

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RAFAEL DAVID PORTO

**O REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DOS SERVIÇOS DE SAÚDE NA
APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO**

**BRASÍLIA-DF
2017**

RAFAEL DAVID PORTO

**O REGIME DIFERENCIADO DOS SERVIÇOS DE SAÚDE NA APURAÇÃO DO
IRPJ E DA CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO**

Monografia apresentada ao Instituto Brasiliense de
Direito Público – IDP, como parte dos requisitos
exigidos para obtenção de conclusão do curso de
graduação em Direito.

Orientador: Prof. Me. Ivan Allegretti

**BRASÍLIA-DF
2017**

RAFAEL DAVID PORTO

**O REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DOS SERVIÇOS DE SAÚDE NA
APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO**

Monografia apresentada como requisito parcial para
obtenção de conclusão do curso de graduação em
direito do Instituto Brasiliense de Direito Público –
IDP.

Brasília, de de 2017.

Prof. Me. Ivan Allegretti

Prof. Integrante

Prof. Integrante

Dedico este trabalho a toda minha família e em especial à minha esposa Ana Paula e aos meus pais que tenho certeza que estão sempre me acompanhando nas minhas vitórias.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Ivan Allegretti, por ter aceitado a orientação deste trabalho, e às Professoras Janete Ricken de Barros e Dulce Furquim pelas orientações e apoio durante minha formação.

A todos que, direta e indiretamente, colaboraram para a realização deste trabalho.

RESUMO

PORTO, Rafael. O regime tributário diferenciado dos serviços de saúde na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo lucro presumido. Monografia apresentada ao Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, como parte dos requisitos exigidos para obtenção de conclusão do curso de graduação em Direito, Brasília, Distrito Federal, 2017.

O presente trabalho monográfico analisa o regime tributário diferenciado dos serviços de saúde na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido. Esse benefício fiscal proporciona economia de cerca 300% de IRPJ e CSLL a pagar quando comparado ao regime geral de tributação, e em virtude dessa relevância monetária e da importância do acesso aos serviços de saúde pela sociedade foi feita a análise do desenvolvimento no tempo da legislação, da jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e da posição da Receita Federal do Brasil sobre os critérios de enquadramento das pessoas jurídicas prestadoras de serviço de saúde optantes pelo regime tributário do lucro presumido. Nesse sentido, ressalta-se que apesar de divergências iniciais, tanto no âmbito do Superior Tribunal de Justiça quanto na Receita Federal do Brasil, a partir do início da vigência da Lei nº 11.727/08, houve, na prática, pacificação sobre a amplitude do regime tributário diferenciado, entretanto, tal pacificação não tratou de forma clara a questão da prestação do serviço de saúde da consulta simples, a qual foi retirada do benefício tributário por meio de fundamentação aparentemente incompleta. Nessa perspectiva, essa monografia descrevem situações em que as consulta simples merecem ser consideradas.

Palavras-Chave: Serviços de saúde. IRPJ. CSLL. Lucro presumido. Critério objetivo.

ABSTRACT

PORTO, Rafael. The differentiated regime of the health services in the calculation of Corporate Income Tax (IRPJ) and the Social Tax on Net Profits (CSLL) for assumed profit. Monograph presented to the Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, as part of the requirements required to obtain the conclusion of the undergraduate course in Law, Brasília, Distrito Federal, 2017.

The present monographic study analyzes the differential regime of health services in the calculation of IRPJ and CSLL for assumed profit. This differentiated regime provides savings of around 300% of IRPJ and CSLL to pay and because of this monetary relevance and the importance of access to health services by society, an analysis was made of the development in the time of the legislation, the jurisprudence in the scope of the Superior Court Of Justice and of the position of the Federal Revenue Service of Brazil on the criteria for framing the legal entities that provide healthcare services opting for the tax regime of assumed profit. In this sense, it should be pointed out that in spite of initial divergences, the Superior Court of Justice and the Brazilian Federal Revenue, as from the beginning of the Law 11.727 / 08, there was, in practice, pacification over an amplitude of the regime Differentiated tax, however, pacification did not clearly address the issue of medical consultation, which was withdrawn from the tax benefit through a substantiation apparently incomplete. In this perspective, this monograph describes situations in which as a simple medical consultation deserve to be considered.

Keywords: Health services. IRPJ. CSLL. Assumed profit. Objective criterion.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ato Declaratório Interpretativo
AGA – Avaliação Geriátrica Ampla
ANVISA - Agência de Vigilância Sanitária
CBO – Conselho Brasileiro de Oftalmologia
CF – Constituição Federal
CNAE – Cadastro Nacional de Atividades Econômicas
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT – Coordenação Geral de Tributação
CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DOU – Diário Oficial da União
EDcl. – Embargos de Declaração
FECOOESO – Federação das Coesos do Brasil
IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
LTDA – Limitada
MP - Medida Provisória
PIS – Programa de Integração Social
PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RDC – Resolução da Diretoria Colegiada
RESP. – Recurso Especial
RFB – Receita Federal do Brasil
SRF – Secretaria da Receita Federal do Brasil
SBO – Sociedade Brasileira de Oftalmologia
SRRF – Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.....	11
1.1 Lucro Real.....	11
1.2 Lucro Presumido.....	13
1.3 Lucro Arbitrado.....	14
2 REGIME DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL NO LUCRO PRESUMIDO.....	15
2.1 O lucro presumido e os serviços de saúde.....	16
2.1.1 Base de cálculo do IRPJ.....	17
2.1.2 Base de cálculo da CSLL.....	17
3 A LEGISLAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA NA REDAÇÃO ORIGINAL DA LEI Nº 9.249/95	18
3.1 A legislação na redação original da Lei nº 9.249/95.....	18
3.2 Posicionamento da Receita Federal do Brasil com base na redação original da Lei nº 9.249/95.....	18
3.3 Julgados com base na redação original da Lei 9.249/95.....	22
4 A LEGISLAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.727/0828	28
4.1 A legislação a partir da vigência da Lei nº 11.727/08.....	28
4.2 Posicionamentos da Receita Federal do Brasil a partir da vigência da Lei nº 11.727/08	32
4.3 Julgados a partir da vigência da Lei nº 11.727/08.....	34
5 A CONSULTA SIMPLES NO CONTEXTO DO SERVIÇO DE SAÚDE.....	36
5.1 A consulta simples prestada no âmbito hospitalar ou cumulada com outros procedimentos.....	36
5.2 Interpretação finalística da consulta simples.....	46
5.3 Direito aos Serviços de Saúde e a Tributação.....	51
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

INTRODUÇÃO

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL dos prestadores serviços de saúde podem ser tributados pelos regimes tributários do lucro real, presumido ou arbitrado. Quando esses serviços são enquadrados na modalidade do lucro presumido a legislação prevê duas formas para calcular a base de cálculo desses tributos: a primeira é quando o contribuinte presta serviço geral, pois nesse caso a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 32% sobre as receitas auferidas, por outro lado se a pessoa jurídica prestar serviços hospitalares, auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear ou de análises e patologias clínicas a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 8% e 12% respectivamente sobre o total das receitas.

Nesse diapasão, ressalta-se que há uma diferença dos tributos a pagar de 300% entre serviços de saúde enquadrados como gerais e os serviços considerados hospitalares, auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear ou de análises e patologias clínicas. Essa diferença, em determinados casos, em virtude da sua relevância, pode determinar a continuidade ou o fim de uma pessoa jurídica.

O presente trabalho objetiva a análise da evolução legislativa, do desenvolvimento da jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e a posição da Receita Federal do Brasil sobre os critérios de enquadramento das pessoas jurídicas prestadoras de serviço de saúde optantes pelo regime tributário do lucro presumido.

Esta monografia, ora apresentada, inicia-se demonstrando os tipos de regimes tributários. Em seguida, descreve o regime de apuração do IRPJ e da CSLL no lucro presumido dos prestadores de serviço de saúde.

O terceiro capítulo trata do desenvolvimento da jurisprudência do STJ e da posição da Receita Federal do Brasil em relação enquadramento das pessoas jurídicas prestadoras de serviço de saúde optantes pelo regime tributário do lucro presumido com base na redação original da Lei nº 9.249/95. Neste capítulo, além da

apresentação da redação original dessa lei aplicada ao tema desse trabalho, será demonstrado o percurso dos julgados do STJ até a definição de critérios de interpretação da norma, uma vez que inicialmente o tema não era pacífico, mas por meio do recurso repetitivo (tema 217) a primeira seção do STJ pacificou a celeuma entre a primeira e segunda turma. Por outro lado, durante a vigência da redação original do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 a RFB expediu três Instruções Normativas, as quais modificaram a interpretação referente ao benefício fiscal dos prestadores de saúde enquadrados no regime do lucro presumido.

O quarto capítulo descreve a jurisprudência e a posição da Receita Federal do Brasil em relação ao enquadramento das pessoas jurídicas prestadoras de serviço de saúde, optantes pelo regime tributário do lucro presumido, após a vigência da Lei nº 11.727/08, que modificou o artigo 15 da Lei nº 9.249/95. Neste capítulo é apresentado os tramites que deram vida a essa modificação legal, nesse sentido, é possível observar que foi na Câmara dos Deputados por meio da emenda aditiva nº 147 à Medida Provisória nº 413/2008 que nasceu o artigo 29 da Lei 11.727/08, vale salientar que essa Medida Provisória não tem pertinência temática com a emenda aditiva, tratando, nesse caso, dos popularmente conhecidos “jabutis legislativos”. Após a análise legislativa, passa a analisar o posicionamento da RFB, o qual incide influência pela nova leitura da norma e por fim demonstra que, no âmbito do STJ, não houve modificações significantes da interpretação do novo dispositivo legal.

Por fim, apresenta-se o tratamento que é dado à prestação do serviço de saúde da consulta simples para fins tributários e as devidas considerações de que, embora tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto a Receita Federal do Brasil entendam que a simples consulta não deve beneficiar do regime de apuração da base de cálculo mais vantajoso para os contribuintes, há argumentos de ordem prática, econômica e legal que demonstram o contrário. O que será abordado no quinto capítulo.

1 REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ou diretamente imposto de renda, como é comumente conhecido, pertence à competência da União Federal, de acordo com as disposições do artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988¹ e do artigo 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966². Segundo Hugo de Brito Machado³, justifica-se que seja o imposto de renda da competência federal, uma vez que somente assim pode ser empregado como instrumento de redistribuição de renda, procurando manter em equilíbrio definido o desenvolvimento econômico das várias regiões. Esse imposto pode ser apurado por três regimes de apuração, quais sejam: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, os quais serão elucidados a seguir. Pode-se dizer que o padrão é que pessoa jurídica se submeta ao imposto de renda medido com base no lucro real, sendo possível, contudo, optar por pagar o imposto com base no lucro presumido. Na hipótese de descumprimento das obrigações acessórias, que permitem um controle sobre a apuração do lucro, o Fisco poderá arbitrá-lo.

1.1 Lucro Real

No imposto de renda das pessoas jurídicas utilizando o regime de tributação do lucro real, de acordo com Ataíde Marcelino e Ataíde Marcelino Júnior⁴, a base de cálculo é constituída a partir do lucro líquido apurado, o qual é determinado pela diferença entre receitas e despesas previstas pela legislação tributária. Essa modalidade de apuração do imposto de renda é conceituada no artigo 6º do Decreto-

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de dezembro. 2016.

² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 28 nov.2016.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo – SP; Malheiros, 2004. p 300.

⁴ MARCELINO, Ataíde; MARCELINO JÚNIOR, Ataíde. Imposto de renda: Coeficiente aplicável na determinação lucro presumido das clínicas médicas prestadoras de serviços hospitalares **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Coordenação: Dejalma de Campos. Editora Revista dos Tribunais. Ano 13, nº 60, Janeiro-Fevereiro de 2005. p.178.

Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977⁵, o qual dispõe que o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas pela norma tributária.

Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado⁶ diz que o lucro real estabelece a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e pode ser interpretado como um aumento real do patrimônio da empresa, em determinado período.

A legislação dispõe um rol de situações em que a pessoa jurídica é obrigada a apurar a base de cálculo do imposto de renda pelo regime tributário do lucro real. Nesse sentido, o artigo 14 e incisos I ao VII da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998⁷ indica sete situações entre as quais cabem destacar: a) os contribuintes que auferirem receita total no decorrer do exercício superior de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses; b) pessoas jurídicas cujas atividades sejam de banco comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento ou empresas de seguros privados.

Leandro Paulsen⁸ entende que a forma de tributação, por meio do regime lucro real, implica maiores austeridades formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração das suas receitas e das deduções cabíveis. Apura-se efetivamente o lucro ocorrido, calculando-se sobre ele o montante devido a título de Imposto Renda Pessoa Jurídica. Ressalta-se que o montante devido da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL integra a base de cálculo do IRPJ

⁵ BRASIL. Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre renda. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1977. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo – SP; Malheiros, 2004. p 299.

⁷ BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 28 de novembro de 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª Edição. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2014. p. 1.449.

e essa situação não acarreta nenhum tipo de vício, conforme orientação de Leandro Paulsen⁹.

1.2 Lucro Presumido

O lucro presumido é determinado sobre a receita bruta anual, de acordo com a natureza da atividade, conforme Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995¹⁰. Essa modalidade de apuração de imposto é definida por meio da utilização de padrões legais e regulamentares com o intuito de propiciar ao contribuinte uma forma de tributação simplificada, nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins¹¹. Hugo de Brito Machado¹², por sua vez, aduz que é importante ater ao conceito de que a tributação, com alicerce no lucro presumido, é uma alternativa do contribuinte que atenda a certas exigências legais de modo que nem todas as pessoas jurídicas podem optar por essa modalidade.

Nesse diapasão, o artigo 13 da Lei nº 9.718/98 dispõe que as pessoas jurídicas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, podem optar por ser tributadas pelo lucro presumido, como medida de simplificação da apuração e recolhimento do imposto. Em vez de apurarem o lucro real, apuram o lucro presumido, sobre ele aplicado a alíquota do imposto.

Leandro Paulsen¹³ leciona que a base de cálculo pelo lucro presumido é definida por uma expectativa de lucro levando em consideração o setor de atuação

⁹ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª. Ed. Rev. E Atual. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2009. p. 74.

¹⁰ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 20 de julho. 2016.

¹¹ CAMPOS, Fortunato Bassani; CAMPOS, José Maria. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. **Curso de Direito Tributário**. 14 Edição. São Paulo – SP; Saraiva, 2013. p. 698.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo – SP; Malheiros, 2004. p. 299.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª Edição. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2014. p.1.451.

do contribuinte. O percentual da base de cálculo pode ser de 8%, 1,6%, 16% ou de 32%, conforme será explanado nos próximos tópicos desse trabalho.

1.3 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é um modo de apuração da base de cálculo do imposto de renda, o qual pode ser utilizado tanto pela autoridade tributária, quanto pelo contribuinte. Em regra, é determinado pela autoridade tributária quando o contribuinte deixa de cumprir obrigações acessórias relativas ao lucro real ou lucro presumido. Nesse caso, a autoridade tributária arbitrará um montante para que o contribuinte apure o imposto de renda. Por outro lado, a legislação prevê que a Pessoa Jurídica também pode optar por essa modalidade de apuração da base de cálculo, conforme previsão do artigo 47 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1996¹⁴.

Nessa perspectiva, Hugo de Brito Machado¹⁵ informa que caso seja desconhecida à receita bruta, a autoridade administrativa poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento dos empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em período anterior.

Por fim, é importante destacar o ensinamento de Leandro Paulsen¹⁶ no sentido de que a apuração por meio do lucro arbitrado será aplicável quando não for possível apurar de modo adequado o imposto de renda com base no lucro real ou presumido, ou seja, é uma modalidade que será escolhida por exclusão das demais.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1996. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 23 de janeiro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo – SP; Malheiros, 2004. p 302.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª Edição. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2014. p.1.455.

2 REGIME DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL NO LUCRO PRESUMIDO

O regime de apuração do IRPJ no lucro presumido é considerado um regime menos complexo quando comparado com a apuração pelo lucro real, pois conforme descrição do capítulo anterior, no lucro real é necessário encontrar o lucro líquido por meio de cálculos entre despesas e receitas para formar a base de cálculo, já no lucro presumido, como o próprio nome já induz, a base de cálculo é definida por meio da presunção de lucro nos seguintes percentuais 8%, 1,6%, 16% ou 32% sobre o aferimento das receitas, de acordo com o artigo 15 da Lei nº 9.249/95. Ou seja, na apuração do IRPJ, o montante de despesas não é considerado na formação da base de cálculo, uma vez que se aplica o percentual da presunção de lucro diretamente sobre o total da receita auferida.

Encontrada a base de cálculo do IRPJ, é preciso aplicar a alíquota desse imposto, a qual está definida no artigo 3º da Lei nº 9.249/95 no montante de quinze por cento, nessa perspectiva é importante destacar que à parcela do lucro presumido que exceder o valor da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, incidirá adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

Por outro lado, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido devido pelas pessoas jurídicas, enquadradas no lucro presumido, corresponderá a doze por cento ou trinta e dois por cento conforme previsão do artigo 20 da lei 9.249/95¹⁷.

Importante ressaltar que, uma vez encontrada a base de cálculo da CSLL, deve-se aplicar a alíquota da contribuição, a qual está definida no artigo 3º da Lei nº 7.689/88¹⁸, da seguinte forma:

Art. 3o A alíquota da contribuição é de:

¹⁷ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 20 de julho. 2016.

¹⁸ BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 16 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acessado em 20 de julho. 2016.

I - 20% (vinte por cento), no período compreendido entre 1o de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1o de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII e X do § 1o do art. 1o da Lei Complementar no 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 13.169, de 2015) (Produção de efeito).

II - 17% (dezessete por cento), no período compreendido entre 1o de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1o de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1o do art. 1o da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 13.169, de 2015).

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 13.169, de 2015) (Produção de efeito).

Dessa forma, de acordo com o sistema tributário do Brasileiro, a tributação sobre o lucro presumido ocorre por meio de dois tributos, quais sejam, o imposto de renda sobre a pessoa jurídica – IRPJ, e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2.1 O lucro presumido e os serviços de saúde

Os serviços de saúde, quando enquadrados na modalidade do lucro presumido, devem obedecer às regras do artigo 15 da Lei 9.249/95.

Nessa perspectiva, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos serviços de saúde pode ser calculada de acordo com a natureza do serviço prestado, podendo variar de 8% (oito por cento) à 32% (trinta e dois por cento), conforme descrição nos próximos tópicos.

Verifica-se, *a priori*, uma relevante diferença no coeficiente de presunção de lucro dos serviços de saúde que implica um aumento de quatro vezes os tributos do contribuinte, que segundo Ataíde Marcelino e Ataíde Marcelino Júnior¹⁹ demonstra nítido desrespeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual orienta que deve recair maior tributação sobre aqueles que possuam maior riqueza.

¹⁹ MARCELINO, Ataíde; MARCELINO JÚNIOR, Ataíde. Imposto de renda: Coeficiente aplicável na determinação lucro presumido das clínicas médicas prestadoras de serviços hospitalares **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Coordenação: Dejalma de Campos. Editora Revista dos Tribunais. Ano 13, nº 60, Janeiro-Fevereiro de 2005. p.178.

2.1.1 Base de cálculo do IRPJ

A formação da base de cálculo para apuração do IRPJ dos serviços de saúde pode ser de 32% sobre a receita ou de 8% sobre a receita. O artigo 15, caput, da Lei nº 9.249/95²⁰ prevê que 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. Já o inciso III, alínea “a”, do mesmo artigo, diz que a base de cálculo será de trinta e dois por cento para atividade de prestação de serviço geral. Todavia, cabe ressaltar que o citado artigo 15, III, a, prescreve as seguintes exceções: serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. Essas exceções devem ser apuradas pela regra do caput, do artigo 15, a qual prevê base de cálculo reduzida, entretanto para gozar desse benefício os prestadores desses serviços devem ser organizados sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA.

2.1.2 Base de cálculo da CSLL

A base de cálculo para apuração da CSLL dos serviços de saúde poderá ser de 32% sobre a receita ou de 12%, conforme artigo 20 da Lei nº 9.249/95. O percentual maior refere-se aos serviços prestados em geral e, o menor, aos serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que os prestadores destes serviços sejam organizados sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da ANVISA.

²⁰ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 20 de julho. 2016.

3 A LEGISLAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA NA REDAÇÃO ORIGINAL DA LEI Nº 9.249/95

A redação original do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 foi um assunto que gerou muita discussão em relação a sua interpretação e amplitude, tanto no âmbito do Poder Judiciário quanto na Receita Federal do Brasil. Este capítulo apresentará o percurso e as discussões sobre essa questão.

3.1 A legislação na redação original da Lei nº 9.249/95

A redação original do artigo 15, §1º, III, a, da Lei nº 9.249/95 foi redigida da seguinte forma:

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;

[...]

De acordo com essa redação, somente os serviços hospitalares podem gozar do benefício fiscal da base de cálculo reduzida do IRPJ e da CSLL, os demais serviços de saúde em geral são enquadrados na alíquota maior de 32% para ambos os tributos.

3.2 Posicionamento da Receita Federal do Brasil com base na redação original da Lei nº 9.249/95

Em 12 de março do ano de 2003, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 306/2003²¹, que trouxe orientações sobre a definição do termo serviços hospitalares

²¹ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 03 de abril de 2003. Disponível em: <

disposto na Lei 9.249/95. Inicialmente, não exigiu nenhum tipo específico de estrutura hospitalar, dando ênfase à natureza dos serviços prestados, conforme é possível extrair dessa Instrução Normativa:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

I - realização de ações básicas de saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;

[...]

II - prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

[...]

c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;

[...]

i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

a) patologia clínica;

b) imagenologia;

c) métodos gráficos;

d) anatomia patológica;

[...]

Essa instrução normativa foi ajustada levando em consideração a natureza da prestação do serviço executado pelo contribuinte. Nesse sentido, a pessoa jurídica para ser considerada prestadora de serviço hospitalar deve possuir estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atividades listadas no artigo 23 da Instrução Normativa nº 306/2003.

Logo a seguir, em 15 de dezembro de 2004, foi editada a Instrução Normativa SFR nº 480/2004 que revogou a IN nº 306/2003. A nova norma passou a

exigir para configuração de serviços hospitalares, que o contribuinte tivesse pelo menos cinco leitos para internação de pacientes, dessa forma criou critérios restritivos para que serviços de saúde usufríssem do enquadramento fiscal mais vantajoso previsto na Lei 9.249/95, nos moldes do artigo 27 da IN nº 480/2004²²:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um 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, 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.

