

O INCENTIVO FISCAL DECORRENTE DA PRÁTICA DE ATIVIDADES HOSPITALARES POR ENTIDADES PRIVADAS, DIVERSAS DO ENTE HOSPITALAR EM SENTIDO ESTRITO

João Carlos Adalberto Zolandeck Lucas Murilo Wojcik 31/10/2019

Dentre os direitos essenciais anotados no texto constitucional, o direito social à saúde emana do art. 6º da Constituição da República.

Essencial e fundamental, o direito à saúde possui uma seção inteira dedicada a ele, direito de todos e dever do Estado, assegurado mediante políticas públicas sociais e econômicas que visem a redução de doenças, mediante o acesso universal e igualitário (CF, artigo 196 e seguintes).

O assunto aqui debatido diz respeito a um incentivo fiscal que visa ampliar a oferta de serviços médicos equiparados a hospitalares, por entes privados, a fim de reduzir o custo social. **Podem beneficiar-se do incentivo, os hospitais, as clínicas, inclusive odontológicas, e laboratórios.**

O ponto focal do incentivo decorre do reenquadramento de alíquotas que presumem o lucro. Explica-se: se uma determinada empresa não faz uso do incentivo fiscal, para efeito do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), presume-se o lucro em 32%. A mesma situação-hipótese ocorre com a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), presumindo-se o lucro em 32%.

Todavia, avaliando o caso concreto e percorrendo o contencioso administrativo fiscal ou judicial, as alíquotas de presunção de lucro, nos serviços hospitalares, desde que presentes os requisitos que serão demonstrados abaixo, terão um novo enquadramento, em 8% para IRPJ e 12% para CSLL.

O conteúdo originário que dá sustentação ao incentivo tributário aqui comentado está inserido nos artigos 196 e 197 da Constituição da República. Confira-se:

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.

É fato que o Estado não consegue suprir totalmente a demanda de acesso à saúde, de forma pública, gratuita e universal, em que pese tratar-se de um direito essencial.

O conteúdo das normas constitucionais referidas são indutoras do comportamento infraconstitucional, abrindo-se espaço para políticas públicas criativas. De um lado, o objetivo é dar eficácia à norma constitucional e, de outro, estimular as atividades econômicas, mediante a redução da carga tributária.

Neste caso, optou o legislador pela redução da carga tributária para serviços hospitalares prestados por particulares, garantindo-se, assim, maior inclusão e a desoneração relativa a encargo do ente público.

O benefício fiscal à saúde, mediante a redução de alíquota, está contido na Lei nº 9.249/1995[1], com os acréscimos trazidos pela Lei nº 11.727/2008[2], cuja intenção é a de fazer valer o texto constitucional antes comentado.

Para dar eficácia ao respectivo direito, ou seja, para titularizá-lo, existem requisitos legais indispensáveis, em que pese flexibilizados em algumas situações/hipóteses mediante a interpretação jurisprudencial.

O Recurso Especial sob o nº 111.6399/BA, submetido sob análise de Recurso Representativo de Controvérsia (Recurso Repetitivo), no tema nº 217, do STJ (Superior Tribunal de Justiça), está assim ementado:

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. 1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral. **2.** 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. 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 (...). [3]

Assim sendo, como o guardião das leis infraconstitucionais é o Superior Tribunal de Justiça, o tema em questão já está com o entendimento pacificado, visto que o julgamento acima versa sobre Recurso Representativo de Controvérsia (vinculando os demais Juízes e Tribunais).

Cumprindo-se os requisitos a seguir, o contribuinte tem direito ao reenquadramento de alíquotas (redução) para presunção de lucro.

O primeiro requisito decorre do regime tributário da sociedade empresária — Lucro Presumido.

Paulo Lenir dos Santos esclarece que *“o Lucro Presumido é determinado pelo valor resultante de aplicação dos percentuais de presunção de lucro (conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica que abrange a variável de 1,6% a 32%)”*. [4]

Isto quer dizer que apenas as empresas constituídas sob o regime tributário de lucro presumido terão acesso ao incentivo fiscal em comentário, o que não ocorre com as empresas optantes do Simples ou do Lucro Real.

