

REDUÇÃO LEGAL DE TRIBUTOS PARA CLÍNICAS ODONTOLÓGICAS: ANÁLISE DA DECISÃO DO STJ Resp. n° 1116399.

LEGAL REDUCTION OF TAXES FOR DENTAL CLINICS:

ANALYSIS OF THE DECISION OF THE STJ Resp. No. 1116399.

Christian de Lima¹

Resumo: O presente estudo objetiva analisar os critérios utilizados pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) na aplicação em suas decisões do entendimento do Tema 217 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Delimitou-se o conteúdo no

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Educação Contábil e Tributária (IECT). Consultor tributário e Analista Fiscal pelo Instituto de Educação Contábil e Tributária (IECT). Pós-graduado em Direito Tributário – POSCENES. Graduado em Direito pela Faculdade Anhanguera - Passo Fundo – RS. Consultor Tributário em Passo Fundo - RS E-mail: christianlima060@gmail.com

debate acerca da tributação do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) das empresas que exercem serviços hospitalares, a qual originou o Recurso Especial nº 1116399/BA julgado pelo STJ, incluindo a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL para clínicas médicas voltadas à área da saúde as quais exercem atividades cirúrgicas, exames laboratoriais e diagnósticos por imagem. Ocorre que, em julgados do TRF4, houve a extensão do benefício fiscal federal para clínicas odontológicas que realizam atividades de natureza hospitalar, contudo, este benefício não vem sendo aplicado de forma objetiva, mas sim de modo subjetivo a requerimento da juntada de provas quanto as atividades realizadas. A metodologia empregada foi de abordagem dedutiva contando com documentação indireta com ênfase bibliográfica e jurisprudência sobre o tema. Nesse sentido, o trabalho foi elaborado sobre o seguinte problema: Como a divergência do que caracteriza uma atividade hospitalar nos moldes do Tema 217 do STJ, gera controvérsias nas decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região? Ao voltar-se os olhos para os desacordes contidos no que diz respeito ao fato gerador do benefício fiscal federal, percebe-se a criação mesmo que intrínca da insegurança jurídica emanada do judiciário gerando de forma voluptuosa um prejuízo fiscal a diversas clínicas odontológicas que buscam o reconhecimento do referido benefício, o qual deveria ocorrer o julgamento de forma objetiva aos moldes do Recurso Especial nº 1116399/BA do STJ.

Palavras-chave: Tema 217 do STJ; Direito Tributário; Clínicas Médicas; Clínicas Odontológicas; Benefício Hospitalar Federal.

Abstract:

The present study aims to analyze the criteria used by the Federal Regional Court of the 4th Region (TRF4) in the application in its decisions of the understanding of Theme 217 of the Superior Court of Justice (STJ). The content of the debate on the taxation of corporate income tax (IRPJ) and social contribution on net income (CSLL) of companies that provide hospital services was delimited, which originated Special Appeal No. 1116399/BA judged by the STJ, including the reduction of the IRPJ and CSLL calculation base for medical clinics focused on the health area which carry out surgical activities, laboratory tests and diagnostic imaging. It turns out that, in judgments of TRF4, there was an extension of the federal tax benefit to dental clinics that carry out activities of a hospital nature, however, this benefit has not been applied objectively but subjectively at the request of the collection of evidence regarding the activities performed. The methodology employed was a deductive approach, relying on indirect documentation with emphasis on bibliography and jurisprudence on the subject. In this sense, the work was elaborated on the following problem: How does the divergence of what characterizes a hospital activity along the lines of Theme 217 of the STJ, generate controversies in the decisions handed down by the Federal Regional Court of the 4th Region? When turning our eyes to the disagreements contained with regard to the generating fact of the federal tax benefit, one perceives the creation, even if intrinsic of the legal uncertainty emanating from the judiciary, generating in a voluptuous way a tax loss to several dental clinics that seek the recognition of said benefit, which should be judged objectively along the lines of Special Appeal No. 1116399/BA of the STJ.

Keywords: Theme 217 of the STJ; Tax law; Medical Clinics; Dental Clinics; Federal Hospital Benefit.

INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma carga tributária elevada e uma das mais complexas dentre os demais países do mundo. Mesmo passando por reformas, ainda existem pontos que deveriam ser reavaliados pelos legisladores em suas extensões, como na aplicação do princípio da razoabilidade ao gerar um papel extremamente importante no ordenamento jurídico tributário diante de fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo no momento de tributar o contribuinte.

Ademais, este princípio perpassa todos os pressupostos constitucionais vinculados à liberdade, à justiça e à segurança jurídica, no qual o mesmo, caracteriza-se de forma a obter vital relevância para as tributações mais razoáveis aos prestadores de serviços que laboram na área da saúde, permitindo a realização de uma análise diferenciada nas tributações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL) para realização de uma equiparação das bases de cálculo das clínicas odontológicas com a tributação hospitalar.

Outrossim, encontra-se no escopo do artigo 196 da Constituição Federal de 1988, o dever de todos ao promover e melhorar a qualidade de saúde da

população, sendo um dever igualitário entre o Estado e a sociedade para que todas as pessoas tenham acesso de forma universal a saúde.

Essa carga fiscal menor tem a finalidade precípua de diminuir os custos da saúde pública e assim permitir que mais pessoas tenham acesso a tratamentos que visem a melhorar essa sua condição, desonerando o Estado de forma indireta. Se perde de um lado – arrecadação direta –, mas se ganha muito mais deixando de gastar com a sociedade num todo.

Nesse caminho o questionamento que permanece é a divergência do que caracteriza uma atividade hospitalar nos moldes do Tema 217 do STJ, gerando controvérsias nas decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região?

Ao analisar-se a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, encontra-se diversos desacordes contidos no que diz respeito ao fato gerador do benefício fiscal federal, percebe-se a criação mesmo que intrínica da insegurança jurídica emanada do judiciário gerando de forma voluptuosa um prejuízo fiscal a diversas clínicas odontológicas que buscam o reconhecimento do referido benefício, o qual deveria ocorrer o julgamento de forma objetiva aos moldes do Recurso Especial nº 1116399/BA do STJ.