[...]

É notório que a IN nº 480/2004 não regulamentou quais serviços são equivalentes aos serviços hospitalares, entretanto, preocupou-se em estabelecer requisitos de estrutura que o contribuinte deveria ter para o enquadramento mais vantajoso para os serviços de saúde previstos na Lei 9.249/95. Nesse sentido, essa instrução normativa prescreveu a necessidade da estrutura de prestação de serviço de saúde de o contribuinte possuir cinco leitos para internação de pacientes para caracterização dos serviços hospitalares.

Logo após quatro meses de vigência a IN nº 480/2004 foi alterada pela Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005. É possível observar que essa nova Instrução Normativa mesclou as duas anteriores citadas, descrevendo várias atividades de serviços de saúde de acordo com a IN 306/2003, todavia obrigou que as realizações desses serviços ocorressem, obrigatoriamente, em uma

²² BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 29 de dezembro de 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15389&visao=original>>. Acesso em 11 out. 2016.

estrutura física apropriada para internar pacientes, de acordo com o artigo 27 da IN nº 539/2005²³.

Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I - seguintes atribuições:

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

[...]

Por fim, a Receita Federal do Brasil, por meio do artigo único do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 19/2007²⁴, ilustra a ratificação do mesmo entendimento das Instruções Normativas anteriores, no sentido de que somente os serviços prestados por hospitais estariam enquadrados na alíquota reduzida. Portanto, os prestadores de serviços que não tivessem estrutura e atendimento de cunho hospitalar, estariam sujeitas ao recolhimento do percentual de 32%, nos seguintes termos:

²³ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005. Altera a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de abril de 2005. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15455>>. Acesso em 13 out. 2016.

²⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 07 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fim da determinação da base de cálculo do imposto de renda. DOU de 10/12/2007. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5681>> . Acesso em 10 de setembro. 2016.

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.

A Receita Federal do Brasil entendeu que serviços hospitalares, conforme o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007, devem ser interpretado de modo restritivo e dessa forma, apenas os serviços de saúde que fossem estruturados para atender a internação de pacientes ou os serviços na área de urgência prestados por ambulâncias de suporte avançado ou em aeronave, eram considerados serviços hospitalares.

Desse modo, a Receita Federal do Brasil reitera o entendimento de que serviço hospitalar deve ser interpretado levando em consideração o critério subjetivo, o qual exige que os estabelecimentos assistenciais de saúde devam dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, e não a natureza do serviço prestado.

3.3 Julgados com base na redação original da Lei 9.249/95

Inicialmente, não havia interpretação pacífica dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, conforme descrição dos próximos parágrafos, sobre a amplitude da expressão serviços hospitalares contida no artigo 15, §1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, uma vez que a primeira e segunda turma ora exigiam que o contribuinte devesse dispor de estrutura com internação de pacientes para gozar do benefício fiscal, e, em outros momentos, afirmavam que para usufruir do benefício bastava que a natureza do serviço fosse hospitalar, independente de ter ou não serviço de internação de pacientes.

Após ampla discussão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça houve pacificação dessa questão por meio do Recurso Repetitivo de tema nº 217, no qual

firmou o entendimento de que a expressão serviços hospitalares deve ser interpretada de forma objetiva levando em consideração a natureza da prestação do serviço do contribuinte e não a estrutura com internação de pacientes da pessoa jurídica. A seguir, será demonstrado todo o caminho trilhado desde a celeuma entre a primeira e a segunda turma até a pacificação da interpretação da expressão serviços hospitalares pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nessa perspectiva, seguindo o entendimento restritivo da Receita Federal do Brasil, o Superior Tribunal de Justiça fundamentou diversos julgados de acordo com interpretação limitativa da expressão serviço hospitalar disposta na Lei 9.249/95, conforme será possível observar nos próximos parágrafos.

O Recurso Especial nº 832.906 – SC²⁵ foi interposto por Ecomax Centro de Diagnósticos Por Imagem S/C Ltda., com fulcro nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região a favor da Fazenda Nacional. Cabe ressaltar que o voto do relator, Ministro José Delgado, foi vencedor por unanimidade, sendo seguido pelos Ministros: Eliana Calmon, João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins e Herman Benjamin. Ressalta-se que o Ministro Luiz Fux estava ausente de forma justificada nesse acórdão, conforme ementa a seguir:

[...]

1. A clínica médica que explora serviços de radiologia, ultrassonografia e ressonância magnética, sem internação de paciente para tratamento, não pode ser considerada como entidade hospitalar para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.240, de 26.12.1995.

[...]

Cabe ressaltar, que o acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, tribunal *a quo*, descreveu as qualidades para empresas de saúde se qualificar como serviços hospitalares, da mesma forma que no STJ, foi decidido que para enquadrar na base de cálculo mais vantajosa do IRPJ e da CSLL como serviços hospitalares é imprescindível conter estrutura complexa e organizada de tal modo que possibilite a internação do paciente.

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal Justiça, Recurso Especial 832.906- SC. Primeira Seção. Ecomax Centro de Diagnósticos por Imagem S/C Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. Voto do relator venceu por unanimidade. DJ 27.11.2006.

O Ministro Relator, José Delgado trouxe ao Recurso Especial os seguintes fundamentos do acórdão do Tribunal “*a quo*”, inicialmente explicando o caráter restritivo da Lei 9.249/95, em seguida diz que o fato de desenvolver uma ou outra atividade enquadrável em determinado tipo não o qualifica como tal, uma vez que há necessidade de preponderância das atividades e, por fim, ressalta a necessidade de internação hospitalar para que instituições de prestação de serviços médicos se enquadrem em serviços hospitalares.

No mesmo sentido, de que para se beneficiar da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL previsto na Lei 9.249/95 é preciso ter estrutura com internação de pacientes, foram julgados os Recursos Especiais números 834.268 – SC²⁶, 841.131 – RS²⁷, 890.085 - SC²⁸ e o 853.739 – PR²⁹.

Não obstante, muitos julgados entenderem pela necessidade de internação hospitalar para classificação da base de cálculo mais benéfica, essa posição não era pacífica no STJ, uma vez que os julgados a seguir estenderam o benefício a instituições que prestam serviços hospitalares, mas sem a necessidade de disporem de estrutura com internações de pacientes, conforme referência a seguir:

[...]

4. As empresas prestadoras de serviços de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia e tomografia computadorizada) enquadram-se na concepção de "serviços hospitalares" inserta no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", segunda parte, da Lei n.º 9.249/95, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica. (Resp. Nº 782.763 – RS³⁰).

[...]

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 834.268 – SC, Primeira Turma. Fazenda Nacional e Laboratório de Análises Clínicas Santa Isabel Ltda. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 18/12/2006.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 841.131 – RS, Primeira Turma. Clínica Radiológica Caridade Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 18/12/2006.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 890.085 – SC, Primeira Turma. Diagnóstico Laboratório de Análises Clínicas e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 19/07/2004.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 853.739 – PR, Primeira Turma. Serviço de Hemoterapia Dom Bosco Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro José Delgado. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 14/12/2006.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 782.763 – RS, Primeira Turma. Fazenda Nacional e Dellauda Centro Radiológico Especializado Ltda. Relator: Ministro José Delgado. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 05/12/2005.

No mesmo sentido do Recurso Especial nº 782.763 – RS, de que para obter o benefício fiscal, não há obrigatoriedade de o contribuinte dispor de estrutura com internação de pacientes foram julgados os Recursos Especiais números 850.428 – SC³¹, Nº 839.798 – SC³², 832.265 – RS³³ e o 673.033 – SC³⁴.

Nesse diapasão, o Recurso Especial nº 951.251 – PR³⁵, o qual teve como Relator o Ministro Castro Meira, firmou a posição de que a interpretação da expressão serviços hospitalares, contida na Lei nº 9.249/95, deve levar em consideração a natureza do serviço prestado (critério objetivo) e não a obrigatoriedade do contribuinte possuir estrutura hospitalar com internação de paciente. Essa orientação modificou o entendimento até então adotado, *in verbis*:

[...]

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. 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.

[...]

Esse julgado dispôs que a redução do tributo não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, entretanto, sim, a natureza do serviço essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, conforme descrição do artigo 6º da Constituição Federal de 1988. O Relator do Recurso Especial nº 951.251, também reiterou que qualquer imposto, direto ou indireto, pode ser empregado para atingir desígnio que não se resume no arrecadamento de

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 850.428 – SC, Segunda Turma. Ultramed S/S e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 15/09/2006.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 839.798 – SC, Segunda Turma. Clínica Médica Radimagem S/S Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 15/08/2006.

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 832.265 – RS, Primeira Turma. Fazenda Nacional e Fleith Folgierrini Radiologistas S/C Ltda e Outros. Relator: Ministro Francisco Falcão. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 30/06/2006.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 673.033 – RS, Primeira Turma. Fazenda Nacional e Instituto de Doenças Renais Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 12/09/2005.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 03/06/2009.

recursos ao cofre do Estado, ou seja, ainda que o imposto de renda se caracterize como tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador, conforme o caso, dele se utilizar para aquisição de um intuito extrafiscal.

Nesse sentido, a divergência sobre a interpretação da expressão serviço hospitalar no âmbito do Superior Tribunal de Justiça foi pacificada por meio do recurso repetitivo no Recurso Especial nº 1.116.399 – BA³⁶, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, ocasião que a 1ª Seção fixou parâmetros no sentido de que a expressão serviços hospitalares, contida na Lei nº 9.249/95, deve ser interpretada levando em conta a natureza da prestação do serviço da pessoa jurídica, conforme a seguir:

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

[...]

Como descrito no Recurso Especial acima, a interpretação da expressão serviços hospitalares prevista na alínea a, do inciso III, do parágrafo primeiro, do artigo 15, da Lei nº 9.249/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL, deve ter interpretação objetiva de modo que a lei, ao conceder o benefício fiscal, não levou em conta a estrutura do contribuinte (critério subjetivo), mas considerou a natureza do serviço prestado (assistência à saúde).

Nessa linha de raciocínio, o Ministro Relator Benedito Gonçalves afirma que os serviços hospitalares são aqueles que se vinculam aos serviços realizados pelos hospitais, ligados inteiramente à promoção da saúde, mas não há necessidade de que os serviços de saúde sejam prestados dentro de um estabelecimento hospitalar. O Relator também dispôs que as simples consultas não podem fazer parte das atividades beneficiadas pela base de cálculo reduzida, uma vez que tratam

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Laboratório de Análises João Pinto Cunha S/C LTDA. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Voto do Relator venceu por maioria. DJe: 24/02/2010.

de serviços médicos que não se assimilam com os fornecidos no âmbito hospitalar, todavia, sim, nos consultórios médicos.

Cabe ressaltar que o Recurso Especial nº 1.116.399 foi apreciado pela Primeira Seção em 28 de outubro de 2009, ou seja, após a vigência da Lei nº 11.727/2008. Todavia, essa Lei não foi considerada na análise do recurso, uma vez que se trata de demanda anterior ao início da vigência dela. Nessa perspectiva, é importante frisar que esse Recurso Especial definiu que os serviços laboratoriais prestados pelo contribuinte são serviços hospitalares por se tratar de atividade que é diretamente ligada a promoção da saúde e porque sua operação demanda de maquinários específicos, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares.

