



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	103 – COSIT
<b>DATA</b>	22 de maio de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE SAÚDE. FONOAUDIOLOGIA. PERCENTUAL PRESUNÇÃO. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL.

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 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, entre os quais se incluem os serviços de fonoaudiologia, 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).

Tal regra não se aplica, portanto, às sociedades simples e aos empresários individuais, aos quais se aplica o percentual de 32%.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput*, §§ 1º, inciso III, alínea “a”, e 2º; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso I; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, inciso VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 31, parágrafo único, e 38, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §§ 1º, inciso II, alínea “a”, e 3º, e art. 215; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2014; Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Repetitivo nº 1.116.399/BA (Tema nº 217); Parecer SEI nº 7689/2021/ME (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN); Nota PGFN/CRJ/nº 359/2017.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE SAÚDE. FONOAUDIOLOGIA. PERCENTUAL PRESUNÇÃO. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL.

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 lucro

presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de 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, entre os quais se incluem os serviços de fonoaudiologia, 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).

Tal regra não se aplica, portanto, às sociedades simples e aos empresários individuais, aos quais se aplica o percentual de 32%.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e § 2º, e 20, *caput*; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, inciso I; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, inciso VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 31, parágrafo único, e 38, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, § 3º, 34, § 2º, e 215, § 1º; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2014; Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Repetitivo nº 1.116.399/BA (Tema nº 217); Parecer SEI nº 7689/2021/ME (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN); Nota PGFN/CRJ/nº 359/2017.

## RELATÓRIO

1. O contribuinte acima identificado, empresário (individual), que se dedica às “atividades de fonoaudiologia, treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial”, formula consulta acerca da legislação concernente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), escrita nestes exatos termos (com sublinhas no original):

### I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A consulente é empresa submetida ao regime de apuração do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do Lucro Presumido, apurando tais tributos sobre a base presumida de 32% (art. 33, IV da IN RFB 1700/2017), tendo como atividades:

- Atividade de fonoaudiologia;
- Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial.

Busca entendimento específico quanto a atividade de fonoaudiologia.

A atividade de fonoaudiologia está listada na Resolução-RDC nº 50 de 21/02/2002 da ANVISA, e, entende a consulente que por força do artigo 33, *caput*, §1º, II, a) e 3º da Instrução Normativa RFB 1700/2017, deve recolher o IRPJ e a CSLL sobre a base presumida de 8%, em relação às receitas provenientes da prestação de serviços de fonoaudiologia.

Os serviços são prestados pela proprietária, por funcionários, bem como por profissionais terceirizados.

Os serviços são realizados tão somente nas dependências da empresa.

## II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

- 1) Artigo 33, caput, §1º, II, a) e 3º da Instrução Normativa RFB 1700/2017;
- 2) Resolução-RDC nº 50 de 21/02/2002 da ANVISA;
- 3) Solução de Consulta COSIT nº 181/2019.

## III - QUESTIONAMENTOS (Enumerar de forma objetiva):

- 1) Está correto o entendimento da Consulente de que por prestar serviços de fonoaudiologia deve se submeter a base presumida de 8% (oito por cento) [IRPJ] e 12% (doze por cento) [CSLL] nos termos do artigo 33, caput, §1º, II, a) e 3º da Instrução Normativa RFB 1700/2017?
- 2) As receitas que estarão inseridas na base presumida de 8% e 12%, para IRPJ e CSLL, respectivamente, oriundas de serviços de fonoaudiologia, podem ser provenientes tanto dos serviços prestados pela proprietária, bem como prestado por funcionários e/ou terceirizados contratados?
- 3) Em caso de atendimento fora da sede da empresa, se aplica a mesma base presumida de 8% e 12%, para IRPJ e CSLL, respectivamente?

2. O interessado juntou, às folhas 19 e 20 do processo, documento intitulado “Requerimento de Empresário”, autenticado pela Junta Comercial do Estado de Santa Catarina.

3. Conforme consulta ao portal do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) na internet ([www8.receita.fazenda.gov.br](http://www8.receita.fazenda.gov.br)), o interessado optou por esse regime em xxxxx e foi dele excluído em 31.12.2020, “por Opção do Contribuinte” (acesso em: 08.11.2022).

## FUNDAMENTOS

4. Preliminarmente, cumpre registrar que o processo administrativo de consulta, a partir de 1º de janeiro de 2022, no âmbito da RFB, passou a ser disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, ato disciplinador dessa espécie desse processo vigente na época do protocolo da consulta.