Nesse caminho o objetivo central do artigo é analisar a melhor tributação para as clínicas odontológicas em acordo com a legislação tributária e atual jurisprudência dos tribunais superiores, parte-se de uma exposição minuciosa

quanto ao tratamento diferenciado para os prestadores de serviços hospitalares odontológicos.

Aos bons olhos do atual entendimento do Tribunal Regional Federal da 4 Região, entende-se que o reconhecimento do benéfico fiscal federal para as clínicas médicas, possui finalidade precípua de diminuir os custos da saúde pública e assim permitir maior acessibilidade para população a diversos tratamentos odontológicos visando uma melhoria significativa na promoção a saúde populacional ganhando um maior incentivo para as clínicas odontológicas da iniciativa privada e ajudando a sociedade num todo, em total acordo com o artigo 199 da Constituição Federal 1988.

2 Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

No tocante aos métodos elegidos, parte-se do método de abordagem dedutiva, tendo em vista que na primeira etapa são definidos os contornos gerais a respeito do tema elegido, para que, em um segundo momento, possa-se aprofundar em um aspecto específico.

Soma-se a referida metodologia o procedimento monográfico em razão de que se aparta a proposta de uma espécie analítica ou verificação geral sobre o assunto, sendo essa metodologia destacada pela realização de estudos similares a manuais ou reproduções conceituais, para que de oferte um debate aprofundado sobre um ponto específico (QUEIROZ; FEFERBAUM, 2018).

Por fim, se adota por assim, a técnica de pesquisa por meio de documentação indireta com ênfase bibliográfica e jurisprudência sobre o tema.

A tributação hospitalar possui uma característica própria estabelecido pela Lei Federal nº 9.249/1995, no qual suas bases de cálculo do Imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a Contribuição social sobre lucro líquido (CSLL), acabam reduzidas em 48% (quarenta e oito por cento).

Nesse caminho, cabe salutar que o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, manifestou entendimento de que os profissionais de clínicas odontológicas, possuem na sua natureza profissional atividade voltada diretamente para promoção da saúde pública, seja por meios particulares ou superveniente do Sistema Único de Saúde, tendo em vista que realizam procedimentos cirúrgicos e exames odontológicos complementares, buscando a total satisfação da população que carece na prestação de serviços nesta área. O escopo final parte da busca incessante da melhoria da saúde humana através da prática dos procedimentos acima referidos em seus diversos níveis, percorrendo desde simples consultas, à realização de procedimentos cirúrgicos extremamente complexos.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA QUANTO OS IMPOSTOS FEDERAIS IRPJ E CSLL

O Sistema Tributário Nacional é um dos mais complexos do mundo, entende-se que por este fato muitas vezes o legislador acaba por produzir normas errôneas, acabando por acarretar em diversos processos perante o Supremo Tribunal Federal, quanto a impostos que incidem entre eles mesmo gerando uma bitributação, como é o caso dos Temas 1067 e 69, ocasionando abusos pôr

parte do legislador diante do poder de tributar sobre a renda e o patrimônio da sociedade, instituindo tributos muitas vezes inconstitucionais.

Discorrendo quanto reaproximação do direito com a ética, parece importante trazer à baila a doutrina do jurista Neibal Bier² num artigo escrito sobre o princípio da moralidade administrativa e a análise econômica do direito, in verbis:

Compreende-se que por meio dos impostos indiretos ocasiona-se uma oneração do Estado com o contribuinte, tributando indiretamente a energia elétrica, as roupas, alimentos, veículos, tudo que se obter, comprar, vender,

2 (...) A Constituição Federal de 1988 alberga uma série de princípios fundamentais, normas matrizes que ditam a valoração política existente de sorte a nortear todos os envolvidos no âmbito do Executivo, Legislativo e Judiciário. Estão inseridos na Carta Magna de 1988 nos art. 1º ao 4º, sendo eles o republicano, o federativo, o da repartição dos poderes, cuja finalidade é a direcionar a ordem jurídica nacional. Tratam-se de princípios gerais, já que formam toda a base da teoria geral do Direito Constitucional, tais como o da autonomia, da anterioridade, da legalidade, da irretroatividade da lei, da segurança jurídica e outros. Além desses, restou igualmente instituído o princípio da moralidade administrativa no seu art. 37², fazendo nascer e se atentar desde o âmbito constitucional para os princípios da boa-fé e da proteção da confiança. A observância desses dois princípios gera ao mesmo tempo limitações à administração, mas também obrigações das quais não pode se eximir. Quando se trata de obrigações decorrentes da observância do princípio da boa-fé é considerado para tanto o que se espera de uma administração coerente criando para o administrado-contribuinte um ideal de estabilidade, de previsibilidade e de confiabilidade. Todos devem se comportar de forma moralmente adequada e isso deve iniciar pelo próprio Estado, dando exemplo de honra e retidão. Bier, Neibal Albrecht. Especialista em Direito Tributário. Artigo apresentado à Disciplina de Análise Econômica do Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado, da Universidade de Passo Fundo. (2023).

transferir a outrem. como explicam Crepaldi e Crepaldi³. Estes dizem que “um tributo é regressivo à medida que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte”. Ao incidirem sobre os produtos e circulação de bens e serviços, os impostos indiretos desconsideram a renda do contribuinte ao instituir a obrigação. Fabretti⁴, comenta que a regressividade dos tributos indiretos afeta quem ganha menos, pois o preço da mercadoria é idêntico para qualquer classe de consumidor. Isso ocorre porque a tributação sobre o consumo independe de quanto as pessoas ganham, mas sim do quanto elas consomem.

3 RE 1233096.

4 RE 574706.

6 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

Todavia, concebe-se como justificativa quanto a tributação em toda a sociedade com um fim justificável, para promoção do bem-estar coletivo para que a população possa usufruir de uma vida digna abaixo do braço estatal. Tal entendimento é amparado por Celso Antônio Bandeira de Mello⁵, qual em sua obra Curso de Direito Administrativo, entende-se que a aplicação do termo “função” no direito reforça esse entendimento. Afirma ele que “existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem”.

³ CASTELLANI, Fernando F.; CAMILOTTI, José Renato. Direito tributário 6. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. (2011, p. 80).

⁴ FABRETTI, Lúdio Camargo. Contabilidade tributária. 15. ed. São Paulo: Atlas, (2015).

⁵ BANDEIRA DE MELLO. Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo. 13. ed.rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

Deduz-se assim, que o legislador compreende aspectos como a melhora da saúde pública ao instituir um tributo, levados em consideração esses aspectos, o legislador institui o artigo 20 da Lei nº 9.249/1995⁶, criando uma norma diferenciada de tributar aqueles que auxiliam na promoção da saúde coletiva, visando favorecer uma melhora significativa quanto as atividades voltadas na promoção da saúde em um todo.

Interpreta-se que a jurisprudência do STJ se concebe na mesma linha de entendimento assegurando resguardar a mesma a forma de tributação dos hospitais para aqueles que exercerem atividades análogas as hospitalares em prol da saúde.

Chegando-se ao reconhecimento pelo judiciário quanto ao benefício fiscal da Lei nº 9.249/95 para clínicas médicas, que realizam atividades de natureza hospitalar para toda população por meio da iniciativa privada, diante de que a realização da assistência à saúde pública por meio da iniciativa privada. Compreendendo de que o Estado não possui capacidade de atender toda demanda populacional no que concerne a assistência à saúde estabelecida no artigo 196 da CF/88⁷. Incentivando a livre iniciativa privada participar de forma

⁶ Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

⁷ 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.

complementar ao sistema único de saúde, seguindo as diretrizes deste, mediante o previsto nos art. 196, 197 e 199⁸ da Carta Magna.

Compreende-se que por conta da iniciativa privada pode-se complementar o sistema único de saúde, seguindo todas suas diretrizes e normas legais, agindo de forma objetiva na promoção a saúde, como a realização de procedimentos cirúrgicos hospitalares de alto grau de complexidade onde muitas vezes necessitam até mesmo de anestesia geral para sua realização, provando por assim seu alto grau de complexidade na sua atividade hospitalar, deve ser enquadrados uma tributação mais benéfica diante de sua atividade cumprindo como exposto na norma para se beneficiar da base de cálculo reduzida (IRPJ) e da (CSLL), desde que está optante sua modalidade de tributação pelo lucro presumido, de acordo com o art. 15, inciso III, alínea "a" e art. 20 da Lei nº 9.249/95, pois a mesma além de desempenhar uma atividade equiparada a hospitalar, também demanda de um alto custo financeiro para promover sua estrutura física e realizar suas atividades como uma prestadora serviços de procedimentos cirúrgicos invasivos e exames de alto grau de complexidade,

⁸ 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.

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

deste modo o contribuinte preenche os requisitos da Lei Federal nº 9.249/95, merecendo estar encaixado no privilégio fiscal.

Essa carga fiscal menor tem a finalidade precípua de diminuir os custos da saúde pública e assim permitir que mais pessoas tenham acesso a tratamentos que visem a melhorar essa sua condição, desonerando o Estado de forma indireta. Se perde de um lado – arrecadação direta –, mas se ganha muito mais deixando de gastar com a sociedade num todo.

Por tais considerações, evidencia-se que as clínicas médicas prestadoras de serviços que visam promover a proteção à saúde humana, com a realização de atividades hospitalares que determinam sua característica hospitalar, e, portanto, a conclusão incontestável de que os serviços prestados pelas clínicas médicas devem ser considerados “serviços hospitalares” para todos os efeitos legais, eis que fundamentais para a saúde humana, já que seu objeto social é a clínica médica como um todo, função essa que abrange a realização de procedimentos cirúrgicos, exames laboratoriais entre outras atividades de auto grau de complexidade.

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS CLÍNICAS ODONTOLÓGICAS.

A equiparação hospitalar para clínicas odontológicas é um tema que ainda gera muitas dúvidas e debates na jurisprudência brasileira. No entanto, algumas

decisões judiciais já têm sido favoráveis à equiparação, principalmente por se tratar de um serviço essencial à saúde.

Um exemplo de decisão nesse sentido é a do Tribunal Regional Federal da 4^o Região⁹, que concedeu mandado de segurança a uma clínica odontológica para que fosse equiparada a hospital no que se refere à tributação. Segundo a decisão, a atividade desempenhada pela clínica tem importância para a sociedade e, portanto, deve ser equiparada a serviços prestados por hospitais.

Apesar de decisões como está, ainda não há uma uniformidade na jurisprudência sobre a equiparação hospitalar para clínicas odontológicas. Muitos tribunais têm entendido que essa equiparação só é possível se a clínica oferecer serviços de alta complexidade e internação, como é o caso dos hospitais. No entanto, a tendência é que essa discussão seja cada vez mais frequente, diante da importância dos serviços prestados pelas clínicas odontológicas para a saúde da população.

Avultoso considerar que a carga tributária suportada pelas clínicas odontológicas é extremamente elevada para uma atividade que busca promover a saúde justamente de outros contribuintes, uma vez que a clínica suporta impostos Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidindo

⁹ MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. CSLL. LEI 9.249/95. CLÍNICA ODONTOLÓGICA. SERVIÇOS DE NATUREZA COMPLEXA COMPROVADOS. (...). No caso dos autos, deve ser reconhecido o direito da parte agravante de apurar a base de cálculo do IRPJ e a CSLL utilizando-se das alíquotas reduzidas apenas para as atividades consideradas como serviços hospitalares. 3. Agravo de instrumento provido. (AG 5014862-72.2019.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 10.09.2019).

na aquisição de seus equipamentos hospitalares quais são extremamente necessários a atividade demandando assim de um alto custo financeiro para exercer sua atividade, bem como ainda os profissionais contribuem equivocadamente Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), onde diversos municípios ainda insistem em tributar mediante alíquotas de 2% (dois) até 5% (cinco) sobre o faturamento do profissional, infringindo claramente uma Lei Federal Decreto Lei 406/68¹⁰, qual já fixou um valor fixo mensal para este profissionais que exercem uma atividade intelectual prevista no decreto, sendo eles Médicos, Enfermeiros, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária), ou seja, os profissionais da área da saúde, por diversas vezes contribuem pagando seus Impostos seja na aquisição dos equipamentos para poder trabalhar, na prestação dos seus serviços intelectuais, na realização de procedimentos, por conseguinte contribuindo de forma equivocada, diante de que deveria receber um tratamento diferenciado em acordo com o princípio razoabilidade.

Percebe-se que reduzindo à carga tributária o Estado passa a ajudar as clínicas odontológicas para que possam expandir com base na economia tributária reconhecida através do benéfico fiscal federal. Uma elisão fiscal, qual

¹⁰ § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

oportuna de forma legal o contribuindo cumprir com suas obrigações fiscais dentro da razoabilidade elencada pela Carta Magna.

Nessa baila o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Resp. nº 1116399, veio a garantir esse benefício fiscal qual se encontrava esparecendo na Lei.9.249/95, pelo fato de não tipificar quais contribuintes estariam enquadrados na Lei Federal, para que assim lograsse deste direito.

Benefício fiscal este que a jurisprudência postula garantir que as empresa atuantes na área da saúde tolerem uma economia de 48% nos respectivos impostos federais pagos.

<u>BASE DE CÁLCULO</u>		
	IRPJ E CSLL = 32%(Procedimentos e Exames)	IRPJ = 8% CSLL = 12%(Procedimentos e Exames)
PERCENTUAIS	ALÍQUOTAS	ALÍQUOTAS
IRPJ = 15%	IRPJ = 4,8%	IRPJ = 1,20%
CSLL = 9%	CSLL = 2,88	CSLL = 1,08%
PIS = 0,65%	PIS = 0,65%	PIS = 0,65%
COFINS = 3%	COFINS = 3,00%	COFINS = 3,00%
	TOTAL = 11,33%	TOTAL = 5,93%

Exemplo de cálculo de IRPJ e CSLL:
R\$ 100.000,00 – BC 32% = R\$ 4.600,00
R\$ 100.000,00 – BC 8 e 12 % = R\$ 2.100,00 (x os últimos 05 anos)

Por meio de um exemplo prático qual possa demonstrar a eficácia de uma elisão fiscal, ao analisar-se à jurisprudência do Tema 217 do Superior Tribunal de Justiça, as empresas da área da saúde, logram de economia significativa conforme o faturamento.

Nessa vereda o Superior Tribunal de Justiça no Resp. nº 1116399, resguardou que o benefício fiscal qual se encontrava pairando pela Lei.9.249/95, por fato de não estabelecer quais tipos de clínicas e laboratórios estariam enquadrados na

Lei Federal. 9.249/95, para que assim a norma começa-se ter eficácia no mundo jurídico e legal.

ASPECTOS FUNDAMENTAIS

Diante de uma análise do julgamento do STJ, entende-se que uma grande gama de empresas voltadas para área da saúde podem se enquadrar dentro dos requisitos do benefício fiscal, bem como, por exemplo: clínicas de cirurgia plástica ou odontológicas que realizem procedimentos cirúrgicos; clínicas com serviços de exames e diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises de patologias clínicas; clínicas de procedimentos dermatológicos, com referenciais cirúrgicos; clínicas e laboratórios que realizem exames laboratoriais e de imagem. O grande amparo para o benefício se dá exclusivamente para clínicas médicas que realizam de fato procedimentos cirúrgicos, quais devem ser comprovados caso meio adotado para busca do direito seja por via judicial, será então realizado uma perícia sobre os procedimentos cirúrgicos realizados pela clínica, como uma perícia contábil, para qual será apurado valores relativos aos impostos pagos indevidamente pelos últimos 5 anos, deste modo garantindo um direito líquido e certo da empresa.

Nas palavras do Supremo Tribunal de Justiça no Resp. nº 1116399, quanto ao respectivo benefício fiscal. Questiona-se a forma de interpretação e o alcance da expressão serviços hospitalares, prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea

"a", da Lei 9.429/95, para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL com base em alíquotas reduzidas.

Tese Firmada, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão 'serviços hospitalares', constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), devendo ser considerados serviços hospitalares 'aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde', de sorte que, 'em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos'.

Desta forma, conforme esclarecido pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, apenas clínicas médicas que realizem procedimentos cirúrgicos podem se beneficiar de tal direito, deste modo afastando o direito de clínicas quais apenas realizam a prática de consultas médicas.

Um dos grandes requisitos para tal benefício se vê resguardado pela Lei nº 11.727/2008, qual obriga que a empresa que realiza atividades de natureza hospitalar, encontre-se sobre a forma de uma Sociedade Empresária e enquadrada no modo de contribuição do lucro presumido, além do fato de estar em acordo com todas às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA.

Nesse ponto as clínicas médicas encontram um grande dilema debatido juristas, quanto a realização dos procedimentos cirúrgicos não serem em alguns casos realizados dentro da clínica.

Este um debate apenas quanto a interpretação da norma jurídica, fato é que não se mostra necessário a realização do procedimento cirúrgico dentro da clínica, o que resguardar o direito ao benefício fiscal é a realização deste serviço hospitalar, podendo muito bem o profissional sócio da clínica realizar seus procedimentos cirúrgicos em um hospital, desde que sejam realizadas as notas fiscais referentes a prestação procedimentos cirúrgicos através do CNPJ da clínica.

A própria tese firmada em Tema Repetitivo 217, pelo Supremo Tribunal de Justiça, reconheceu que os serviços hospitalares não necessariamente precisam ser realizados nos ambientes da clínica, podendo muito bem ser realizado tais atividades em bloco hospitalar.

Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão 'serviços hospitalares', constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), devendo ser considerados serviços hospitalares 'aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde', de sorte que, 'em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar,

excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos'.

Conforme mencionado pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, apenas clínicas médicas que realizem procedimentos cirúrgicos podem se beneficiar, assim temos que qualquer procedimento cirúrgico que poderia ser realizado num hospital se encaixa perfeitamente na norma para tal direito de redução da base de cálculo dos impostos IRPJ e CSLL em 8% e 12% ao invés de ter uma base de cálculo cheia em 32%¹¹.

Embora haja debates quanto ao direito líquido e certo das clínicas, o mesmo segue sendo devidamente reconhecido pelos tribunais de justiça, acerca do tema, colhem-se ainda os seguintes precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a Segunda Turma, proferiu Acórdão procedente, onde na posição do ilustre ministro Jairo Gilberto Schafer. (grifou-se):¹²

¹¹ REsp 1116399/BA

¹² TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. CSLL. PRESCRIÇÃO. LEI Nº 9.249/95. SERVIÇOS HOSPITALARES. ABRANGÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DA SAÚDE. SERVIÇOS AMBULATORIAIS E EXAMES CARDIOLÓGICOS. LEI Nº 11.727/08. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REQUISITOS LEGAIS. PREENCHIMENTO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. Limitando-se o pedido ao período quinquenal que antecedeu ao ajuizamento da ação, não há se falar em prescrição. 2. O contrato social da empresa indica a prestação de serviços de médicos, consultas e cirurgias e assessoria e consultoria em projetos e pesquisas na área médica. 3. Assim, nos termos da decisão proferida no REsp nº 951.251/PR, faz jus a demandante ao recolhimento do IRPJ e da CSLL às alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, nos termos da Lei nº 9.249/95 (arts. 15, § 1º, inciso III, alínea a, e 20, caput). 4. Em face da superveniente alteração na redação do inciso II, alínea a, do artigo 15 da Lei 9.249/95, por força da Lei nº 11.727/08, passou-se a exigir, para a aplicação do percentual reduzido, que a "prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa". 5. Hipótese em que a impetrante comprovou estar constituída na forma de sociedade empresária, atendendo, pois, a este pressuposto legal para o acolhimento do pedido no ponto. 6. Quanto à necessidade de observância às normas da ANVISA, cumpre referir que a lei se revela bastante genérica neste ponto e não estabelece, especificamente, as quais normas da

Atualmente ainda há divergências nos tribunais quanto aplicação o benefício para as clínicas odontológicas, uma vez que o Resp. n. 1.116.399/BA, em 22.4.2009, decidiu quanto o direito para as clínicas médicas que promoviam atividades de alta complexidade como procedimentos cirúrgicos complexos, todo modo, deixando em aberto o direito para os profissionais odontológicos, que também realizam procedimentos de alto grau de complexidade ainda muitas vezes dentro de blocos hospitalares.

A doutrinadora Maria Inês Mantuani Pascoaloti traz em uma de suas obras as ações que promovem cuidados às alterações bucais de alta complexidade, as quais necessitam de atividades multidisciplinares por se tratarem de uma especialidade integrada.¹³

Pode se concluir que a presença de um cirurgião-dentista junto ao corpo clínico hospitalar é de extrema necessidade para promover a melhor funcionalidade e eficácia do atendimento em prol da saúde, assim passando o profissional odontológico a contribuir no cuidado integral da saúde daqueles pacientes hospitalizados.

Agência Nacional de Vigilância Sanitária o contribuinte deve obedecer. Por outro lado, a empresa está em pleno funcionamento e não há qualquer indicação nos autos de que a autora não atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, de modo que considero restar preenchido também este requisito. 7. A compensação deverá ser efetuada após o trânsito em julgado da decisão (art. 170-A do CTN), na forma do disposto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e alterações posteriores. 8. A atualização monetária do indébito incide desde a data do pagamento indevido do tributo, nos termos da Súmula n.º 162 do STJ, até a sua efetiva restituição ou compensação, mediante a aplicação da taxa SELIC, a qual engloba juros e correção monetária. (grifou-se) (TRF4, APELREEX 5009883-68.2014.404.7202, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Jairo Gilberto Schafer, juntado aos autos em 10/06/2015).

¹³ PASCOALOTI, M. I. M. et al. Odontologia hospitalar: desafios, importância, integração e humanização do tratamento. Rev. Ciênc. Ext. v.15, n.1, p.20-35, 2019.

Destacando assim que muito semelhante aos médicos, o direito a uma tributação mais adequada esteve em matéria de debate quanto ao direito líquido e certo das clínicas odontológicas, segue sendo devidamente reconhecido pelos tribunais de justiça, acerca do tema, colhem-se ainda os seguintes precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, onde temos a Segunda Turma, qual proferiu Acórdão, por meio do Relator ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, Mandado de Segurança julgando procedente em 17 de fevereiro de 2017, com número 5002019-05.2016.4.04.7203, benefício para clínicas odontológicas.¹⁴

Deste modo temos um segundo beneficiado com tal direito que são as clínicas odontológicas, que ao realizarem procedimentos invasivos como extração de siso, Remoção de freio labial ou lingual, Cirurgias pré-protéticas,

¹⁴ TRIBUTÁRIO. mandado de segurança. IRPJ. CSLL. PRESCRIÇÃO. LEI Nº 9.249/95. SERVIÇOS HOSPITALARES. ABRANGÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DA SAÚDE. clínica odontológica. ausência de provas de prestação de serviços de natureza complexa e de custo diferenciado. 1. Limitando-se o pedido ao período quinquenal que antecedeu ao ajuizamento da ação, não há se falar em prescrição. 2. Atualmente, no entender do egrégio STJ, serviços hospitalares são "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" (REsp n.º 951.251/PR, em 22.4.2009). 3. Esta Turma têm reconhecido o direito de clínicas odontológicas utilizarem-se da base de cálculo reduzida de 8% e 12%, desde que reste comprovado nos autos que, de fato, existe prestação de serviços de natureza complexa, que importe em custos diferenciados, não restrita as simples consultas odontológicas. 4. Espécie em que não restou comprovada a prestação de serviços de natureza complexa e com custos diferenciados, nada obstando que a impetrante venha a se utilizar da via ordinária para tal fim. 5. Mantida a sentença que denegou a segurança. (TRF4, AC 5002019-05.2016.4.04.7203, SEGUNDA TURMA, Relator ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, juntado aos autos em 08/02/2017).

Remoção de cistos, Coleta de material para biópsia, Cirurgias gengivais (gengivectomia, gengivoplastia).

Nessa vereda não haveria o que contestar quanto seu direito em pleitear esse benefício, a clínica odontológica querendo buscar tal direito deverá então estar no regime do lucro presumido (base de cálculo 32%) e preencher os seguintes requisitos: Estar constituída sob a forma de sociedade empresária; cumprir as normas da ANVISA; comprovar que existe prestação de serviço de natureza complexa (atividades voltadas à saúde quais são exercidas em âmbito hospitalar ou em lugares que demandam rotinas e procedimentos análogos aos realizados em ambientes hospitalares, possuindo espaço físico adequado para procedimentos cirúrgicos e um corpo técnico especializado, em razão de sua estruturação e aparelhagem apta para proceder com as intervenções cirúrgicas), que importe em custos diferenciados.

Deste modo as clínicas odontológicas também podem buscar pleitear judicialmente o direito a redução da base de cálculo de IRPJ e CSLL de 32% para 8% e 12%, cumprindo todos os requisitos legais, não existem impedimentos para não reconhecer tal direito. Tema que foi definido pelo Tribunal Regional da Quarta Região recentemente no ano de 2022, pelo Relator Ministro Benedito Gonçalves.¹⁵

¹⁵ Mandado de Segurança nº 5005667-94.2019.4.04.7200/SC, Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) STJ, REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010. Piracicaba, 20 de janeiro de 2022.

Ainda a fim de dirimir a controvérsia a segunda Vara Federal de Florianópolis/SC, também passou a julgar procedente o direito das clínicas odontológicas quanto ao benefício definido na o Resp. n. 1.116.399/BA para estender para as demais clínicas odontológicas, onde até então se discutia acerca do conceito de "serviços hospitalares", a Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça - STJ apreciou, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Nas palavras fixadas em Sentença pelo juiz EDUARDO DIDONET TEIXEIRA, Juiz Federal:

“O Superior Tribunal de Justiça - STJ fixou o entendimento de que tal expressão deve ser interpretada de forma **objetiva**, isto é, levando-se em conta a natureza da atividade desempenhada.

Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos

não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício.¹⁶

Nas palavras do Magistrado EDUARDO DIDONET TEIXEIRA. "Conclui-se que o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que, mesmo antes do advento da Lei n. 11.727/2008, a empresa que exercia atividade diretamente ligada à promoção da saúde, em ambientes hospitalares ou similares, exceto as consultas, fazia jus ao benefício em discussão, calculado sobre as receitas decorrentes das atividades sobre as quais a benesse legal se estendia"¹⁷.

Compreende-se que EDUARDO DIDONET TEIXEIRA, deixa claro em sua decisão no processo sob nº 5009194-74.2012.4.04.7208, que o Resp. n.

¹⁶ Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares". 3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde", de sorte que, "em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos". 4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95. 5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais). 6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. 7. Recurso especial não provido. 7. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010) (grifos do Juízo) "[...]"

¹⁷ MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5005667-94.2019.4.04.7200/SC EDUARDO DIDONET TEIXEIRA, 18/11/2019.

1.116.399/BA, não estabeleceu o direito apenas para clínicas médicas, mas sim, para todas atividades de caráter hospitalar ligadas em promoção da saúde, em ambientes hospitalares ou similares, passando assim o direito ser estendido também aos demais profissionais da saúde como de atividades odontológicas.

O mesmo entendimento ainda se segue sendo reconhecido pelo TRF - Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por diversos outros casos análogos, onde o Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, da Segunda Turma Julgou procedente o direito para as clínicas odontológicas, em Mandado de Segurança número 5009194-74.2012.4.04.7208 em 18 de março de 2014¹⁸

Portanto, a jurisprudência se manteve pacífica quanto a luz do direito para as clínicas odontológicas fazerem jus à redução das alíquotas de IRPJ e CSLL, desde que excluídas dos benefícios fiscais todas as **eventuais** receitas decorrentes das atividades de mera clínica odontológica.

¹⁸ TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LEI N.º 9.249/95. SERVIÇOS HOSPITALARES. ABRANGÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA. PRESCRIÇÃO. LEI Nº 11.727/08. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REQUISITO PREENCHIDO. SELIC. SUCUMBÊNCIA. 1. Segundo entendimento atual do egrégio STJ, serviços hospitalares são 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. 2. O contrato social da empresa indica a prestação de serviços de assistência odontológica, compreendendo cirurgia e Traumatologia Bucomaxilofacial, Endodontia, Odontopediatria, Periodontia, Prótese Dentária, Implantodontia, Estomatologia, Dentística, Ortodontia, Radiologia Odontológica e Imagiologia, Disfunção Têmporo-mandibular e Dor Orofacial, Odontogeriatría e Ortopedia Funcional dos Maxilares, prestação de serviços de apoio ao diagnóstico por imagem e prestação de serviços ambulatoriais. 3. Assim, nos termos da decisão proferida no REsp n.º 951.251/PR, faz jus a demandante ao recolhimento do IRPJ e da CSLL às alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, nos termos da Lei n.º 9.249/95 (arts. 15, § 1º, inciso III, alínea a, e 20, caput). (TRF4, AC 5009194-74.2012.4.04.7208, SEGUNDA TURMA, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, juntado aos autos em 19/03/2014) (grifos do Juízo)

Atividades essas consideradas meramente consultas ou procedimentos meramente evasivos, sem grande grau de complexidade, estes, consultas odontológicas, procedimentos simples, (restaurações, aplicação de flúor, tratamentos de canal, tratamento de bruxismo). Atividades de natureza clínico-ambulatorial ou de cunho administrativo.

ENQUADRAMENTO DAS CLÍNICAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS PARA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ E CSLL E BENEFÍCIOS FISCAIS APLICAVEIS.

Conforme o próprio entendimento dos Egrégios Tribunais Superiores, as clínicas odontológicas que realizam atividades de procedimentos cirúrgicos de alta complexidade bem como (cirurgia e traumatologia Bucomaxilofacial, Endodontia, Odontopediatria, Periodontia, Prótese Dentária, Implantodontia, Estomatologia, Dentística, Ortodontia, Radiologia Odontológica e Imagiologia, Disfunção Têmporo-mandibular e Dor Orofacial, Odontogeriatrics e Ortopedia Funcional dos Maxilares), podem esses procedimentos se beneficiar da alíquota reduzida sobre o benefício fiscal, desde que se destaque em suas notas fiscais a atividade cirúrgica ou exame clínico realizado pela mesma.

Essa carga fiscal menor tem a finalidade precípua de diminuir os custos da saúde pública milhares de pessoas tenham acesso diversos tratamentos odontológicos que visam a melhorar na promoção a saúde odontológica da sociedade em um todo.

Por todas as considerações é evidente que as clínicas médicas que prestem serviços relacionados à proteção à saúde humana, com a realização de serviços complementares aos hospitalares é que determina a sua característica hospitalar, e, portanto, a conclusão incontestável de que os serviços prestados pela autora devem ser considerados “serviços hospitalares” para todos os efeitos legais, eis que fundamentais para a saúde humana, já que seu objeto social é a clínica médica como um todo, função essa que abrange a realização de procedimentos cardiológicos e de pediatria, bem como a realização de exames médicos.

A respeito, deve ser afastada a ideia de que os serviços hospitalares sejam tão somente aqueles prestados dentro de um hospital conforme, aliás, ficou muito bem colocado pela 1ª Turma do TRF da 4ª Região¹⁹, em julgamento afeto a uma clínica de serviços de hemodiálise, cujo voto condutor foi inclusive acatado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP que confirmou as decisões inferiores:

Verifica-se, que o elemento essencial para caracterizar a atividade é a de que esta seja essencial à saúde humana, assim como que reúna a existência de equipamentos e instalações apropriadas para o desenvolvimento da atividade.

¹⁹ TRIBUTÁRIO – PESSOAJURÍDICA – SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS DE HEMODIÁLISE – IMPOSTO DE RENDA – ALIQUOTA DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL. A base de cálculo do imposto de renda de sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares de hemodiálise será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme prevista na legislação de regência (artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, letra “a”, da Lei nº 9.249/95). Recurso Improvido”.

Na espécie, indiscutível que o serviço prestado é essencial à saúde, pois é através da clínica médica e odontológicas destinadas a realização de procedimento cirúrgicos e exames laboratoriais.

Importante ainda destacar que a realização destes procedimentos em locais terceirizados, estão em conformidade do item 26 da consulta realizada perante a Secretaria da Receita Federal.²⁰

Ademais, tem que se possa presente que se está tratando da tributação da renda da clínica, e o que demonstra a capacidade contributiva no caso no Imposto de Renda Presumido é o valor dos serviços prestados. Não se pode, assim, tributar diferentemente o mesmo serviço, somente pelo fato de ele ser prestado pelo hospital ou por uma clínica médica.

Assim, em respeito ao artigo 150, I, da Constituição da República, que veda a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção entre em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos", as clínicas médicas, para efeitos de tributação de seus serviços de exames e procedimentos, devem ser tratadas equivalentemente aos serviços prestados por hospitais propriamente ditos, pois

²⁰ 26. É dizer, se a sociedade empresária presta serviço de assistência à saúde se utilizando de estrutura de terceiro, desde que essa estrutura esteja de acordo com as normas da ANVISA, com alvará de funcionamento, o fato de não possuir estrutura própria, por si só, não pode ser empecilho ao regime do art. 15, § 1º, III, "a, c/c art. 20 da lei nº 9.249, de 1995. Os gastos com a estruturação e manutenção de uma estrutura hospitalar própria não são o parâmetro a ser adotado para a concessão do benefício, mas a prestação de serviços de assistência à saúde, que, após a Lei nº 11.727, de 2008, devem ainda ser realizados por sociedade empresária que atenda as normas da ANVISA.

a localização do estabelecimento ou, fundamentalmente, a forma jurídica da empresa que presta os serviços de exames e procedimentos não traz em si nenhum indicativo da capacidade contributiva do contribuinte.

A respeito da capacidade contributiva, como princípio ínsito à isonomia tributária, é de bom alvitre colacionar o ensinamento de Luciano Amaro: “Deve ser diferenciado (através de isenções ou de incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes, e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”²¹ Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1998. p. 131.

Nesse viés, tens que toda clínica médica ou odontológica, qual encontra-se sobre o regime de contribuição Lucro Presumido²², deve realizar a distinção de seus serviços prestados em cada nota fiscal emitida pela empresa, destacando o que é uma mera consulta médica ou odontológica, de um procedimento realmente complexo, como (procedimento médico cirúrgico de urologia, cardiologia, Traumatologia Bucomaxilofacial, Endodontia), (exames médicos de Radiologia, Traumatologia, Ecografia Transesofágica, Cintilografia miocárdica, Cateterismo cardíaco), entre diversas outras atividades de auto grau de complexidade, que realmente são invasivas não se confundindo com consultas

²¹ Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1998. p. 131.

²² Lei 9.718/1998, artigo 13, § 1º

médicas ou atividades meramente invasivas realizadas dentro de um consultório médico.

Observando-se a realização correta na separação das notas fiscais, as clínicas devem estar sobre registradas na junta comercial como Sociedade Empresária Limitada, também conhecida pela sigla "Ltda", uma associação empresarial formada por dois ou mais sócios, em que unem com uma finalidade específica de realizar atividades ligadas a área da saúde, assumindo responsabilidades sobre suas atividades.

Além de que obrigatoriamente a empresa deve estar atendendo as normas de estrutura para que estas estejam em acordo com as normas da ANVISA, realizando suas atividades em acordo com o seu alvará, não realizando atividade estranhas a aquelas constituídas em seu contrato social.

Haja vista, uma das etapas mais importantes para a realização desta elisão fiscal em buscar reconhecer a equiparação hospitalar, é o contrato social da empresa, qual deverá em ter em seu objeto a atividade principal em realização de (atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares, conforme CNAE - 86.30-5-02) ou (atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, conforme CNAE - 86.30-5-010).

Sendo de extrema importância que o objeto principal deste contrato social mantenha-se como atividade principal da clínica no código e descrição da atividade econômica principal, quando for realizada a emissão de comprovante

cadastral desta empresa, sendo atividades secundárias, todas aquelas que não forem o objeto do contrato social, ficando estas como (CNAE - 8630-5/03 consultas médicas, CNAE 86.30-5-04 - Atividade odontológica, 86.90-9-99 - Outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente).

A clínica médica ou odontológica, ora sociedade empresarial qual cumpre todos os requisitos elencados conforme a Resp. n. 1.116.399/BA, poderá usufruir da equiparação hospitalar para realizar esta elisão fiscal por meio judicial buscando assegurar para sua empresa um benefício fiscal qual irá garantir para sua empresa uma economia vitalícia.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em razão do exposto, conclui-se que o presente artigo, cumpre com as principais abordagens, de forma resumida, os dilemas de ordem tributária que norteiam os caminhos mais adequados e legais em busca de auxiliar tanto clínicas médicas, clínicas odontológicas como laboratórios de exames clínicos.

Com cunho legal de ter o benefício fiscal que é dado aos hospitais no que diz respeito ao recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre a receita bruta auferida, com base de cálculo de 8% no primeiro caso e de 12% no segundo caso, desde que atendidos aos requisitos previstos na Lei nº 9.249/95²³.

²³ BRASIL, LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Para tal fundamentação do artigo científico, foram analisados os mais diversos aspectos que a Lei nº 9.249/95 estabelecia, em sua redação original, qual passou a dispor para a concessão do benefício fiscal à determinadas categorias de contribuintes, desde que foi alterada pela Lei nº 11.727/2008²⁴.

Buscando ainda de forma atualizada, trazer à tona o atual posicionamento jurisprudencial quanto ao reconhecimento do direito aos benefícios para as mais diversas clínicas de saúde, sejam elas médicas ou odontológicas.

Um estudo que mostrou que ainda existem contribuintes que podem vir a fazer jus de uma carga tributária mais adequada a sua real atividade, fazendo jus ao benéfico da Resp. nº 1116399, Tema 217, do Supremo Tribunal de Justiça, assim podendo ter uma economia tributária que garanta seu direito de contribuinte aos moldes da lei.

O princípio da isonomia foi muito bem abordado por Ives Gandra da Silva Martins ao tratar da definição de “situação equivalente” a que o artigo 150, II, da Constituição se refere:

“A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência... Equivalente é um vocábulo de densidade ótica mais abrangente do que igual. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva,

²⁴ BRASIL, Lei Nº 11.727/2008, de 23 de JUNHO DE 2008.

afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual, em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos... Ives Gandra da Silva Martins, Direito Constitucional Interpretado, RT, 1992, p.166.²⁵

Qualquer critério que diferencie a tributação de contribuintes que se encontrem em situações equivalentes deve ser indicador da capacidade contributiva do contribuinte, conforme o dispositivo constitucional artigo 150, II. Neste ponto, não se pode olvidar que ambos prestam serviços essenciais à saúde humana, gozando de estrutura e equipamentos adequados.

Nesse caminho resta evidenciado que a base de cálculo do imposto de Renda presumido da autora deve ser calculada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, ou seja, a regra geral do caput do artigo 15 da Lei 9.249/95, bem como deverá ser de 12% para a exigência da contribuição social sobre o lucro líquido.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1998. p. 131.

²⁵ SILVA MARTINS, IVES GANDRA, Direito Constitucional Interpretado, RT, 1992, p.166.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Órgão Julgador Primeira Turma, Resp. 1.877.568. Publicada no dia 18 de novembro de 2019, MS Nº 5005667-94.2019.4.04.7200/SC, disponível em.

https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php, Acesso dia 20 de setembro de 2022.

BRASIL, LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995. Disponível em.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm, acesso dia 10 de setembro de 2022.

BRASIL, Lei Nº 11.727/2008, de 23 de JUNHO DE 2008. Disponível em.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm, acesso dia 15 de setembro de 2022.

BARBOSA SILVA. Eduardo Hermes, Revista Jus Navigandi, Publicada dia 20 de fevereiro de 2020. Disponível em.

<https://jus.com.br/artigos/79612/a-reducao-de-44-da-carga-tributaria-das-clinicas-medicas-e-laboratorios>, Acesso dia 20 de setembro de 2022.

Bier, Neibal Albrecht. Especialista em Direito Tributário. Artigo apresentado à Disciplina de Análise Econômica do Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado, da Universidade de Passo Fundo. (2023).

CASTELLANI, Fernando F.; CAMILOTI, José Renato. Direito tributário 6. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. (2011, p. 80).

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade tributária. 15. ed. São Paulo: Atlas, (2015).

BANDEIRA DE MELLO. Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo. 13. ed.rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA MARTINS. Ives Gandra, Direito Constitucional Interpretado, RT, 1992, p.166.

GONÇALVES BENEDITO, Ministro do Superior Tribunal de Justiça no Resp. nº 1116399, Disponível em.

https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=151686982®istro_numero=202001306632&p

eticao_numero=202100350027&publicacao_data=20220429&formato=PDF, Acesso dia 25 de setembro de 2022.

GIMVET MUNHOZ. Edilaine Cristina, Revista Consultor Jurídico, Publicada 13 de agosto 2022, Disponível em.

<https://www.conjur.com.br/2022-ago-13/edilaine-munhoz-reducao-tributaria-clinicas>, acessado dia 17 de setembro de 2022.

SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, AG 5014862-72.2019.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, 10.09.2019.

PASCOALOTI, M. I. M. et al. Odontologia hospitalar: desafios, importância, integração e humanização do tratamento. Rev. Ciênc. Ext. v.15, n.1, p.20-35, 2019.

EDUARDO DIDONET TEIXEIRA, MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5005667-94.2019.4.04.7200/SC, 18/11/2019.