Dessa forma, a interpretação da expressão serviços hospitalares com base na redação original do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 pela Receita Federal do Brasil era de que o contribuinte deve possuir estrutura hospitalar com internação de pacientes, entretanto o STJ dispôs que a caracterização da expressão serviços hospitalares deve levar em consideração a natureza da prestação do serviço, independente da capacidade de internar pacientes.

4 A LEGISLAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.727/08

A partir do início da vigência da Lei nº 11.727/08, o artigo 15 da Lei nº 9.249/95 foi alterado e ampliou o rol de atividades que podem ser beneficiadas pelo regime tributário mais vantajoso para os contribuintes prestadores dos serviços de saúde.

4.1 A legislação a partir da vigência da Lei nº 11.727/08

A Lei nº 11.727/08 alterou a Lei nº 9.249/95, ampliando a possibilidade do enquadramento para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos contribuintes prestadores de serviços de saúde, com a nova redação foi incluído os seguintes serviços de saúde: auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, conforme artigo 29 da Lei nº 11.727/2008³⁷:

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1o do art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15.

§ 1o

.....

III –

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;

.....” (NR).

³⁷ BRASIL. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e altera as Leis números 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 24 de junho de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111727.htm>. Acesso em 15 nov. 2016.

Ressalta-se que a Lei nº 11.727/08 surgiu por meio de iniciativa do Poder Executivo, através do Presidente da República com fundamento que lhe confere o artigo 62 da Constituição Federal de 1988, publicou a Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008. Importante destacar que inicialmente, embora essa MP tivesse efeito imediato para alguns dispositivos, ainda não tinha conteúdo dispendo sobre a questão tributária da Lei nº 9.249/95, conforme se pode observar na ementa da Medida Provisória nº 413³⁸:

Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS Na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 413, redigida pelo Ministro da Fazenda do ano de 2008, Guido Mantega, trouxe os temas tratados na MP, como por exemplo: Estimular investimentos e modernização do setor de turismo, reforçar o sistema de proteção tarifária Brasileiro, estabelecer a incidência de forma concentrada da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social na produção e comercialização do álcool, atenuar problemas enfrentados pelo setor hoteleiro no Brasil.

Nesse diapasão, os fundamentos que justificaram a relevância dessa medida foram pautados na preservação do equilíbrio fiscal e na proteção tarifária dos produtos nacionais. E o fundamento de urgência foi ajustado simplesmente pela necessidade de implantação das medidas da Medida Provisória nº 413 de 2008.

³⁸ BRASIL. Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/413.htm>. Acesso em 22 nov. 2016.

Em que pese à exposição de motivos da Medida Provisória nº 413/2008 ter mais de 90 linhas redigidas, nada foi tratado a respeito do artigo 15, da Lei 9.249/95, o qual é o cerne desse trabalho e que dispõe sobre a amplitude dos serviços de saúde para fins tributários no lucro presumido.

Isto posto, a redação original da Medida Provisória nº 413 de 2008 não dispunha de conteúdo capaz de modificar o artigo 15 da Lei 9.249/2008. Entretanto, no decorrer da tramitação na Câmara dos Deputados para discussão e conversão em lei houve 185 propostas de alterações. Após análises dessas propostas de alterações, observou-se que a alteração aditiva de número 00147, recebida no dia 11 de fevereiro de 2008, indicada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly do Partido da Social Democracia Brasileira do Estado do Paraná, tratava de uma questão sem pertinência temática com a exposição de motivos da MP 413/08. Nesse sentido, essa proposta de emenda aditiva de número 00147³⁹ à Medida Provisória nº 413/2008 foi indicada nos imediatos termos:

Emenda Aditiva

Acrescente-se o seguinte artigo à MP nº 413 de 26 de dezembro de 2008.

Art. A alínea “a” do inciso III, do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15-

.....

§1º

III -

a) Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico” (NR).

A presente emenda visa a possibilitar que os laboratórios de análise clínicas possam optar pela tributação do lucro presumido, equiparando-os aos serviços hospitalares.

Nesse sentido, a isonomia de tratamento com os hospitais permitirá que a população tenha melhor acesso aos serviços de saúde, permitindo que estas atividades tenham uma redução na sua carga tributária.

³⁹ BRASIL. proposta de emenda aditiva à Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=539593&filename=EMC+147/2008+MPV41308+%3D%3E+MPV+413/2008>. Acesso em 22 nov.2016.

Conforme a proposta do deputado Luiz Carlos Hauly da emenda aditiva nº 00147 à Medida Provisória nº 412/2008, a ideia era que os laboratórios de análises clínicas pudessem optar pela tributação do lucro presumido equiparando-se aos serviços hospitalares e, por consequência do impacto tributário, a população teria melhor acesso aos serviços de saúde. Importante salientar que essa emenda proposta, ainda, não está de acordo com o que foi disposto na Lei 11.727/08, pois o rol de serviços equiparados aos serviços hospitalares contido na versão final da MP nº 413/2008 foi mais amplo.

Após a proposta da emenda aditiva nº 00147 à Medida Provisória nº 413/2008 do deputado Luiz Carlos Hauly, o Deputado Odair Cunha, Relator, apontou que tal emenda foi aprovada parcialmente, pois houve mudança na técnica redacional do texto para ampliar o alcance, conforme Relatório da MP nº 413 de 2008⁴⁰:

A Emenda nº 147 do Deputado Luiz Carlos Hauly mereceu acatamento parcial, com alterações técnicas de redação para ampliar-lhe o alcance e permitir ao Fisco um controle mais eficaz sobre a regularidade da sua aplicação prática. O dispositivo contempla a mudança da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido, no caso de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, quando prestados por sociedade empresária e atendidas as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, que passa a ser calculada com base no percentual de 8% do faturamento, à semelhança dos serviços hospitalares, em lugar dos 32% atualmente em vigor, aplicáveis à prestação de serviços em geral.

Nesse sentido, após aprovação parcial, pelo Relator Deputado Odair Cunha da emenda aditiva nº 00147 de 2008, proposta pelo deputado Luiz Carlos Hauly, à Medida Provisória nº 413/2008, o texto fica idêntico ao da redação final do artigo 29

⁴⁰ BRASIL. Relatório do relator Deputado Odair Cunha da Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=558893&filename=PPP+1+MPV41308+%3D%3E+MPV+413/2008>. Acesso em 22 nov.2016.

da Lei nº 11.727/2008 modificando a alínea a, do inciso III, do parágrafo primeiro, do artigo 15, da Lei no 9.249/95⁴¹.

Destarte, após todos os passos narrados acima, o texto da MP nº 143/08 chegou à versão final, o qual foi transformado na Lei 11.727/08. Cabe destacar, que nem na ementa da MP, nem na exposição de motivos, foi disposto algum tema que se relacionasse com a inserção do rol de serviços de saúde incluídos no regime tributário diferenciado, previsto no artigo 15 da Lei 9.249/95.

Dessa forma, em que pese à justificativa do Deputado Luiz Carlos Hauly para proposição da emenda aditiva nº 00147, que inclui o artigo 29 a Medida Provisória nº 413/08, ser uma causa nobre, pois busca o acesso da população aos serviços de saúde, não tem relação com a ideia original da MP nº 413/08, conforme ementa e exposição de motivos citadas nos parágrafos anteriores.

Nesse diapasão, é importante ressaltar que o Relator, Deputado Odair Cunha ampliou a emenda aditiva nº 00147, aumentando o rol dos serviços de saúde que podem gozar do benefício da alíquota reduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4.2 Posicionamentos da Receita Federal do Brasil a partir da vigência da Lei nº 11.727/08

A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa SRF nº 1234/2012⁴², de 11 de janeiro de 2012 retirou, a obrigatoriedade de ter leitos de internação para caracterização da qualidade de serviços hospitalares, conforme a seguir:

⁴¹ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

⁴² BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 1234, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 12 de janeiro de 2012. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=37200#950762>>. Acesso em 13 out. 2016.

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015).

Em relação aos contribuintes que prestam serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, a Receita Federal do Brasil, por meio de soluções de consulta (instrumento que o contribuinte tem para esclarecer dúvidas perante a Receita Federal do Brasil em relação à interpretação da legislação tributária), entende que a partir de 01/01/2009 todos esses serviços são passíveis da utilização do percentual mais benéfico para apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, de acordo com a Solução de Consulta DSIT/SRRF07 Nº 62, de 24 de junho de 2013⁴³, conforme se segue:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA. SERVIÇOS HOSPITALARES. ORTOPEDIA. A pessoa jurídica devotada às atividades médicas que não sejam as de prestação de serviços hospitalares ou de auxílio a diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, deve determinar o lucro presumido delas decorrentes mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre as respectivas receitas.
[...]

Nesse diapasão, a Receita Federal do Brasil também se posicionou em relação à aplicação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando o contribuinte prestar os serviços previstos no art. 29 da Lei nº 11.727/2008 cumulado com o serviço de consulta. Nesse caso, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade, ou seja, a base de cálculo deverá ser de 32% para apuração do IRPJ e CSLL dos serviços de consulta e a base de cálculo dos serviços previstos no art. 29 da Lei nº 11.727/08 deverá ser de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, conforme ementa da Solução de Consulta DISSIT/SRRF 07 Nº 7038, de 12 de novembro de 2014⁴⁴.

⁴³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISSIT/SRRF 07 Nº 62, de 24 de junho de 2013. DOU 01/08/2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=44343>. Acesso em 14 de out. 2016.

⁴⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISIT/SRRF 07 Nº 7038, de 12 de novembro de 2014. DOU 19/12/2014. Disponível em: <

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL
EMENTA: PERCENTUAL. LUCRO PRESUMIDO. A partir de 1º de janeiro de 2009, é possível a utilização do percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, em relação aos serviços médicos de oftalmologia com recursos para a realização de exames complementares e diagnósticos, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Em relação às consultas médicas, inclusive ambulatoriais, deve ser utilizado o percentual relativo à prestação de serviços em geral, de 32%.

[...]

Dessa forma, a Receita federal do Brasil após o início da vigência da Lei nº 11.727/08 manteve o entendimento de que o contribuinte que pretender se enquadrar como prestador de serviços hospitalares deverá ter estrutura com internação de paciente.

Por outro lado, em relação aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, a Receita Federal do Brasil impôs como requisito para o percentual menor para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, somente os previstos na própria lei, quais sejam: que o contribuinte seja organizado sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da ANVISA, entretanto, caso esses serviços sejam cumulados com o serviço de consulta, este deverá ser aplicado à alíquota de serviços gerais de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

4.3 Julgados a partir da vigência da Lei nº 11.727/08

A Lei nº 11.727/2008 agregou os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas ao artigo 15, §1º, III, a, da Lei nº 9.249/95 para que o contribuinte prestador de serviço de saúde goze do benefício da tributação mais benéfica e por consequência, reflita na ampliação do acesso da população aos serviços de saúde, conforme justificativa da Câmara dos Deputados na proposta de inclusão desse dispositivo legal.

Em que pese o início da vigência da Lei nº 11.727/08, os julgados do STJ mantiveram a mesma interpretação da expressão serviços hospitalares firmada em sede de recurso repetitivo no Recurso Especial nº 1.116.399, ou seja, deve-se levar em consideração a natureza da prestação ao invés da estrutura do contribuinte. Ademais, mantiveram o entendimento de que a consulta simples não deve se beneficiar do regime mais benéfico, conforme conceito a seguir:

[...]

1. O conceito de "serviços hospitalares" previsto no art. 15, §1º, III, "a", da Lei n. 9.249/95, abrange também serviços não prestados no interior do estabelecimento hospitalar e que não impliquem em manutenção de estrutura para internação de pacientes. (REsp. Nº 1.609.258 – DF⁴⁵).

[...]

Não obstante o Recurso Especial nº 1.116.399 ter sido julgado sem levar em consideração o artigo 29 da Lei nº 11.727/2008, observa-se que os julgados desde o início da vigência dessa Lei até os mais recentes, sempre citam esse Recurso Especial.

Dessa forma, não houve alteração da interpretação da expressão serviço hospitalar após o início da vigência da Lei nº 11.727/2008. Entretanto, essa Lei trouxe dois requisitos para o gozo desse benefício, quais sejam: que a empresa do contribuinte seja organizada sob a forma de sociedade empresária e que atenda as normas da ANVISA. Nessa perspectiva, além dos serviços hospitalares, os serviços auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas devem preencher esses dois requisitos após o início da vigência da Lei nº 11.727/2008, de acordo com o Recurso Especial nº 1.369.763 – RS⁴⁶.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal Justiça, Recurso Especial nº 1.609.258 - DF. Decisão monocrática. Fazenda Nacional e Centro Clínico e Ecográfico de Sobradinho Ltda. Ministra Assusete Magalhães. DJ 10.04.2017.

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.139.763 – RS. Segunda Turma. Clínica Varela de Oftalmologia Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 24/06/2013.

5 A CONSULTA SIMPLES NO CONTEXTO DO SERVIÇO DE SAÚDE

A apuração do IRPJ e da CSLL do serviço de consulta simples deve ser calculada de acordo com a base de cálculo majorada de 32%, levando em consideração a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e as fundamentações às soluções de consultas da Receita Federal do Brasil dispostas no capítulo anterior.

Em que pese a Receita Federal do Brasil e o Superior Tribunal de Justiça terem firmado a interpretação do artigo 15 da Lei 9.249/95 no sentido de que deve ser excluída a consulta simples da alíquota da base de cálculo mais vantajosa no regime do lucro presumido, essa questão gera diversas dúvidas de acordo com as discursões descritas no terceiro e no quarto capítulo.

Nessa acepção, duas questões sobre a consulta simples merecem destaque, quais sejam: a) se a consulta simples prestada numa estrutura de hospital deve ser enquadrada na alíquota reduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL? b) se a consulta simples quando prestada juntamente com outros procedimentos pode receber o benefício fiscal?

Além dessas duas questões, faz-se necessário ressaltar a finalidade do artigo 29 da Lei nº 11.727/08 e o direito aos serviços de saúde da população.

5.1 A consulta simples prestada no âmbito hospitalar ou cumulada com outros procedimentos

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em relação à interpretação da expressão serviços hospitalares disposta na Lei nº 9.249/95, deixou algumas dúvidas aos interessados, uma vez que nas decisões que firmaram jurisprudência sobre esse tema houve diversos Embargos de Declaração pedindo esclarecimentos sobre detalhes da aplicação prática dessa jurisprudência, entre essas dúvidas cabe ressaltar duas: a primeira, é em relação à aplicação do benefício fiscal à consultas simples prestadas no âmbito hospitalar e, a segunda, é se o benefício é aplicado às consultas simples quando cumuladas com outros procedimentos. Nesse ponto de

vista, os Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.116.399⁴⁷ suscitaram essas dúvidas em relação ao enquadramento da consulta simples conforme excerto a seguir:

[...]

2. A parte embargante aduz que há no acórdão embargado, basicamente, três questões a serem esclarecidas, quais sejam: (i) a atividade de consulta médica realizada no interior dos hospitais por profissionais com vínculo com a instituição deve ser conceituada como serviços hospitalares para efeito de beneficiar-se da redução da base de cálculo?; (ii) estão (ou não) abrangidas pelo benefício fiscal as consultas médicas prestadas em consultório médico não localizado no interior do hospital, mas com prestação de serviços que não a simples consulta médica?; e (iii) as consultas médicas prestadas em consultório médico de forma exclusiva se incluem no benefício?

[...]

Conforme descrição da ementa, o julgado orbitou sobre três questões principais, das quais se incluem as duas questões centrais apontadas nesse capítulo, conforme a seguir:

A: A primeira questão é se a atividade de consulta médica realizada no interior dos hospitais, por profissionais com vínculo com a instituição, deve ser conceituada como serviços hospitalares para efeito de se beneficiar da redução da base de cálculo?

Sobre esse ponto levantado no Recurso Especial, o Relator Ministro Benedito Gonçalves afirma que o benefício não se aplica às atividades destinadas unicamente à realização de consultas médicas, mesmo que sejam prestadas numa estrutura hospitalar.

B: A segunda dúvida foi sobre a abrangência do benefício fiscal às consultas médicas prestadas em consultório médico não localizado no interior do hospital, mas com prestação de serviços que não seja a simples consulta médica?

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Laboratório de Análises João Pinto Cunha S/C LTDA. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Voto do Relator venceu unanimidade. DJe: 29/09/2010.

Essa questão foi mais polêmica, pois em determinados momentos o Relator afirma de forma genérica que a consulta simples não é abarcada pelo benefício fiscal, por outro lado, em alguns trechos, diz que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas, deixando margem de dúvida no caso de além da consulta o contribuinte dispor de outros serviços.

Por esse ângulo, o Ministro Benedito Gonçalves afirma, no seu voto, que a consulta deve ser majorada, todavia, não ficou claro quando o contribuinte exercer a atividade de consulta simples cumulada com outros serviços, uma vez que nesse ponto é ressaltado que não faz jus ao benefício à pessoa jurídica que preste somente consultas simples, deixando margem de dúvida quando esse serviço for cumulado com outros.

Nesse mesmo sentido, os Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 951.251 – PR⁴⁸ trouxeram questões relacionadas ao enquadramento do IRPJ e da CSLL do serviço de consultas simples no regime lucro presumido, conforme trecho da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. ERRO MATERIAL, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO NÃO CARACTERIZADOS NO VOTO VISTA E CONDUTOR. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

1. Não obstante a Sra. Ministra Eliana Calmon tenha consignado em seu voto-vista que acompanhava o voto condutor apenas em parte mas, mesmo assim, também negava provimento ao recurso e, por outro lado, a certidão de julgamento registre que houve unanimidade no julgamento, inexistente qualquer contradição ou erro material, uma vez que as conclusões tiradas para o caso concreto convergiram quanto à matéria de fundo – tributação de serviços hospitalares. Com efeito, a divergência cingiu-se a meras discordâncias quanto aos fundamentos do voto condutor, todavia, chegou-se à mesma conclusão, para negar provimento ao recurso especial.

[...]

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 10/05/2010.

A dúvida, nesse julgado, levanta exatamente as duas questões centrais desse capítulo, pois a primeira é em relação à inclusão da consulta simples dentre os serviços que podem usufruir do benefício fiscal quando o contribuinte além de prestar o serviço de consulta simples, também disponibilizar ao paciente outros procedimentos, e a segunda é quando o consultório médico prestar o serviço de consulta simples dentro de uma estrutura hospitalar.

Em que pese o Relator Ministro Castro Meira afirmar que a conclusão do voto vista da Ministra Eliana Calmon converge com a conclusão do Relator de que a consulta simples não deve ser considerada serviço hospitalar, a Ministra deixa claro que discorda do Relator conforme descrito no voto vista do Recurso Especial nº 951.251⁴⁹:

[...]

Entretanto, na análise que fiz do voto do relator, surgiram para mim alguns questionamentos, a partir da exclusão expressa da ideia de que estão excluídos do benefício fiscal aqui questionado as prestações realizadas por profissionais liberais que atendem a consultas em consultórios médicos (ver item "f" das conclusões do voto do relator, fl. 05 "in fine" deste voto):

1º) se o consultório médico está inserido na estrutura do hospital e o serviço de atendimento médico, sob a forma de consulta, é prestado por profissional a ele vinculado?

2º) se o consultório médico não está inserido nessa estrutura mas, mesmo assim, além da própria consulta, o médico presta outros tipos de serviço, como pequenas cirurgias e outros procedimentos de menor complexidade?

Não encontrei resposta no voto do Ministro Castro Meira e a partir das duas indagações, as quais parecem-me de todo pertinente, passo a fazer as minhas próprias considerações, a fim de complementar o raciocínio de S. Ex^a e assim conferir à lei federal a melhor interpretação.

[...]

Cabe destacar que a Ministra Eliana Calmon afirma não ter encontrado resposta no voto do relator e inicia suas considerações com a finalidade expressa de complementar o raciocínio do Ministro Castro Meira e assim conferir à lei federal a melhor interpretação. Nesse sentido, após analisar o conteúdo da norma, a Ministra Eliana Calmon conclui:

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 03/06/2009.

[...]

2) o serviço de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia compreende diversas atividades, dentre as quais se incluem as consultas médicas (item 1.7 da Resolução RDC 50/2002 da ANVISA); assim, se o consultório médico está inserido no estabelecimento assistencial que disponibiliza ao paciente serviços de apoio ao diagnóstico e terapia (atividade 4 da tabela acima), as consultas médicas também deverão ser consideradas "SERVIÇOS HOSPITALARES " porque fazem elas parte de um serviço integrado, prestado por estabelecimento com estrutura complexa e onerosa, não se podendo dizer, nessas circunstâncias, que se trata de "simples prestação de atendimento médico"; peço vênia ao relator, pois, para discordar de S. Ex^a quando afirma:

Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos.

3) não se pode perder de vista, ainda, as hipóteses em que o consultório médico não se localiza no interior desses estabelecimentos, mas o médico (profissional liberal) presta outros serviços, que não a simples consulta, como pequenas cirurgias e outros procedimentos de menor complexidade. Por exemplo:

1.8. - Realizar procedimentos médicos e odontológicos de pequeno porte, sob anestesia local (punções, biópsia, etc). (Resolução DC 50/2002).

Entendo que, nessas circunstâncias, trata-se também de "serviços hospitalares " e, portanto, aplicável a norma em análise; e

4) deve-se excluir do benefício apenas as consultas médicas realizadas por profissionais liberais quando os consultórios não fazem parte dos ambulatorios e não prestam outros outros procedimentos (considerados de natureza hospitalar), senão a própria consulta.

[...]

Dessa forma, não há como sustentar que o voto vista da Ministra Eliana Calmon está concordando com todo o teor do voto do Ministro Castro Meira, uma vez que a Ministra deixa claro e de forma expressa que não encontrou algumas questões apontadas no voto vista na fundamentação do Relator. Além disso, a conclusão do voto vista afirma expressamente que as consultas devem ser consideradas serviços hospitalares, de acordo com o item 1.7 da Resolução RDC 50/2002. Ademais, a Ministra discorda do Relator quando ele descreve que se deve excluir do benefício às consultas simples prestadas por profissionais liberais, uma vez que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas numa estrutura hospitalar, todavia sim nos consultórios médicos.

A Fazenda Nacional, não satisfeita com a fundamentação do Relator Ministro Castro Meira nos Embargos retrocitados sobre as dúvidas relacionadas ao enquadramento da consulta simples, interpôs Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 951.251 – PR⁵⁰, os quais foram fundamentados pelo Relator da seguinte forma:

[...]

Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico.

[...]

É importante enfatizar que a Fazenda Nacional embargou duas vezes a decisão do relator nesse Recurso Especial pela dificuldade da classificação do termo simples consulta, uma vez que a fundamentação deixou margens de incertezas.

A partir do resultado final dessa celeuma é possível concluir o seguinte: a) o profissional liberal que presta somente o serviço de simples consulta, independente de a prestação ser realizada dentro ou fora do ambiente hospitalar, não pode ter sua alíquota reduzida; b) também foi esclarecido que a interpretação da expressão serviços hospitalares deve ser analisado, de modo objetivo, levando em consideração a natureza do serviço. Bem como não deve ser aceito o requisito da Receita Federal do Brasil, de que o contribuinte tem que possuir estrutura de hospital com internação de pacientes para gozar de tal benefício; c) o benefício não é extensível aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico.

Nessa perspectiva, das duas questões iniciais desse capítulo, ainda não foi resolvida a questão do contribuinte prestador de serviço de saúde que presta a consulta simples cumulada com outros serviços, por exemplo: de diagnósticos, terapia, imagenologia ou cirurgias. Nesse caso, destacar a consulta dos outros serviços não parece adequado, uma vez que o artigo 27 da RDC nº 50/2002

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 02/09/2010.

considera serviços hospitalares as atribuições de 1 a 4, e que o item 1.7 dessa resolução prevê o seguinte: “Proceder à consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de farmácia, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem”.

Ademais, além da questão de ordem legal, vale ressaltar questões de ordem prática e mercadológica, uma vez que em virtude da necessidade da tecnologia ligada à promoção da saúde, cada vez mais os profissionais de saúde precisam investir em equipamentos diagnósticos nas suas empresas para conseguir oferecer um atendimento adequado aos pacientes e, por consequência disso, está cada vez mais complexa a tarefa de separar simples consulta, de outros procedimentos diagnósticos. Um exemplo são os serviços oftalmológicos, pois a simples consulta é composta por vários procedimentos complexos e com auxílio de equipamentos, conforme se pode observar do parecer conjunto da Sociedade Brasileira de Oftalmologia – SOB e do Conselho Brasileiro de Oftalmologia⁵¹, de acordo com a seguinte redação:

O Conselho Brasileiro de Oftalmologia (CBO), a Sociedade Brasileira de Oftalmologia (SBO) e a Federação das Cooperativas Estaduais de Serviços Oftalmológicos (FECOESO), vem a público esclarecer o que se segue: A consulta oftalmológica é constituída de: anamnese, inspeção, exame das pupilas, medida da acuidade visual, refração, retinoscopia e ceratometria, fundoscopia, biomicroscopia do segmento anterior, exame sumário da motilidade ocular e do senso cromático.

Embora o parecer tenha descrito que todos os serviços acima compõe a consulta oftalmológica, também reconheceu que outro procedimento médico, a tonometria ocular, é indispensável às consultas oftalmológicas e que deve ser cobrada separadamente dos honorários da consulta.

⁵¹ CONSELHO BRASILEIRO DE OFTALMOLOGIA E SOCIEDADE BRASILEIRA DE OFTALMOLOGIA. Parecer sobre composição de consulta oftalmológica. Rio de Janeiro, 28 de junho de 2007. Disponível em: <http://www.cbo.net.br/novo/publicacoes/Parecer_sobre_consultas_ofthalmologicas.pdf>. Acessado em 28 de dezembro de 2016.

Nesse sentido, o prestador de serviço sempre que executar a consulta também deve fazer a tonometria ocular para complementar o diagnóstico do paciente, conforme parecer da SBO e CBO⁵²:

A tonometria ocular é exame complementar de diagnóstico, indispensável diante da hipótese, ainda que remota, de glaucoma e deve ser cobrado separadamente pelo estipulado no código 50.01.015-8. Tanto a AMB, o CBO e a SBO determinam e enfocam a necessidade de realização de Tonometria Ocular em todas as consultas oftalmológicas, desde que exequível, como forma de detectar, o quanto antes, manifestações de glaucoma nos pacientes examinados.

Nesse caso, geralmente, os contribuintes cobram pela prestação do serviço um montante, o qual agregará tanto a consulta como os demais procedimentos realizados na consulta oftalmológico. Como os serviços são integrados, a remuneração pela prestação também se torna unificada.

Outro caso que merece destaque é em relação à especialidade médica de geriatria, pois foi criado um procedimento médico nomeado de Avaliação Geriátrica Ampla – AGA, conforme publicação científica da Sociedade Brasileira de Geriatria e Gerontologia⁵³, de acordo com texto a seguir:

A especialidade da Geriatria conta com o procedimento Avaliação Geriátrica Ampla – AGA, procedimento este já inserido na Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos – CBHPM. É fundamental para avaliação e seguimento clínico dos pacientes idosos, que por características intrínsecas ao processo do envelhecimento humano e sua susceptibilidade e vulnerabilidade para múltiplas condições médicas, de caráter biológico, psicológico e/ou social, necessitam de uma avaliação médica mais abrangente.

⁵² CONSELHO BRASILEIRO DE OFTALMOLOGIA E SOCIEDADE BRASILEIRA DE OFTALMOLOGIA. Parecer sobre composição de consulta oftalmológica. Rio de Janeiro, 28 de junho de 2007. Disponível em: < http://www.cbo.net.br/novo/publicacoes/Parecer_sobre_consultas_ofthalmologicas.pdf>. Acessado em 28 de dezembro. 2016.

⁵³ SOCIEDADE BRASILEIRA DE GERIATRIA E GERONTOLOGIA. Explica o conceito de Avaliação Geriátrica Ampla. Disponível em: < <http://sbgg.org.br/publicacoes-cientificas/avaliacao-geriatrica-ampla/>>. Acessado em 18 de dezembro. 2016.

Importante ressaltar, que esse procedimento foi estabelecido na Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos – CBHPM⁵⁴, por um código exclusivo com o título de Teste de Avaliação Geriátrica Ampla – AGA e por tratar de um serviço mais complexo que a consulta padrão geriátrica tem remuneração mais vantajosa para o prestador de serviço executor desse procedimento médico.

Além de todos esses procedimentos que compõem a consulta, é importante ressaltar que algumas especialidades médicas possuem quantidade acentuada de exames realizados por consultas. Numa matéria publicada no Jornal Cassi Associados⁵⁵ foi apresentado que a média de exames por consulta no plano de saúde Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil é de 3,8, ou seja: para cada consulta atendida são realizados 3,8 exames. Em outra pesquisa, realizada a pedido do Conselho de Administração da Unimed⁵⁶, no período de janeiro a dezembro do ano 2011, demonstrou-se números mais detalhados dividindo as indicações por especialidades médicas, e obteve o seguinte resultado:

Especialidades Médicas:	Quantidades de exames por consulta:
Cardiologia	6,23
Endocrinologia e Metabolismo	5,70
Ginecologia e Obstetrícia	4,80

E em um estudo mais recente realizado pela Funcesp⁵⁷, ocasião em que apresentou o resultado financeiro do plano de saúde levando em consideração os

⁵⁴ CLASSIFICAÇÃO BRASILEIRA HIERARQUIZADA DE PROCEDIMENTOS – CBHPM. Associação Médica Brasileira – AMB. Novembro de 2016. p. 34.

⁵⁵ JORNAL CASSI ASSOCIADOS. Ano XII – nº 70. Maio/junho de 2010. Disponível em: <http://www.cassi.com.br/images/jornalonline/PDFJornal/2010/jornal_ASSOCIADOS_70.pdf> Acessado em 10 de janeiro. 2017.

⁵⁶ CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA UNIMED. Estudos apresentados ao Conselho Regional de Medicina de Goiás. Disponível em: <http://www.unimed.coop.br/pct/index.jsp?cd_canal=49146&cd_secao=49125&cd_materia=338077> Acessado em 15 de janeiro. 2015.

⁵⁷ FUNDAÇÃO CESP. Resultado Financeiro Plano de Saúde. Disponível em <<https://www.funcesp.com.br/wps/wcm/connect/bdb385f7-78dd-49ad-b2aa-06e2d00456b2/Indicadores+Planos+Inativos-PES+E+NOSSO+PLANO-1%C2%BA+TRI+2016.pdf?MOD=AJPERES>> Acessado em 15 de janeiro. 2015.

meses de janeiro, fevereiro e março de 2016 obteve o resultado de 8,3 exames realizados por cada consulta efetivada.

Desse modo, analisando a linha temporal das três pesquisas, mesmo sendo de instituições diferentes, e a quantidade de exames realizados por cada consulta, pode-se concluir que aumentou a quantidade de procedimentos médicos realizados por cada consulta. Por esse ângulo, cada vez mais a consulta tende a ter outros procedimentos conexos, impossibilitando a separação individualizada da prestação dos serviços, seja por estratégia administrativa dos planos de saúde ou por simplificação dos processos por parte do próprio prestador do serviço, uma vez que o pagamento da consulta cumulada com os outros procedimentos é realizado em forma de um pacote de serviços, ou seja, não há individualização dos procedimentos realizados.

Dessa forma, não há razão para não destacar a consulta do benefício da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL prevista na Lei nº 9.249/95, uma vez que o critério adotado foi o critério objetivo de análise da expressão “serviços hospitalares” e não a estrutura do contribuinte (critério subjetivo). Além disso, o mercado de prestação de serviços de saúde está cada vez mais trabalhando com pacote de serviços, de acordo com a análise dos parágrafos anteriores, de modo que inviabiliza a possibilidade de individualizar a consulta dos procedimentos quando ambos são realizados juntos em forma de pacote.

Nesse sentido, é importante destacar que de acordo com o Ruy Barbosa Nogueira⁵⁸, o Direito Tributário parte da consideração de que está ajustando uma interação entre indivíduos e o fisco, e em virtude disso, deve adequar para que produza efeitos razoáveis entre as partes, tanto em relação à segurança jurídica quanto a capacidade econômica dos contribuintes. Ademais, vale salientar as lições de Leandro Paulsen⁵⁹ que afirma que a “densidade da Lei tributária é indispensável para que o contribuinte tenha certeza acerca da norma a que está submetido no caso concreto quanto aos atos que praticar ou posições que assumir”.

⁵⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e aplicação das leis tributárias**. 2ª Ed. Ver. E Aum. São Paulo – SP; Bushatsky. 1974. p. 54.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: A Concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2006. p.103.

A Receita Federal do Brasil, por meio das fundamentações prestadas às Soluções de Consultas, posicionou-se de modo que as consultas simples não devem ser consideradas aptas a receberem o benefício de redução da alíquota da base de cálculo dos serviços de saúde previstos no artigo 15 da Lei 9.249/95, essa situação pode ser confirmada na fundamentação da Solução de Consulta DISIT/SRRF09 Nº 9042, de 30 de junho de 2016⁶⁰:

[...]

Para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica, com vistas à determinação da base de cálculo do imposto, consideram-se 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 RDC Anvisa nº 50, de 2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

[...]

É importante ressaltar que a solução de consulta afirma que serviços hospitalares são os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50/2002. Nesse sentido, entre as atribuições 1 a 4 se encontra a consulta médica, todavia, a Receita Federal do Brasil não considera as consultas afirmando que elas devem ser excluídas por não se identificarem com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

5.2 Interpretação finalística da consulta simples

José Eduardo Soares de Melo⁶¹ destaca os seguintes métodos de interpretação das normas: Interpretativo, gramatical, lógico, histórico, teleológico, sistemático e sistema de linguagem. É válido salientar, que o intérprete é totalmente livre para utilizar quaisquer métodos sejam simultâneos ou de forma isolada. Outra

⁶⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISIT/SRRF 09 Nº 9042, de 30 de junho de 2016. DOU 30/08/2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=76968&visao=anotado>>. Acessado em 11 de out. 2016.