5. Cabe anotar, ainda, que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

6. Antes de prosseguir, diante do objeto da consulta, é mister assentar que o processo administrativo de consulta (sobre “dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado” – art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório de direitos do contribuinte, devendo a própria interessada verificar o cumprimento das condições estabelecidas pela Lei e pelos atos normativos pertinentes.

7. Aliás, a verificação 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.

8. Primeiramente, importa recordar que os percentuais de presunção do lucro, incidentes sobre a receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no regime do lucro presumido estão definidos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme preceituam os arts. 25, inciso I, e 29, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

9. A questão submetida a consulta versa sobre a interpretação do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, em relação aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. Mais precisamente, sobre os requisitos e condições para que a pessoa jurídica que execute as atividades que se enquadrem como os indigitados serviços possa utilizar os percentuais de presunção do lucro de 8% e de 12%, respectivamente, para obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10. Transcrevem-se as disposições dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, pertinentes ao tema (sublinhou-se):

#### **Lei nº 9.249, de 1995**

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 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;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput* deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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 pela Lei nº 11.727, 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 (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

(...)

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas. Complementar nº 167, de 2019)

(...)

11. 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.

12. Conforme se constata da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do **IRPJ** devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, no seu *caput*, um **percentual geral de 8%** (oito por cento), a

ser aplicado sobre a receita bruta, e, no seu § 1º, percentuais específicos para determinadas atividades, com destaque para o estipulado na alínea “a” do inciso III do § 1º, de **32%** (trinta e dois por cento), concernente à prestação de serviços em geral, exceto os “serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, medicina nuclear e análises e patologias clínicas”, atividades cujas receitas se sujeitam ao percentual geral de **8%** (oito por cento).

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

14. Segundo esclarece o art. 31, parágrafo único, combinado com o art. 38, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, consideram-se serviços “de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas” os “previstos na Atribuição 4: Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia, da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa”.

15. Impende destacar, ainda, que a utilização dos percentuais de presunção do lucro para obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 8% e de 12%, respectivamente, 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)**.

16. Consoante o art. 33, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, para esse fim, “**entende-se como atendimento às normas da Anvisa**, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante **alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal**” (grifou-se).

17. Feitas essas explanações, parte-se para o exame da situação apresentada pelo consulente.

18. No que se refere aos serviços de **fonoaudiologia**, recorde-se que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 5 de junho de 2014, reconhece que “aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta para fins de determinação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (**IRPJ**) no regime de lucro presumido, na atividade de prestação de serviços de reabilitação e atendimento, por meio de fisioterapia, terapia ocupacional, **fonoaudiologia** e hidroterapia, visto que

constituem subatividades referentes à atribuição dos estabelecimentos assistenciais de saúde consistente na prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia” (destacou-se), desde que cumpridos os demais requisitos antes explicitados. Em consequência, no que toca à **CSLL**, nessa situação, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta.

19. Todavia, conforme já adiantado, o consulente está registrado na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina como **empresário individual** e, portanto, **descumpre uma das exigências** para utilização dos percentuais de presunção do lucro de 8% e de 12%, respectivamente, para apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido, expressamente consignada na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, qual seja, a de que o prestador dos “serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas” **seja organizado sob a forma de sociedade empresária**.

20. Importa mencionar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão exarada no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.116.399/RS, Tema Repetitivo nº 217, fixou a seguinte tese (sublinhou-se):

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”.

21. Diante dessa decisão, e em razão do disposto nos arts. 19, inciso VI, alínea “a”, e 19-A, inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou alguns atos sobre o referido julgamento, nos termos do art. 3º da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, os quais determinaram a vinculação das atividades da RFB ao entendimento proferido na citada decisão do STJ.

22. Dentre esses atos, destaca-se, em primeiro lugar, a Nota PGFN/CRJ/Nº 359/2017, a qual deixou claro que, a partir de 1º de janeiro de 2009, data de vigência da alteração promovida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, na redação da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a empresa prestadora dos serviços hospitalares e dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, relacionados no dispositivo em apreço, deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária, **ficando excluídas** desse conceito as sociedades simples e os **empresários** individuais. Além disso, a sociedade empresária, prestadora desses serviços, deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

23. A íntegra da Nota PGFN/CRJ/Nº 359/2017 está disponível no *site* da PGFN na internet ([www.gov.br/pgfn](http://www.gov.br/pgfn)), no menu “Assuntos”, opções “Representação Judicial”, “Normas, Portarias e

outras informações relacionadas”, “Temas com dispensa de contestar e recorrer”, ou neste endereço eletrônico (acesso em 07.11.2022):

<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>

24. Os requisitos e condições inerentes ao conceito de sociedade empresária foram objeto de análise por meio da Solução de Consulta Cosit nº 114, de 26 de março de 2019, desta Coordenação Geral de Tributação (Cosit), conforme se lê nestes trechos dela extraídos (os destaques constam do original):

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.