O segundo requisito é a constituição da empresa como sociedade empresária.

Tarcísio Teixeira esclarece que *“a sociedade empresária, como espécie do gênero empresário, é um contrato (acordo de duas ou mais partes, pessoas física ou jurídica, para constituir, regular, ou extinguir entre elas uma relação jurídica de direito patrimonial”*. [5]

Portanto não é possível obter tal incentivo fiscal se a empresa estiver constituída como sociedade simples.

O terceiro requisito diz respeito ao atendimento das normas da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), porém, tal requisito foi flexibilizado pela jurisprudência, suprindo-se por meio do Alvará expedido pelo Órgão de Vigilância Sanitária competente.

A jurisprudência do TRF4 é neste sentido. Confira-se:

“(…) não é legítimo exigir que a empresa comprove atender às normas da ANVISA. Uma vez que está em exercício regular de sua atividade e detém o alvará de funcionamento, há presunção relativa de que está adequada às regras da vigilância sanitária. Caberia, desta forma, ao Fisco trazer elementos que indiquem o descumprimento de tais regras.”[6]

Portanto, o requisito expresso no art. 15, §1, III, “a”, da Lei 9.249/1995, a respeito da ANVISA, é flexibilizado pelo entendimento consolidado dos Tribunais.

O quarto requisito é a realização de serviços hospitalares pelos hospitais, clínicas (inclusive em alguns casos, as odontológicas) e laboratórios.

O art. 15, §1, III, “a”, da Lei 9.249/1995, traz algumas situações/hipóteses exemplificativas da prestação de serviços enquadráveis como “serviços hospitalares”, dentre eles: **serviços hospitalares e de auxílio de diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises de patologias clínicas**. Lembre-se que o rol não é taxativo, mas exemplificativo.

Para quaisquer atividades que se enquadrem como sendo de natureza hospitalar, mesmo não prestadas em ambientes hospitalares, pode-se ter enquadramento positivo para o fim de se usufruir do benefício da redução de alíquota.

Também existe a possibilidade de enquadramento no incentivo fiscal de serviços hospitalares que tenham um alto custo de suporte material (máquinas e equipamentos), bem como mão de obra humana específica (profissional especializado para realizar determinados serviços ou operar determinado equipamento), o que encarece o acesso à saúde, fazendo com que exista direito ao incentivo.

Lembre-se que consultas médicas não se enquadram no referido benefício, nem mesmo as atividades administrativas. Vale salientar que a aplicação das alíquotas de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL (alíquotas com o benefício), não são aplicadas na receita bruta total da empresa, mas, sim, tem sua aplicação sobre a receita bruta das atividades enquadradas como hospitalar.

Observem-se as alíquotas de presunção aplicáveis conforme a Lei n. 9.249/95.

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

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, **EXCETO** a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

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:

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

(...)

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.

Deste modo, as empresas que prestam serviços hospitalares e não possuem suas alíquotas reduzidas têm seu percentual de Lucro Presumido aplicado com presunções de 32% de Imposto de Renda (IRPJ) e 32% de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Porém, com o incentivo fiscal, toda atividade que resultar da prestação de serviços hospitalares terá a sua presunção de lucro apurada em 8% de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e 12% de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. A incidência destes percentuais aplica-se **única e exclusivamente** sobre os valores obtidos com os serviços enquadrados como hospitalares, portanto não se aplica sobre o faturamento total da empresa.

Para o cenário **sem** o incentivo fiscal, o resultado prático é o seguinte:

Se a empresa tem um ganho com serviços hospitalares de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) mensais e estiver com seu percentual de 32% sobre IRPJ e 32% para CSLL (**sem incentivo fiscal**), a sua base de cálculo será: $100.000,00 \times 32\% = 32.000,00$ (trinta e dois mil reais) — base de cálculo.

Sobre os R\$ 32.000,00 será aplicada a alíquota de 15% de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (mais 10% no que exceder a R\$ 20.000,00 no mês, R\$ 240.000,00 no ano ou R\$ 60.000,00 no trimestre) e 9% de CSLL.

Conclui-se com a seguinte equação: $32.000,00 \times 15\% = 4.800,00$ e mais $12.000,00 \times 10\% = 1.200,00$ (adicional, pois excedeu os R\$ 20.000,00 no mês), totalizando-se, assim, R\$ 6.000,00 de IRPJ no mês e $32.000,00 \times 9\% = 2.880,00$ de CSLL, ou seja, com uma presunção de 32% de lucro, a empresa deveria desembolsar, a título de IRPJ e CSLL, o equivalente a $6.000,00 + 2.880,00 = \mathbf{R\$ 8.880,00}$ (oito mil oitocentos e oitenta reais).

Para o cenário **com** incentivo fiscal, o resultado prático é o seguinte:

Se a empresa tem um ganho com serviços hospitalares de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) mensal e estiver com seu percentual de 8% para IRPJ e 12% para CSLL (**com incentivo fiscal**), a sua base de cálculo para IRPJ será: $100.000,00 \times 8\% = 8.000,00$ (oito mil reais) — base de cálculo.

Sobre os R\$ 8.000,00 será aplicada a alíquota de 15% de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (mais 10% no que exceder R\$ 20.000,00 no mês, R\$ 240.000,00 no ano ou R\$ 60.000,00 no trimestre).

Conclui-se com a seguinte equação: $8.000,00 \times 15\% = 1.200,00$ (aqui não incidirá os 10% de adicional, pois não excedeu os R\$ 20.000,00 no mês), totalizando-se, assim, R\$ 1.200,00 de IRPJ no mês. A base de cálculo para CSLL será: $100.000,00 \times 12\% = 12.000,00$ (doze mil reais) — base de cálculo. $12.000,00 \times 9\% = 1.080,00$ de CSLL, ou seja, com uma presunção de 8% de lucro para IRPJ e 12% para CSLL (**redução da base**), a empresa deveria desembolsar, a título de IRPJ e CSLL, o equivalente a $1.200,00 + 1.080,00 = \mathbf{R\$ 2.280,00}$ (dois mil duzentos e oitenta reais).

A hipótese traz como consequência **uma economia de R\$ 6.600,00 no mês**.

Por fim, neste contexto, um bom planejamento tributário traz resultados importantes para a economia empresarial. É um ganho para a atividade econômica e para o empresário, pois, com a redução dos percentuais de presunção de lucro (diminuição da base de cálculo para incidência das alíquotas do imposto em si), o negócio vinculado à atividade empresarial tem maior potencial de sucesso, em razão da economia tributária e da aplicação do residual positivo na própria atividade geradora de riquezas.

Notas e Referências

[1] Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 28. set. 2019.

[2] Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 28. set. 2019.

[3] Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1829874&num_registro=201900752840&data=20190701&formato=PDF>. Acesso em: 04. set. 2019.

[4] SANTOS, Paulo Lenir dos, Lucro: real – presumido – simples – melhor opção: uma análise prática e técnica de cálculos tributários. 5. Ed. Porto Alegre: Paixão Editores, 2018.

[5] TEIXEIRA, Tarcísio, Direito empresarial sistematizado: doutrina, jurisprudência e prática. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

[6] Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000985523&versao_gproc=4&crc_gproc=827c230d>. Acesso em: 15. set. 2019. Processo nº 5032294-81.2018.4.04.7100/RS.

Imagem Ilustrativa do Post: Medical Consultation // Foto de: [sergio santos](#) // Sem alterações

Disponível em: <https://www.flickr.com/photos/143707811@N07/40841721140>

Licença de uso: <https://creativecommons.org/publicdomain/mark/2.0/>

O texto é de responsabilidade exclusiva do autor, não representando, necessariamente, a opinião ou posicionamento do Empório do Direito.