando-se da estrutura própria ou de terceiro, e, estando autorizado por alvará de funcionamento pela ANVISA, poderá utilizar-se do regime do art. 15, §1º, III, “a”, c/c art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995.

33. Aliás, a concessão de alvará de funcionamento atentará a todas os normativos da ANVISA que não só a Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro 2002 (referenciada nos normativos da RFB), a exemplo da Resolução RDC nº 11, de 26 de janeiro de 2006, que diz respeito aos requisitos exigidos pelo órgão para a prestação de serviços de *Home Care* (como ressaltado pela Nota SEI nº 6/2020/PDF/PRFN5).

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.

IV

35. Feitas as considerações acima, tem-se que 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 para fins do regime do art. 15, §1º, III, “a”, c/c art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995.

36. Deve-se atualizar a lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, constante do *site* oficial deste órgão na *internet*, nos seguintes termos:

1.22 – Imposto de Renda (IR)

g) Alíquotas reduzidas – Serviços hospitalares

Resumo: Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Para fins de redução da alíquota, 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". Ficou consignado 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.

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 nº 803.140).

OBSERVAÇÃO 2: para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2009, deve-se atentar para a incidência da nova redação do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, considerando a

alteração promovida pela Lei nº 11.727/2008 (art. 29 c/c art. 41, VI). Portanto, a partir de tal marco, a prestadora dos serviços referidos na alínea em comento deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária (excluídas, portanto, as sociedades simples e os empresários individuais) e atender às normas da ANVISA. Vide REsp 1606437/SC, AgRg no REsp 1538506/SC, AgRg no REsp 1506187/PR, AgRg no REsp 1383586/RS, AgRg nos EDcl no REsp 1369745/RS, dentre outros.

Referência: Nota PGFN/CRJ/Nº 539/2017

OBSERVAÇÃO 3: "Nos termos do art. 33, § 3º, da IN RFB 1700/2017, 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".

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

37. A presente manifestação deve ser encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil e amplamente divulgada no âmbito da carreira de Procurador da Fazenda Nacional.

À consideração superior.

ANDREIA MACHADO CUNHA

Procuradora da Fazenda Nacional

[1] “Quanto ao mais, nos termos relatados, a controvérsia dos autos reside na discussão a respeito da forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL, preconizada pelo artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", com redação anterior à vigência da Lei 11.727/2008, combinado com o artigo 20 da mesma lei”.

[2] Súmula 5 STJ: A simples interpretação de cláusula contratual não enseja recurso especial.

Súmula 7 STJ: A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.



Documento assinado eletronicamente por **Andréia Machado Cunha, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 20/05/2021, às 14:53, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **15914037** e o código CRC **8D763A71**.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial

DESPACHO

Processo nº 12883.101839/2020-15

Ponho-me de acordo com o Parecer SEI nº 7689/2021/ME (Doc. SEI nº 15914037), que fixou o entendimento de que o acórdão proferido no REsp 1.116.399/BA (repetitivo) impede que sejam impostas limitações relacionadas aos serviços de *Home Care* e às sociedades que desempenham atividade com a utilização da estrutura de terceiro, desde que organizadas sob a forma empresária e obedeçam as normas da ANVISA, possuindo alvará de funcionamento.

Se aprovado, para além dos encaminhamentos já apresentados, sugiro que sejam feitas também as alterações pertinentes no item 1.12 c), da lista de dispensa de contestar e recorrer no sítio da PGFN na internet.

Brasília, 07 de junho de 2021.

Documento assinado eletronicamente

LUCAS SILVEIRA PORDEUS

Coordenador de Consultoria Judicial

Aprovo. Encaminhe-se como proposto.

Documento assinado eletronicamente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial



Documento assinado eletronicamente por **Lucas Silveira Pordeus, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 07/06/2021, às 13:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGAJUD**, em 08/06/2021, às 22:36, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **16258073** e o código CRC **733AF843**.