25. Assim, quanto ao primeiro questionamento, responde-se ao consulente que, na condição de empresário individual, não é a ele possível “se submeter a base presumida de 8% (oito por cento) [IRPJ] e 12% (doze por cento) [CSLL]” relativamente à prestação de serviços fonoaudiologia.

26. Em razão da resposta dada ao primeiro questionamento, restariam prejudicados os outros dois questionamentos formulados. Todavia, entende-se plausível, neste caso, discorrer sobre tais dúvidas do consulente.

27. No segundo questionamento, o consulente indaga se as receitas obtidas com a prestação dos serviços de fonoaudiologia estariam “inseridas na base presumida de 8% e 12%, para IRPJ e CSLL” mesmo que, além do proprietário, esses serviços sejam prestados também “por funcionários e/ou terceirizados contratados” (em destaque no original).

28. Por sua vez, no terceiro e último questionamento, o consulente interroga se, “no caso de atendimento fora da sede da empresa”, ele pode se utilizar dos percentuais de 8% e 12% para a apuração da base de cálculo, respectivamente, do IRPJ e da CSLL (em destaque no original).

29. Ainda que já tenha sido explanado anteriormente, deve-se assinalar que o consulente, organizado sob a forma de empresário individual, não atende aos requisitos da lei para que se enquadre nas exceções dos serviços indicados na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Portanto, não pode se utilizar dos percentuais de 8% e 12% para a apuração da base de cálculo, respectivamente, do IRPJ e da CSLL, devendo aplicar o percentual de 32% para a apuração da base de cálculo desses dois tributos.

30. Não obstante essa ressalva, no tocante ao segundo questionamento, convém mencionar que não há, na legislação ora examinada, qualquer restrição a que os serviços de fonoaudiologia sejam prestados por sócio da **sociedade empresária** (desde que não desvirtuada a organização sob a forma de sociedade empresária), por empregados ou, ainda, por terceirizados contratados para esse fim.

31. Para responder ao terceiro questionamento (“no caso de atendimento fora da sede da empresa”), recorre-se ao Parecer SEI Nº 7689/2021/ME, editado pela PGFN em atenção ao entendimento proferido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.116.399/RS, com efeito vinculante às atividades da RFB – conforme explanado nos itens 20 e 21 desta Solução de Consulta.

32. Nesse Parecer restou consignado que o estabelecimento que presta serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, **organizado sob a forma de sociedade empresária** e devidamente autorizado por alvará de funcionamento expedido pela Anvisa, pode utilizar os percentuais de presunção do lucro para obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL previstos na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 e no art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, mesmo que se utilize de

estrutura de terceiros para a prestação dos serviços enumerados nesse dispositivo (em destaques no original):

### **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 ANVISA, possuindo alvará de funcionamento

(...)

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.

(...)

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. O inteiro teor do Parecer SEI Nº 7689/2021/ME está disponível no *site* da RFB ([www.gov.br/receitafederal](http://www.gov.br/receitafederal)), em “Acesso à Informação”, “Legislação”, “Decisões Vinculantes do STF e do STJ (repercussão geral e recursos repetitivos)”, ou diretamente neste *link* (acesso em 08.11.2022):

[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/parecer\\_7689\\_2021.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/parecer_7689_2021.pdf)

34. Vale acrescentar que, nas Soluções de Consulta Cosit nº 145, de 19 de setembro de 2018, e nº 195, de 10 de junho de 2019, esta Cosit, apoiada na decisão exarada pelo STJ no julgamento do REsp 1.116.399-BA, externou o entendimento de que **consultas médicas não são atividades enquadradas no conceito de serviços hospitalares** e não podem gozar da aplicação dos percentuais de presunção do lucro de 8% e de 12% respectivamente, para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

35. O inteiro teor das Soluções de Consulta Cosit mencionadas na presente Solução de Consulta está disponível no *site* da RFB ([www.gov.br/receitafederal](http://www.gov.br/receitafederal)), em “Acesso à Informação”, “Legislação RFB”, “Normas da Receita Federal”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios, ou diretamente neste *link* (acesso em 08.11.2022):

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

## CONCLUSÃO

36. Diante do exposto, conclui-se que, 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 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, entre os quais se incluem os serviços de fonoaudiologia, 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). Tal regra não se aplica, portanto, às sociedades simples e aos empresários individuais, aos quais se aplica o percentual de presunção de 32%.

Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da DIRPJ

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

*Assinatura digital*

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação