Solução de Consulta nº 4.034 - SRRF04/Disit

Data 26 de agosto de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ no regime de tributação com base no lucro presumido, aplica-se o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de anestesiologia com utilização, na espécie, de ambiente de terceiro.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 260, DE 26 DE MAIO DE 2017, E Nº 114, DE 26 DE MARÇO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33 e 215 ; Resolução da Diretoria Colegiada Anvisa nº 50, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL no regime de tributação com base no resultado presumido, aplica-se o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de anestesiologia com utilização, na espécie, de ambiente de terceiro.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 260, DE 26 DE MAIO DE 2017, E Nº 114, DE 26 DE MARÇO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33 e 215 ; Resolução da Diretoria Colegiada Anvisa nº 50, de 2002.

Relatório

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica acima qualificada. Inicialmente, afirma estar devidamente registrada como sociedade empresária na junta comercial e atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, conforme alvará sanitário de certa sociedade beneficente que identifica e registro próprio no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES. Alega que, através de seus sócios, presta exclusivamente serviços de anestesia em cirurgias realizadas "dentro do ambiente hospitalar".

2. Articula que visa reconhecer a natureza hospitalar de suas atividades, para utilizar os coeficientes reduzidos de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, no regime de tributação com base no lucro e resultado presumidos, nos termos dos arts. 15, § 1º, III, "a", e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

3. O processo vem instruído com cópias dos seguintes documentos: comprovante de inscrição no CNPJ (fl. 5); alteração contratual consolidada (fls. 6-9); certificado de regularidade de inscrição no Conselho Regional de Medicina (fl. 10); licença de funcionamento expedida pela Vigilância Sanitária para estabelecimento distinto do da consulente (fl.11); alvará de licença expedido pela Prefeitura Municipal para a interessada (fl. 12); cópia de acórdão judicial proferido nos autos de uma apelação cível, relativo a contribuinte diverso da consultante (fls. 18-22).

4. A peticionante colaciona a Resolução da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, e, às fls. 14-15, a Solução de Consulta Cosit nº 36, de 19 de abril de 2016. De seguida, interroga se atende aos requisitos caracterizadores da atividade hospitalar e se está autorizada a utilizar os coeficientes de presunção do lucro e do resultado presumidos de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente.

5. A final, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. Esse é o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

7. Cumpre sublinhar que o feito sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, salienta-se que a consulta não suspende o prazo de recolhimento de tributo retido na fonte nem o de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo

enquadramento na hipótese abrangida pela correspondente resposta, a teor do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e dos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

8. Neste rumo, cabe recordar estes trechos da Solução de Consulta Cosit nº 114, de 26 de março de 2019, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial (Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º), com ementa publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 1º de abril de 2019:

> 5.2. Portanto, esta Solução de Consulta limitar-se-á a prestar esclarecimentos à consulente relativamente à interpretação do dispositivo por ela apontado (art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995), adotada pela RFB, levando em consideração a sua atividade. Competirá a ela própria, diante desses esclarecimentos, avaliar se cumpre os requisitos estabelecidos na legislação para aplicação dos mencionados percentuais reduzidos, o que, por evidente, é passível de aferição pela Administração Tributária, mediante procedimento de fiscalização.
> 6. A base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela soma das seguintes parcelas (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):
> a) o valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração (trimestre);
> b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.
> 7. No que concerne à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, o art. 29, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que ela corresponderá à soma, no período de apuração (trimestre):
> a) dos valores de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; e
> b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.
> 8. Transcrevem-se os mencionados dispositivos da Lei nº 9.249, de 1995, na parte que interessa ao exame da questão (destacou-se):
> *Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*
> *§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*
> *I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*
> *(...)*
> *III - trinta e dois por cento, para as atividades de:*

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)
§ 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).
(...)
Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.
§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.
§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.
(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

16.2. O elemento de empresa, mencionado no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), constituindo um conjunto de atividades organizadas que visam a atingir os objetivos sociais da entidade, mediante o desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa. **Não se configura o elemento de empresa,** portanto, quando há a simples prestação de serviços médicos pessoais, **mormente**