⁶¹ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. 14ª Edição. São Paulo – SP; Saraiva, 2013. p.173.

questão apontada por Tathiane dos Santos Piscitelli⁶² é que a interpretação deve levar em consideração as regras, de direito positivo, criadas para tanto, entretanto, essas normas jurídicas não estão imunes à interpretação devendo considerar o contexto histórico em que se realiza a atividade interpretativa, uma vez que o referido contexto demonstra tanto a tradição do texto quanto a consciência histórica na qual está inserido o intérprete.

A amplitude da expressão serviços hospitalares deve ser interpretada de acordo com o conteúdo do Art. 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, não sendo necessário fazer analogias como foram realizadas pela Receita Federal do Brasil de modo a obrigar as instituições de saúde a terem serviços de internação para gozarem do enquadramento da base de cálculo reduzida. Nessa perspectiva, Ricardo Lobo⁶³ diferencia interpretação de integração, uma vez que, na primeira, o intérprete tem por objetivo estabelecer as premissas para o processo de aplicação por meio de recursos à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; Já, na segunda, o intérprete se vale dos argumentos de ordem lógica como a analogia e o argumento a contrário, operando fora da possibilidade expressa do texto da norma.

O Ministro Castro Meira, Relator do Recurso Especial nº 951.251 – PR⁶⁴, por meio de citação das lições do professor José Souto Maior Borges, deu ênfase à importância da interpretação da intenção da lei para correta análise do Art. 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, de acordo com o texto que se segue:

[...]

As reflexões a respeito do principal estudo sobre isenção tributária contido na obra Teoria Geral da Isenção Tributária, do Prof. José Souto Maior Borges, conduzem a três conclusões relevantes para o tema em exame:

1. A interpretação, restritiva ou extensiva, não se presta a reduzir ou extrapolar o conteúdo da lei. A atividade do intérprete deve sempre buscar identificar qual a mens legis da norma e se essa será a exata medida da aplicação do preceito;

⁶² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo – SP; Quartier Latin, 2007. p.50.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo, **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª Ed. Ver. E Atual. Rio de Janeiro; Renovar, 2006. p.33.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 03/06/2009.

2. Ainda que se entenda válida a regra do art. 111 do CTN, a interpretação literal representa apenas uma forma de iniciar a investigação da norma, não se consubstanciando no único método de hermenêutica possível de ser utilizado;

3. Ao partir-se para a interpretação de uma norma não se deve utilizar métodos apriorísticos, uma vez que isso acaba por condicionar o resultado obtido com a exegese aplicada.

No caso, tenho que a mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador – capacidade de realizar internação de pacientes –, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada.

[...]

Então, levando em consideração que a interpretação, limitativa ou extensiva, não se presta a restringir ou ultrapassar o conteúdo da lei e que a atividade do intérprete deve buscar calhar ao espírito da norma, é importante destacar que o argumento de que o benefício fiscal pode ser dado somente às instituições hospitalares em virtude de seus custos com estrutura de internação de pacientes não deve proceder, e, colaborando com essa afirmação, Alfredo Augusto Becker⁶⁵ diz que “a doutrina da interpretação do direito tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o direito tributário evoluir como ciência jurídica”.

Por outro lado, frisa-se, conforme aduz Marco Aurélio Greco⁶⁶, “que a grande maioria da doutrina e da jurisprudência concebe o relacionamento entre Fisco e Contribuinte a partir de uma liberdade absoluta de que está investido o indivíduo e que se manifesta em todos os campos da experiência humana”.

Nesse diapasão, é notória que a intenção da lei é buscar, por meio de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários dos serviços de saúde essenciais a população. Ademais, é importante destacar que o tributo tem finalidade extrafiscal quando tem como fundamento intervir numa situação econômica ou social. Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker⁶⁷ leciona que embora no passado tenha prevalecido a tributação simplesmente fiscal, ante as excepcionais tributações extrafiscais, as

⁶⁵ BECKER, Alfredo August. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição, São Paulo – SP; Lejus, 2002. p. 130.

⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo - SP: Dialética, 2004. p.115.

⁶⁷ BECKER, Alfredo August. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição, São Paulo – SP; Lejus, 2002. p. 597.

quais eram exercidas de modo tímido, quase que inconsciente esse cenário se transformou e hodiernamente na construção jurídica de qualquer tributo deve sempre estar presente o finalismo extrafiscal. Ambos os conceitos, fiscal e extrafiscal, coexistirão de modo consciente na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor grau de prevalência em determinados sentido para melhor estabelecer o equilíbrio econômico social do orçamento cíclico. Assim, Becker⁶⁸ afirma que a principal finalidade de muitos tributos não é a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio de despesas públicas, mas sim, a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.

Nessa perspectiva, Aliomar Baleeiro⁶⁹ pontua que o legislador tem aplicado a extrafiscalidade cada vez mais frequente e cita alguns casos, tais como o incentivo a liberdade de pensamento e expansão da cultura, por meio da imunidade de livros, periódicos, papel de imprensa e também várias leis de incentivos fiscais a investimentos na área da SUDENE.

A finalidade extrafiscal do IRPJ e da CSLL contidas no artigo 27 da Lei 11.727/2008, já foi discutida no STJ em sede de recurso repetitivo no Recurso Especial nº 1.116.399 – BA⁷⁰, ocasião em que o Relator Ministro Benedito Gonçalves descreve que, independente do imposto analisado poderá ter em maior ou menor grau ser utilizado com finalidade distinta da pura arrecadação tributária, afirmando que o imposto de renda, ainda que preponderantemente fiscal, poderá ter finalidade extrafiscal determinada pelo legislador.

Concordando com o argumento da finalidade extrafiscal do Recurso Especial nº 1.116.399 - BA, o Ministro Castro Meira, Relator do Recurso Especial nº 951.251

⁶⁸ BECKER, Alfredo August. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição, São Paulo – SP; Lejus, 2002. p. 587.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª edição, Rio de Janeiro - RJ, Forence, 2013. p. 1048.

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Laboratório de Análises João Pinto Cunha S/C LTDA. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Voto do Relator venceu por maioria. DJe: 24/02/2010.

– PR⁷¹ afirma que as contribuições, do mesmo modo que os tributos em geral, também podem ter tributação fundamentada em finalidade extrafiscal.

Nesse sentido, tanto o IRPJ quanto a CSLL podem buscar a finalidade do artigo 27 da Lei nº 11.727/2008, a qual teve como justificativa a ampliação do rol de serviços de saúde com alíquotas da base de cálculos mais benéficas do IRPJ e da CSLL e assim, por consequência, melhorar o acesso da população aos serviços de saúde. Esse desígnio foi feito de forma expressa pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, na proposta de emenda aditiva de número 00147⁷² à Medida Provisória nº 413/2008.

Dessa forma, reitera-se que a finalidade do artigo 27 da Lei nº 11.727/2008 tem desígnio extrafiscal, uma vez que seu fulcro não é aumentar receita do Estado, mas sim provocar outros efeitos econômicos e sociais, conforme descrição de extrafiscalidade de Vittorio Cassone⁷³. Nessa lógica, os efeitos econômicos e sociais, por um lado, têm a intenção de diminuir os custos tributários das prestações dos serviços de saúde e, por outro lado, ampliar o acesso da população a esses serviços. Nessa perspectiva, cabe destacar que o acesso aos serviços de saúde inicia por meio da consulta simples. Logo, majorar os custos tributários na porta de entrada de acesso aos serviços de saúde esvaziaria o intuito extrafiscal da norma.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 03/06/2009.

⁷² BRASIL. Proposta de emenda aditiva à Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=539593&filename=EMC+147/2008+MPV41308+%3D%3E+MPV+413/2008>. Acesso em 22 nov.2016.

⁷³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina prática e jurisprudência**. 21. Ed. São Paulo – SP; Atlas, 2010. p. 426.

5.3 Direito aos Serviços de Saúde e a Tributação

O direito a saúde é um direito fundamental previsto na Constituição Federal garantido a todos, nesse sentido, Gilmar Mendes⁷⁴ afirma que existe um dever fundamental de prestação de saúde por parte do Estado para com a sociedade. Todavia, esse conceito de garantia é muito genérico e que, por vezes, é difícil interpretar sua amplitude. Por esse ângulo, Bernardo Gonçalves⁷⁵ afirma que é irrefutável que o direito à saúde relaciona-se de modo reto com o direito à vida. Entretanto, não é nada fácil, nem simples, desenvolver um conceito jurídico do que seja saúde.

A Constituição Federal⁷⁶ dispõe que a prestação de serviço de saúde tem relevância pública, faz parte dos direitos sociais e é dever do Estado garantir o acesso por meio de políticas econômicas e sociais, conforme pode se observar a seguir:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

[...]

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

⁷⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de direito Constitucional** (Série EDB) / Gilmar Ferreira Mendes. 4ª Edição Rev. E Ampl. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 484.

⁷⁵ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª Edição. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2011. p. 485.

⁷⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de dezembro. 2016.

Nessa acepção, Gilmar Mendes⁷⁷ orienta que o direito a saúde deve ser assegurado mediante políticas sociais e econômicas e que a prestação desse serviço público pode ser efetivada por meio de entidades privadas de modo complementar. Levando em consideração esse ambiente de garantias, Hadassah Laís de Sousa Santana⁷⁸, diz que o assunto sobre os direitos fundamentais e tributação, possui muita importância no exercício interpretativo constante dos tribunais superiores principalmente em relação ao ponto de equilíbrio entre a força normativa dos princípios constitucionais e a eficácia dos direitos fundamentais. A base para um discurso em defesa da saúde se dá em virtude das controvérsias acerca da interpretação sobre tributação dos serviços de saúde, conforme fora apresentada nos capítulos anteriores.

Por esse ângulo, o Ministro Castro Meira, Relator do Recurso Especial nº 951.251 – PR⁷⁹ afirma que; “não há dúvida de que a norma legal em exame não teve em mira os custos do contribuinte, mas a natureza do serviço – essencial à população –, considerado direito fundamental, que é a saúde, previsto na Carta Magna”.

Ademais, Luís Roberto Barroso⁸⁰, afirma que “os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional”.

Assim sendo, Hadassah Laís de Sousa Santana⁸¹ alerta que as despesas com saúde custa caro para a população e envolve a tributação sobre insumos e serviços que poderiam ser desonerados, de maneira a ampliar o acesso à população e até como uma renúncia fiscal que beneficiaria diretamente o povo. Todavia, “falta

⁷⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 8ª Edição Revisada e atualizada. São Paulo, Editora Saraiva. 2013. p. 628.

⁷⁸ SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. Coordenadores: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti e; Neto, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo; Editora Saraiva, 2012. p.139.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 03/06/2009.

⁸⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do novo modelo. São Paulo. Editora Saraiva. 2009. p. 352.

⁸¹ SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. Coordenadores: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti e; Neto, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo; Editora Saraiva, 2012. p.160-161.

clareza na legislação, o que resulta em lacunas na interpretação da legislação tributária, causando mais um óbice ao acesso da sociedade aos serviços de saúde”.

Hadassh continua seu raciocínio, conforme descrição abaixo:

É preciso fomentar o controle social dos gastos públicos contribuindo para a efetividade do sistema tributário, reduzindo a sonegação com procedimentos que simplifiquem e permitam à tributação servir de instrumento que assegure o exercício dos direitos sociais.

Para controlar, é preciso conhecer. Não há como controlar algo que não é claro nem aos próprios operadores do direito nas diferentes esferas de poder, tanto Legislativo, Executivo e Judiciário, quanto na Federação, compreendendo União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A diversidade quanto à tributação e a indefinição de termos cruciais para delinear a incidência do tributo são as principais causas de obscuridade que dificultam a concretização de um direito, e o uso eficaz da tributação como elemento fiscal e extrafiscal.

Destarte, de acordo com Hadassah Laís de Sousa Santana⁸², “o Direito à saúde se consubstancia em garantia, em prerrogativa dada a todo ser humano, mudando a finalidade do Direito, transpondo-o como elemento de controle social, instrumento de manutenção da ordem”.

Por consequência, o Legislador, por meio da Lei nº 11.727/2008 deu caráter extrafiscal ao IRPJ e a CSLL com objetivo de ampliar o acesso da população aos serviços de saúde, nessa lógica não faz sentido retirar a consulta simples do benefício fiscal, uma vez que esse serviço é o primeiro passo para que a sociedade tenha acesso aos serviços de saúde.

⁸² SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. Coordenadores: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti e; Neto, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo; Editora Saraiva, 2012. p.142.

CONCLUSÃO

O presente trabalho analisa a dificuldade de enquadrar os prestadores de serviços de saúde no regime tributário diferenciado, previsto no art. 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime tributário do lucro presumido.

Desde a redação original de tal dispositivo até a sua redação vigente, dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727/2008, a questão gera intermináveis demandas tanto na Receita Federal do Brasil quanto no Poder Judiciário, conforme descrito nos terceiro e quarto capítulos desse trabalho.

Tudo porque a Lei não se refere a todo e qualquer serviço de saúde, mas em sua redação original falava apenas em “*serviços hospitalares*”, termo que foi mantido em sua redação vigente, acrescentando-se os termos “*serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear ou de análises e patologias clínicas*”.

A Receita Federal do Brasil, tanto na redação original como na redação vigente da Lei nº 9.249/95, entende que somente o contribuinte que possui estrutura de hospital com internação de paciente pode ser considerado “serviço hospitalar” para o efeito de se beneficiar do regime tributário diferenciado. Este mesmo entendimento foi mantido após a Lei nº 11.728/08, no que se refere à interpretação da expressão “serviços hospitalares”, apenas se acrescentando o novo rol de serviços incluídos por essa Lei.

Os julgados do Superior Tribunal de Justiça realizados com base na redação original da Lei nº 9.249/95 divergiam entre si, quanto à necessidade ou não de estrutura hospitalar para a internação de pacientes. Em 2009, por meio do Recurso Repetitivo no Recurso Especial nº 1.116.399, a Primeira Seção uniformizou o entendimento da Corte, afastando a exigência de estrutura de internação, exigindo exclusivamente que a natureza do serviço prestado fosse hospitalar, excluindo expressamente de tal conceito as simples consultas médicas.

É importante ressaltar que tanto a RFB como o STJ excluem a consulta simples do regime tributário diferenciado, sob o argumento de que não se insere no conceito de serviço hospitalar.

Ocorre que, como apresentado no presente trabalho, a situação não é tão clara, devendo ser reconsiderada.

Em primeiro lugar porque, mesmo considerando a perspectiva estrita do conceito de serviço hospitalar, a consulta simples é reconhecida pela legislação de saúde como inserida em tal contexto, além de que, conforme demonstrado no início do quinto capítulo, o STJ não chegou a solucionar de maneira segura tal questão.

Em segundo lugar porque, não foi considerada a inserção da consulta simples no contexto dos diversos serviços de diagnóstico inseridos com a nova redação, hoje vigente, o que se agrava pela realidade econômica e prática dos casos em que é impossível separar a consulta médica de outros procedimentos agregados, tratados em conjunto em um mesmo pacote.

Por fim, é preciso levar em conta a finalidade do art. 29 da Lei nº 11.727/08, cuja intenção prática foi expressamente a de reduzir a carga tributária dos prestadores de serviço de saúde e ampliar o acesso da população aos serviços de saúde. Nessa perspectiva, o acesso à consulta é o primeiro passo, necessário e indispensável, para atingir a finalidade da norma e a garantia do direito fundamental à saúde.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª edição, Rio de Janeiro - RJ, Forence, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do novo modelo. São Paulo. Editora Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo August. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição, São Paulo – SP; Editora Lejus, 2002.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Interpretativo RFB Nº 19, de 07 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fim da determinação da base de cálculo do imposto de renda. DOU de 10/12/2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5681> . Acesso em 10 de setembro. 2016.

CLASSIFICAÇÃO BRASILEIRA HIERARQUIZADA DE PROCEDIMENTOS – CBHPM. Associação Médica Brasileira – AMB. Novembro de 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de dezembro. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 1234, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 12 de janeiro de 2012. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=37200#950762>>. Acesso em 13 out. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 03 de abril de 2003. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15195&visao=original> >. Acesso em 10 out. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 29 de dezembro de 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15389&visao=original>>. Acesso em 11 out. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005. Altera a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de abril de 2005. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15455>>. Acesso em 13 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre renda. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1977. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em 28 nov.2016.

BRASIL. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e altera as Leis números 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 24 de junho de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm>. Acesso em 15 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1996. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília-DF, 23 de janeiro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 28 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 28 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 27 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 20 de julho. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3º da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/413.htm>. Acesso em 22 nov. 2016.

BRASIL. relatório do Relator, Deputado Odair Cunha, da Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3º da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=558893&filename=PPP+1+MPV41308+%3D%3E+MPV+413/2008>. Acesso em 22 nov. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISSIT/SRRF 07 Nº 62, de 24 de junho de 2013. Receita Federal do Brasil. DOU 01/08/2013. Disponível em:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=44343>. Acesso em 14 de out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça, Recurso Especial nº 1.267.610 - RS. Segunda Turma. Clínica Hamburgo Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Voto vencedor por unanimidade. DJ 17.10.2011.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça, Recurso Especial nº 832.902- SC. Primeira Seção. Ecomax Centro de Diagnósticos por Imagem S/C Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. Voto vencedor por unanimidade. DJ 27.11.2006.

CONSELHO BRASILEIRO DE OFTALMOLOGIA E SOCIEDADE BRASILEIRA DE OFTALMOLOGIA. Parecer sobre composição de consulta oftalmológica. Rio de Janeiro, 28 de junho de 2007. <
http://www.cbo.net.br/novo/publicacoes/Parecer_sobre_consultas_ofthalmologicas.pdf
> Acessado em 28 de dezembro. 2016.

CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA UNIMED. Estudos apresentados ao Conselho Regional de Medicina de Goiás. Disponível em: <
http://www.unimed.coop.br/pct/index.jsp?cd_canal=49146&cd_secao=49125&cd_materia=338077> Acessado em 15 de janeiro. 2015.

JORNAL CASSI ASSOCIADOS. Ano XII – nº 70. Maio/junho de 2010. Disponível em: <
http://www.cassi.com.br/images/jornalonline/PDFJornal/2010/jornal_ASSOCIADOS_70.pdf> Acessado em 10 de janeiro. 2017.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 16 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acessado em 20 de julho. 2016.

BRASIL. proposta de emenda aditiva à Medida Provisória nº 413 de 3 de janeiro de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3º da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 3 de janeiro de 2008. Disponível em: <
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=539593&filename=EMC+147/2008+MPV41308+%3D%3E+MPV+413/2008>. Acesso em 22 nov. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISIT/SRRF 07 Nº 7038, de 12 de novembro de 2014. DOU 19/12/2014. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59569>>. Acessado em 18 de out. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISIT/SRRF 09 Nº 9042, de 30 de junho de 2016. DOU 30/08/2016. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=76968&visao=anotado>>. Acessado em 11 de out. 2016.

FUNDAÇÃO CESP. Resultado Financeiro Plano de Saúde. Disponível em <
<https://www.funccesp.com.br/wps/wcm/connect/bdb385f7-78dd-49ad-b2aa-06e2d00456b2/Indicadores+Planos+Inativos-PES+E+NOSSO+PLANO-1%C2%BA+TRI+2016.pdf?MOD=AJPERES> > Acessado em 15 de janeiro. 2015.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE GERIATRIA E GERONTOLOGIA. Explica o conceito de Avaliação Geriátrica Ampla. Disponível em: < <http://sbgg.org.br/publicacoes-cientificas/avaliacao-geriatrica-ampla/>>. Acessado em 18 de dezembro. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Laboratório de Análises João Pinto Cunha S/C LTDA. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Voto do Relator venceu unanimidade. DJe: 29/09/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 10/05/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 02/09/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Laboratório de Análises João Pinto Cunha S/C LTDA. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Voto do Relator venceu por maioria. DJe: 24/02/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.139.763 – RS. Segunda Turma. Clínica Varela de Oftalmologia Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 24/06/2013.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça, Recurso Especial nº 1.609.258 - DF. Decisão monocrática. Fazenda Nacional e Centro Clínico e Ecográfico de Sobradinho Ltda. Ministra Assusete Magalhães. DJ 10.04.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 782.763 – RS, Primeira Turma. Fazenda Nacional e Dellauda Centro Radiológico Especializado Ltda. Relator: Ministro José Delgado. Voto do Relator venceu por unanimidade. DJe: 05/12/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 951.251 - PR, Primeira Seção. Fazenda Nacional e Uroclin Serviços Médicos S/C Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Voto do Relator foi vencedor por unanimidade. DJe: 03/06/2009.

CAMPOS, Fortunato Bassani; CAMPOS, José Maria. Coordenador: Ives Granda da Silva Martins. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Edição. São Paulo – SP; Saraiva, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina prática e jurisprudência**. 21ª Edição. São Paulo – SP; Atlas, 2010.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª Edição. Rio de Janeiro; Lumen Juris, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo – SP; Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo – SP, Malheiros. 2004.

MARCELINO, Ataíde; MARCELINO JÚNIOR, Ataíde. Imposto de renda: Coeficiente aplicável na determinação lucro presumido das clínicas médicas prestadoras de serviços hospitalares **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Coordenação: Dejalma de Campos. Editora Revista dos Tribunais. Ano 13, nº 60, Janeiro-Fevereiro de 2005.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo. Editora Saraiva, 14ª Edição, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 8ª Edição Revisada e atualizada. São Paulo, Editora Saraiva. 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de direito Constitucional (Série EDB) / Gilmar Ferreira Mendes**. 4ª Edição Rev. E Ampl. São Paulo - SP: Saraiva, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e aplicação das leis tributárias**. 2ª Ed. Ver. E Aum. São Paulo – SP; Bushatsky. 1974.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª Edição. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª. Ed. Rev. E Atual. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: A Concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre – RS; Livraria do Advogado, 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo – SP; Quartier Latin, 2007.

SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. Coordenadores: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti e; Neto, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo - SP; Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo, 1935- **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª Ed. Ver. E Atual. Rio de Janeiro - RJ; Renovar, 2006.