

CARACTERIZAÇÃO DE CLÍNICA MÉDICA COMO ENTIDADE HOSPITALAR E A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

1. Prolegômenos

Dentre os diversos recursos financeiros de que se vale o Estado para manter e desenvolver suas atividades, o tributo, sem dúvida alguma, é o de maior relevância, dada a sua eficácia e abrangência como instrumento para obtenção de receitas.

No exercício do poder de tributar, o Estado busca aferir, sempre que possível, em meio aos fenômenos sociais, os signos presuntivos de potencialidade contributiva, para assim poder graduar a exação que será suportada por cada contribuinte, segundo sua capacidade econômica.

A norma que cria um tributo descreve um fato, um conjunto de fatos ou um estado de fato a que o legislador vincula o nascimento de uma obrigação jurídica de pagar ao Estado determinada quantia, em dinheiro.

O fato gerador da obrigação tributária, portanto, é o fundamento para a constituição da relação jurídica tributária, que exsurge da subsunção da norma à situação fática, anteriormente prevista no comando normativo como hipótese de incidência do tributo.

Entretanto, a norma que cria um tributo não está completa apenas com a definição da hipótese de incidência, pois falta-lhe ainda elementos para torná-la economicamente quantificável. Um desses elementos é denominado base de cálculo que representa “a expressão econômica do fato gerador do

tributo”¹, do qual, após a incidência de outro elemento, a alíquota, se extrai o valor do tributo devido.

2. Da Base de Cálculo do IRPJ e da CSSL na Prestação de Serviços Hospitalares

Feitas estas considerações iniciais, passemos à análise das espécies tributárias que nos importam neste momento, quais sejam, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Tanto IRPJ como a CSSL são tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda, tendo como bases de cálculo a receita bruta auferida pela pessoa jurídica mensalmente, em percentual legalmente estabelecido.

No presente caso, as bases de cálculo do IRPJ e da CSSL estão definidas nos artigos 15 e 20, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995².

Da análise de tais normas verifica-se que, como regra geral, as bases de cálculo do IRPJ e do CSSL são respectivamente de 8% e 12% sobre a

¹ Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27.^a ed. revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores – São Paulo, 2006, pág. 154

² Art. 15, da Lei n. 9.249/95. 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. Art. 20, da Lei n. 9.249/95. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

receita bruta auferida pela pessoa jurídica, ressalvadas as hipóteses previstas no § 1.º, do art. 15, da Lei n. 9.249/95.³

O referido art. 15, § 1.º, III, “a”, da Lei n. 9.249/95 estabelece que “para as atividades de prestação de serviços em geral” a base de cálculo do IRPJ e da CSSL será de 32% da receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica.

Entretanto, o próprio art. 15, § 1.º, III, “a”, da Lei n. 9.249/95, prevê a ressalva de que esta regra não se aplica às atividades de prestação de serviços hospitalares.

Da concatenação dos dispositivos normativos em comento conclui-se que, para as atividades de prestação de serviços em geral (art. 15, § 1.º, III, “a”), a base de cálculo tanto do IRPJ como do CSSL é de 32% incidente sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, e, no caso de prestação de serviços hospitalares, a base de cálculo segue a regra geral, nos termos do *caput* dos artigos 15 e 20, do mesmo diploma legal, ou seja, 8% no caso do IRPJ e 12% relativamente ao CSSL.

³ § 1º, do art. 15, da Lei n. 9.249/95. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

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

II - dezesseis por cento:

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

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

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

3. Da Conceituação de Serviços Hospitalares

Com base no que se expôs acima, não há dúvida a respeito de qual base de cálculo incide sobre a prestação de serviços hospitalares. Todavia, a conceituação do que vem a ser “serviço hospitalar” é que vinha causando disceptações, tanto doutrinárias como jurisprudenciais, o que fez a Secretaria da Receita Federal editar, em 15 de dezembro de 2004, a Instrução Normativa SRF n. 480.

De acordo com o texto original do art. 27 da IN/SRF n. 480/2004 “são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares”.

O § 1.º desta mesma norma, em seu texto original, esclarecia que “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”.

Com base nesta norma interpretativa, clínicas médicas de pequeno e médio porte foram consideradas “prestadoras de serviços em geral”, para o qual incidia a base de cálculo de 32% da receita bruta auferida mensalmente para a apuração do IRPJ e da CSSL devidos.

Entretanto, em 25 de abril de 2005, foi editada a Instrução Normativa SRF n. 539, que alterou o texto do aludido art. 27, da IN/SRF n. 480/2004, dando interpretação ampliativa ao conceito de serviços hospitalares.⁴

O subitem 2.1, da parte II, 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 nº 189, de 18 de julho de 2003, definiu as atribuições de estabelecimentos assistenciais, sendo as 4 (quatro) primeiras relativas a serviços médico-hospitalares.⁵

Pela nova instrução normativa da Secretaria da Receita Federal foi estabelecido que serviços hospitalares são aqueles diretamente ligados à atenção

⁴ Art. 27, da IN/SRF n. 539/2005. 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 nº 189, 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).

⁵ Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, parte II, subitem n. 2.1. Atribuições de Estabelecimentos Assistenciais:

1 - Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia - atenção à saúde incluindo atividades de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada;

2 - Prestação de atendimento imediato de assistência à saúde - atendimento a pacientes externos em situações de sofrimento, sem risco de vida (urgência) ou com risco de vida (emergência);

3 - Prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação - atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada por período superior a 24 horas (pacientes internos);

4 - Prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia - atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto).

e assistência à saúde, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das atribuições descritas nos números 1, 2, 3 ou 4, do subitem 2.1 da parte II, 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 nº 189, de 18 de julho de 2003.

Não se faz mais necessário, portanto, que no estabelecimento médico, para ser considerado entidade hospitalar, haja estrutura física para internação de paciente, pois esta é uma atribuição prevista somente no número 3, do subitem 2.1 da RDC da ANVISA n. 50, de 21/02/2002, com as posteriores alterações.

O que exige a norma é que, para a caracterização de serviços médico-hospitalares o empresário ou sociedade empresária exerça, pelo menos, uma das atribuições previstas nos números 1, 2, 3, ou 4, do 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.

Com base nesta nova norma, o Superior Tribunal de Justiça, em jurisprudência recente, tem entendido que incide a base de cálculo reduzida para o IRPJ e a CSSL à prestação de serviços de clínicas médicas exercentes de qualquer uma das 4 (quatro) atribuições delineadas na RDC da ANVISA n. 50, de 21/02/2002, como se vê nas ementas abaixo transcritas, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO - **IMPOSTO DE RENDA** - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - **CLÍNICA DE OFTALMOLOGIA** - SERVIÇOS HOSPITALARES - ALÍQUOTA REDUZIDA - LEI 9.249/95. 1. **As clínicas**

da área de oftalmologia, cujos serviços prestados se classifiquem como "serviços hospitalares", têm direito à alíquota reduzida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei 9.249/95. Precedentes. 2. Recurso especial improvido.⁶ (grifos não constantes do original)

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DIAGNÓSTICO E TRATAMENTO DE INFERTILIDADE CONJUGAL. SERVIÇOS HOSPITALARES. APLICAÇÃO DOS ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI N. 9.249/95. IRPJ E CSLL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 1. São considerados hospitalares os serviços de diagnóstico e tratamento da infertilidade conjugal que incluem a realização de serviços de imagenologia e de procedimentos cirúrgicos. 2. Incidência dos arts. 15, § 1º, III, "a", e 20 da Lei n. 9.249/95, segundo os quais a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devida pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares será de 8% e 12% da receita bruta, respectivamente. 3. Recurso especial não-provido.⁷ (grifos acrescidos ao texto da ementa)

Com a mesma percuciência decidiu a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em recentíssimo julgamento:

⁶STJ – REsp n. 807.312/RS; Recurso Especial n. 2006/0003915-0. Órgão Julgador: 2.^a Turma. Relatora Ministra Eliana Calmon. Publicação: DJU 27.11.2006, pág. 264

⁷ STJ – REsp n. 778.406/RS; Recurso Especial n. 2005/0145569-0. Órgão Julgador: 2.^a Turma. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Publicação: DJU 29.05.2006, pág. 215.

Tributário - **Imposto de Renda (IR)** - Contribuição social sobre o lucro - Alíquota reduzida - Incidência - Serviço de diagnóstico por imagem - Serviços hospitalares - Caracterização - Lei n. 9.249/1995.

Tributário – Imposto de Renda – Contribuição social sobre o lucro – Serviços de diagnóstico por imagem – Serviços hospitalares – Alíquota reduzida – Lei n. 9.249/1995.

1. As empresas prestadoras de serviços de diagnóstico por imagem, cuja atividade prestada se classifica como *serviços hospitalares*, têm direito à alíquota reduzida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei n. 9.249/1995. Precedentes.

2. Recurso especial improvido.⁸ (grifos apostos ao texto original)

4. Conclusão

Por tudo o que foi exposto, conclui-se que o conceito de serviços hospitalares foi ampliado pela IN/SRF n. 539/2005, que alterou a IN/SRF n. 480/2004, passando a ser considerado serviços hospitalares o prestado por clínicas médicas no exercício de qualquer uma das seguintes atribuições:

- 1) de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia;
- 2) de atendimento imediato de assistência à saúde;
- 3) de atendimento de assistência à saúde em regime de internação;

⁸ STJ - REsp n. 780.232/PR. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relatora Ministra ELIANA CALMON. Data do julgamento: 15.05.2007.

4) de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia.

Isto posto, toda clínica médica que preste qualquer um dos serviços definidos acima, estará prestando serviços de natureza hospitalar e se sujeitará ao IRPJ e ao CSSL, com a base de cálculo reduzida de 32%, para cada tributo, para 8% e 12%, respectivamente, fazendo jus à restituição do imposto pago indevidamente, a partir de 25 de abril de 2005, data em que foi editada a IN/SRF n. 539/2005.

Brasília/DF, 29 de janeiro de 2008.

Dr. Deivison Freire

Advogado

ESCRITÓRIO FREIRE & ADVOGADOS

Tel.: (61) 3032-2024 ou fax (61) 3032-1580

Site: <http://www.freire.adv.br> ou e-mail: freire@freire.adv.br