> **quando realizada exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica**. É necessário haver uma organização econômica da atividade médica, em que a profissão intelectual constitua meramente um dos elementos da organização.
> 16.3. Em suma, a constituição da pessoa jurídica formalmente como sociedade empresária, por si só, não lhe atribui o tratamento que a lei estabelece como exclusivo às sociedades empresárias; ela precisa estar efetivamente assim organizada, de direito e de fato.
> (sublinhamos o parágrafo 16.2)

9. Por seu turno, a Solução de Consulta Cosit nº 260, de 26 de maio de 2017 (DOU de 16 de junho de 2017), estabelece o seguinte:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
> LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ANESTESIOLOGIA.
> Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de definição da base de cálculo da CSLL, na sistemática do lucro presumido, relativamente à receita bruta obtida pela prestação de serviços de anestesiologia, quando referidos serviços não são prestados nas próprias instalações do estabelecimento de saúde do contribuinte; quando não são atendidas às normas da Anvisa, para execução desses serviços ou quando o contribuinte não esteja organizado sob a forma de sociedade empresária.
> Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; ADI nº 18, de 2003; ADI nº 19, de 2007 e IN RFB nº 1.234, de 2012.
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
> LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ANESTESIOLOGIA.
> Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de definição da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do lucro presumido, relativamente à receita bruta obtida pela prestação de serviços de anestesiologia, quando referidos serviços não são prestados nas próprias instalações do estabelecimento de saúde do contribuinte; quando não são atendidas às normas da Anvisa, para execução desses serviços ou quando o contribuinte não esteja organizado sob a forma de sociedade empresária.
> Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; ADI nº 18, de 2003; ADI nº 19, de 2007 e IN RFB nº 1.234, de 2012.
> [...]
> Fundamentos
> [...]
> 8. Cumpre destacar que o processo de consulta destina-se à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.
> 9. Isto posto, a Solução de Consulta não se presta à análise da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a propugnar a interpretação da legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

10. Desse modo, para um adequado enquadramento do fato jurídico-tributário, à norma de regência, haveria necessidade que a consulente melhor especificasse **a forma** e **o local** utilizados para prestação do serviço referido (anestesiologia). Isto porque esses aspectos podem interferir na norma aplicável ao caso concreto.

11. Todavia, partindo-se das informações prestadas pela consulente, observa-se a afirmação que: *"está organizada sob a forma de sociedade empresária, **prestando serviços médicos na área de anestesiologia**, vinculada a atividades hospitalares, voltadas diretamente à promoção da saúde dentro das normas da Anvisa"*. Face a essa argumentação, indaga se é lhe é aplicável o percentual de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL sobre o faturamento mensal, para determinação da base de cálculo no regime do Lucro Presumido.

12. A questão acima suscitada já foi objeto de apreciação e definição no âmbito dessa administração tributária, através da ***Solução de Consulta Disit nº 38 – SRRF06/Disit de 28 de março de 2013***, cujos trechos que importam para a solução da presente demanda serão abaixo reproduzidos:

"15. A determinação da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido é definida pela Lei nº 9.249, de 1995, que estabelece percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, em seu art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", modificado pela Lei nº 11.727, de 23/06/2008, o qual possui a seguinte redação:

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:

[...];

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.** (grifos acrescidos)*

[...];

§ 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."

16. Como se observa, o art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece uma regra geral, segundo a qual o percentual de presunção a ser

utilizado para apuração da base de cálculo do IRPJ será de 8% (oito por cento), e regras específicas para algumas atividades com percentuais diferenciados, dos quais se destaca o inciso III, alínea "a", que fixa o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a atividade de prestação de serviços em geral, ***exceto para a prestação dos serviços, hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, que poderão utilizar o percentual de 8% (oito por cento).***

17. Na apuração da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 20, alterado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, as pessoas jurídicas em geral e as pessoas jurídicas desobrigadas a escrituração contábil sujeitam-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, exceto para as atividades a que se refere a alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15, ou seja, as atividades listadas no item anterior, que poderão utilizar o percentual mais vantajoso de 12% (doze por cento).

18. A alteração introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, não veio incluir os serviços médicos ali listados como serviços hospitalares, mas, apenas estabeleceu que, além dos serviços hospitalares, poderiam os novos serviços médicos se beneficiarem do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, se valerem também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, desde que, cumulativamente, cumpram as demais exigências estabelecidas, quais sejam, que a pessoa jurídica seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

19. Desta forma, cabe analisar se os serviços de anestesiologia prestados pela consulente estariam incluídos dentre os serviços beneficiados pela norma legal.

20. O Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, assim dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares e sua abrangência para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda:

Art. 1º Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, "a'' da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Art. 2º Para fins do disposto no art. 1º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

I - prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou

II referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

21. Ainda sobre serviços hospitalares foi editado o ADI RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007 que dispõe:

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.

22. Em consonância com o ADI RFB nº 19, de 2007, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, que assim dispõe:

"Dos Serviços Hospitalares e Outros Serviços de Saúde

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. (grifos acrescidos)*

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."

23. Desta forma, somente poderão ser considerados dentro do conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, aqueles serviços prestados por pessoas jurídicas que preencherem os requisitos expostos nos referidos ADI's e IN RFB nº 1.234, de 2012.

24. Contudo, com a alteração do art. 15, § 1º, III, "a" da Lei nº 9.249/1995, promovida pela Lei nº 11.727/2008, ampliou-se a possibilidade de utilização do percentual geral de 8%, para apuração da base de cálculo do IRPJ, às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas.

25. Observa-se que essa alteração, introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, não veio incluir os serviços médicos ali listados como serviços hospitalares, mas, apenas estabeleceu que, além dos serviços hospitalares, poderiam os novos serviços médicos se beneficiarem do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, se valerem também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, desde que cumulativamente cumpram as demais exigências estabelecidas, quais sejam, que a pessoa jurídica seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

26. Vale, entretanto, chamar a atenção para o fato de que a norma introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, embora tenha incluído como gênero os serviços de auxílio ao diagnóstico e terapia, que, de acordo com a Resolução - RDC nº 50, de 2002, da Anvisa pertence a Atribuição Apoio ao Diagnóstico e Terapia, a qual agrupa 14 atividades (espécie), apenas listou serviços considerados como de apoio ao diagnóstico, deixando de fora as atividades de terapia.

27 Tal situação trouxe à tona a seguinte discussão: Qual seria a intenção do legislador? A lista seria exaustiva, abrangendo apenas as atividades listadas na norma (patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas), ou meramente exemplificativa? Nesta hipótese poderia se admitir como beneficiárias da alíquota reduzida, as outras atividades não listadas na norma, mas que segundo a RDC nº 50, de 2002, da Anvisa são espécies do gênero Apoio ao Diagnóstico e Terapia.

28 Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, pôs fim à discussão, interpretando que as atividades listadas eram meramente exemplificativas ao estender, no seu parágrafo único do art. 31, conjugado com o inciso II do art. 38, o benefício às demais atividades de auxílio ao diagnóstico e terapia previstas na norma da Anvisa, ao dispor:

"Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de auxilio 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 6147.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos seguintes serviços de saúde considerados como espécies de auxílio diagnóstico e terapia: exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica.

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

(...)

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."

29. Dessa forma, a partir de 1º de janeiro de 2009, conforme disposto no inciso VI do art. 41 da Lei nº 11.727, de 2008, todas as atividades listadas na Atribuição Apoio ao Diagnóstico e Terapia da RDC nº 50, de 2002, da Anvisa, e no art. 31 e parágrafo único da IN RFB nº 1.234, de 2012, poderiam utilizar o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, em consequência, se valerem também do percentual reduzido de 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, desde que cumulativamente cumprissem as demais exigências estabelecidas, quais sejam, que a pessoa jurídica seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

30. Quanto ao atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária -Anvisa, é necessário que seja comprovado por meio de documento expedido pela Vigilância Sanitária Estadual ou Municipal.

31. A consulente informa que presta serviços em suas dependências, de consultas avaliativas pré-anestésicas e que realiza procedimentos anestésicos em intervenções cirúrgicas ocorridas em hospitais.

32. Relativamente aos serviços de anestesiologia prestados em hospitais observa-se que a consulente não tem a possibilidade de preencher o requisito em relação ao estabelecimento de modo a atender às normas da ANVISA. Note-se que a lei permite a utilização dos percentuais reduzidos para determinada atividade, mas coloca como condição que o estabelecimento de saúde que exercer a referida atividade deve ser sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Como os serviços são prestados em outro estabelecimento, a consulente fica impossibilitada de preencher tais requisitos em relação a esta atividade.

33 Além do atendimento à estrutura física exigida, há a necessidade da prestadora de serviços ser organizada sob a forma de sociedade empresária.

34. A definição legal dos termos "empresário" e "sociedade empresária" é obtida no Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

"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****. (grifos acrescidos)*

[...]

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.

35. Tais conceitos respeitam, respectivamente, à pessoa física que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente (empresário) e à pessoa jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes (sociedade empresária).

36. Assim, a lei requer, para ser considerado empresário, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, excluindo expressamente do conceito o exercício de determinadas atividades que não são consideradas empresárias: são as profissões intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

*37. **Esse elemento de empresa, referido no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), desenvolvendo um conjunto de atividades organizadas, que buscam atingir os objetivos sociais da organização.***

38. Não constitui, portanto, elemento de empresa a simples prestação de serviços profissionais na área médica, sendo necessário que haja uma organização econômica da atividade.

39. Quanto à sua constituição, não deve estar organizada como sociedade simples, e sim ser constituída como sociedade empresária, com seu registro na Junta Comercial. Em suma, a pessoa jurídica precisa ter, de direito e de fato, um caráter empresarial."

40. Acrescente-se, ainda, quanto ao atendimento às normas da Anvisa que os serviços devem ser prestados em ambientes desenvolvidos de acordo com a Parte II - Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC nº 50, de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

41. A consulente informa que sua receita operacional advém, ainda, da prestação, em suas dependências, de consultas avaliativas pré anestésicas.

42. Como se verifica abaixo, segundo a Resolução RDC nº 50 da ANVISA dentre as atividades de prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, prevista na atribuição 4, atividade 4.6 – "Realização de procedimentos cirúrgicos", consta em seu item 4.6.2 a sub atividade de "assegurar a execução dos procedimentos pré-anéstésicos" o que possibilitaria a utilização do benefício de redução do percentual de presunção para as receitas correspondentes a esta atividade, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e preste os serviços em estabelecimento próprio que atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.

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

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

4.6.1-recepcionar e transferir pacientes;

4.6.2-assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos no paciente;

4.6.3-proceder a lavagem cirúrgica e anti-sepsia das mãos;

4.6.4-executar cirurgias e endoscopias em regime de rotina ou em situações de emergência;

4.6.5-realizar endoscopias que requeiram supervisão de médico anestesista;

4.6.6-realizar relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;

***4.6.7-proporcionar cuidados pós-anestésicos**;*

4.6.8-garantir o apoio diagnóstico necessário; e

4.6.9-retirar e manter órgãos para transplante.

CONCLUSÃO

43. Dos fundamentos expostos, conclui-se que:

a) procedimentos anestésicos prestados em estabelecimentos de terceiros não constituem atividade própria de sociedade empresária e não caracterizam como serviços hospitalares, e a receita dessa atividade não pode ser tributada com o percentual reduzido de presunção de lucro previsto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, sujeitando-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) correspondente à presunção de lucro para a prestação de serviços em geral;

b) a partir de 01/01/2009, é possível a utilização do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, em relação às receitas de serviços de consultas avaliativas pré anestésicas, prestados pela consulente, desde que seja organizada sob a forma de sociedade empresária e preste esses serviços em estabelecimento próprio, com estrutura material e de pessoal própria da consulente organizada para esse fim e que atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

c) Consultas médicas em geral, ainda que prestadas em estabelecimento próprio não podem ser enquadradas dentro da parte exceptiva do art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, se sujeitando à regra geral de presunção de lucro para a prestação de serviços (32%)."

