



---

## Solução de Consulta nº 175 - Cosit

**Data** 31 de maio de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

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

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SC COSIT Nº 114, DE 26 DE MARÇO DE 2019.

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

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

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL devida pela pessoa jurídica tributada com base no resultado presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e

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

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SC COSIT Nº 114, DE 26 DE MARÇO DE 2019.

## Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, no que se refere à apuração das bases de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sob a sistemática do lucro presumido.

2. A consulente informa que, dentre as atividades que realiza, encontra-se a prestação de serviços de exames de colposcopia e vídeo colposcopia. Expressa entendimento de que as receitas correspondentes se enquadram na hipótese de percentuais reduzidos, aplicáveis na sistemática do lucro presumido, para fins de apuração do IRPJ - com percentual reduzido de 32% para 8% -, e da CSLL - de 32% para 12% -, em relação a atividades de serviços de auxílio diagnóstico.

3. Acrescenta que se organiza sob a forma de sociedade empresária, cujo estabelecimento possui a estrutura física exigida nos termos estabelecidos pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

4. Como fundamentação legal faz referência ao seguinte: art. 15, caput e §§ 1º, III, “a” e 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008; ADI RFB nº 19, de 2007, e Instruções Normativas RFB nº 1.234, de 2012 e 1.700, de 2017, arts. 30 e 31 e Código Civil, arts. 966 e 982.

5. Diante do exposto, questiona se está correto seu entendimento de que atende aos requisitos para aplicar os percentuais reduzidos, nos termos dos fundamentos legais apontados.

## Fundamentos

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

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

8. O **processo de consulta** se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida concernente ao sentido da norma, para a sua correta aplicação a fato concreto. As soluções de consulta integram o arcabouço da legislação tributária, com a função de esclarecer o entendimento nas situações que requeiram esse esforço interpretativo.

8.1 Destarte, referido instituto não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pela consulente, portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativos da legislação tributária.

8.2 Por isso, os requisitos estabelecidos pelas regras disciplinadoras dessa espécie de procedimento têm características voltadas para o tratamento de situações condizentes com esse escopo de esclarecimento sobre a interpretação da legislação. O desatendimento de tais requisitos caracteriza situação diversa dos propósitos do trâmite do processo de consulta.

9. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

10. Sobre o tema, já decidiu a Solução de Consulta nº 114, de 26 de março de 2019, disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action> >, que

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

a) o valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração (trimestre);

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

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

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

b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de

receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.

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

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a **trinta e dois por cento**.

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo “D”) ou em aeronave de suporte médico (Tipo “E”); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos “A”, “B”,

“C” e “F”, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

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

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

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

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

§ 4º O disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º não se aplica:

I - à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;

II - aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro; e

III - à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (home care).

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

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

(...)

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

(...)

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

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em

cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

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

(...)

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

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

15.1.2. De acordo com essas Soluções, a norma introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, incluiu como gênero (no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995) os “serviços de auxílio ao diagnóstico e terapia”, pertencentes à “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao **Apoio ao Diagnóstico e Terapia**” (grifou-se) do anexo da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, mas listou apenas algumas espécies desse gênero.

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

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

(...) entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal

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

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

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

c) à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (home care).

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

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

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

(...)

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

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

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

16.3. Em suma, a constituição da pessoa jurídica formalmente como sociedade empresária, por si só, não lhe atribui o tratamento que a lei estabelece como

exclusivo às sociedades empresárias; ela precisa estar efetivamente assim organizada, de direito e de fato.

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

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

## Conclusão

13. Com base no exposto, soluciono a consulta afirmando que

13.1. 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.

13.2. Caso não atendidos esses requisitos, ambos os percentuais serão de 32% (trinta e dois por cento) – arts. 25, inciso I, e 29, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 15, caput, e § 1º, inciso III, alínea “a”, e 20, caput, da Lei nº 9.249, de 2005; e arts. 29 e 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008.

Assinado digitalmente  
JANSEN DE LIMA BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit02

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

Assinado digitalmente  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador da Cotir

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador-Geral da Cosit