13. Assim, em consonância com o entendimento expresso nos **ADI's nº 18, de 2003** e **nº 19, de 2007** e na **IN RFB nº 1.234, de 2012**, consubstanciado na ***Solução de Consulta Disit nº 38 – SRRF06/Disit de 28 de março de 2013***, é de se concluir que, a partir de 01/01/2009, o serviços prestados pela consulente, de anestesiologia, para ser tributado com os percentuais reduzidos, é necessário que referidos serviços sejam prestados pelo próprio contribuinte, nas instalações de seu estabelecimento de saúde e ainda, é requisito que esse estabelecimento disponha de estrutura material e de pessoal capaz de assegurar a execução de tais serviços, na forma definida pelas normas da Anvisa.

13.1 Quanto ao atendimento das referidas normas da Anvisa, os serviços devem ser prestados em ambientes desenvolvidos de acordo com a **Parte II - Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC nº 50, de 2002**, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

13.2 Cumulativamente, além de atender às normas estabelecidas pela Anvisa deve o contribuinte manter-se organizado sob a forma de sociedade empresária.

14. Ante ao exposto, considerando que, a partir da descrição fornecida pela consulente em sua petição, não se verificam presentes a estrutura e a realização dos serviços na forma acima delineada, que são requisitos exigidos para o enquadramento em percentuais reduzidos para cálculo do lucro presumido, é de se concluir que as receitas oriundas da atividade desempenhada pela consulente, submetem-se aos percentuais de 32% (trinta e dois por cento) para definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido.

Conclusão

> 15. Assim, conclui-se que, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, relativamente à receita bruta obtida pela prestação de serviços de anestesiologia, por contribuinte que não disponha de estrutura material e de pessoal capaz de assegurar a execução dos serviços de anestesiologia, na forma descrita no item 15 acima.
> 16. Por último, cabe anotar que a inaplicabilidade do percentual mais favorável de 8% às receitas dos questionados serviços de anestesiologia se assenta nos mesmos fundamentos aduzidos na **Solução de Consulta Cosit nº 36, de 26 de fevereiro de 2015** [DOU de 18 de março de 2015], para a tributação dos serviços hospitalares de assistência psicossocial, psiquiátrica e psicológica, de reabilitação social e internamento. Em todos esses casos, sempre que não disponha de estrutura material e de pessoal capaz de assegurar os procedimentos previstos no **ADI RFB nº 19, de 2007**, o contribuinte deverá apurar a base de cálculo do tributo na sistemática do lucro presumido, aplicando o percentual de 32% sobre a receita bruta auferida.

10. Tendo em vista que a consultante alega prestar serviços "através de seus sócios", devem-se salientar, em especial, as orientações contidas nos parágrafos 16.2 da Solução de Consulta Cosit nº 114, de 2019, e 37 e 38 da Solução de Consulta Cosit nº 260, de 2017.

11. Outrossim, importa transcrever o § 3º-A do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, introduzido pela Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 3 de abril de 2019, publicada posteriormente à emissão das supratranscritas soluções de consulta:

> 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.
> [...]
> **§ 3º-A Na aplicação dos percentuais a que se refere o caput, deve ser observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 33.**
> **(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1881, de 3 de abril de 2019)**
> (destaques nossos)

Conclusão

12. Diante do exposto, conclui-se que, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de tributação com base no lucro e no resultado presumidos, aplica-se o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de anestesiologia com utilização, na espécie, de ambiente de terceiro (a sociedade beneficente em questão, cfr. fls. 2 e 11).

13. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(datado e assinado digitalmente)

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

Ordem de Intimação

14. Nesta conformidade, forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação deste decisório com as Soluções de Consulta Cosit nº 260, de 26 de maio de 2017, e nº 114, de 26 de março de 2019, que passam a fazer parte integrante, inseparável e complementar do presente ato, como se nele estivessem inteiramente reproduzidas, para todos os fins e efeitos de direito.

15. Publique-se e intime-se.

(datado e assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação