Opinião: Receita afronta STJ por IRPJ e CSLL para hospitais

Desde os primeiros casos registrados da Covid-19 no país, tem ganho destaque nos mais variados veículos de informação a atuação dos médicos e demais profissionais da saúde na linha de frente do combate à pandemia, em especial no que se refere ao isolamento e tratamento das pessoas infectadas pela Covid-19, muitas vezes desprovidos de medicamentos e equipamentos mínimos para a sua regular atuação, o que vem reforçando a importância de todos os profissionais da saúde, inclusive das

os hospitalares e outros similares, para a sociedade.

Nos termos da Lei nº 9.249/95, as empresas de serviços hospitalares têm a tributação de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido com alíquotas reduzidas, cujo benefício fiscal tem como justificativa a finalidade social que as instituições dessa natureza possuem, afinal, nos termos da própria Constituição Federal, a saúde é um direito social, devendo a população ter amplo acesso a serviços médicos e hospitalares.

Ou seja, o legislador pretendeu com a instituição da alíquota reduzida diminuir os encargos fiscais e tributários sobre as empresas desse ramo de atuação, notadamente devido ao elevado custo para manutenção e reparo de equipamentos, assim como a elevada remuneração dos profissionais especializados dos mais variados ramos da Medicina, como são os casos de cirurgiões, anestesistas, infectologistas, gastroenterologistas e demais profissionais que atuam em alguma das mais de 50 especialidades médicas atualmente reconhecidas pelo Conselho Federal de Medicina (Resolução nº 2.162/2017).

O artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a", e o artigo 20 da Lei nº 9.249/1995 estabelecem a aplicação do percentual de 8% e 12% sobre a receita bruta auferida mensalmente na prestação de "serviços hospitalares", para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente, em substituição ao percentual geral de 32% (demais serviços não destacados na norma).

Nesse sentido, instado a se manifestar sobre a interpretação e o alcance da expressão "serviços hospitalares", prevista no artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.429/95, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento de que a mesma deve ser *"(…) interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pela contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou o contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)"*, além de 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"* (REsp nº 1.116.399

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

— Tema 217/STJ).

Em outras palavras, significa dizer que *"a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL, nos termos dos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, é benefício fiscal concedido de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa"* (AgRg no REsp 1138758/SP), razão pela qual o beneficiário da tributação incentivada em questão não necessita estar equiparado em termos estruturais e formais a este tipo de pessoa jurídica (hospital).

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.727/2008, foi alterada a redação do artigo 15, §1º, III, alínea "a", alargando o rol de empresas beneficiadas pelas alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL, de modo que também poderiam ser beneficiadas as empresas que explorem atividade de *"auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas"*.

Além do mais, a alteração legislativa em referência também enumerou requisitos taxativos/exaustivos que devem ser observados para a regular fruição da alíquota reduzida, a saber: 1) a empresa deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária; e 2) a empresa deve atender as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Visando a "regulamentar" as alterações em referência, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou inúmeras instruções normativas ao longo dos anos, estando em vigor, atualmente, as previsões contidas Instruções Normativas nºs 1.234, de 11/01/2012, e 1.700, de 14/03/2017 (ambas com suas devidas atualizações).

No que se refere à constituição de empresa organizada sob a forma de sociedade empresária, não existem maiores controvérsias, na medida em que para fins de enquadramento como sociedade empresária, a mesma não deve figurar apenas nominalmente como uma sociedade empresária, como também deve *"exer(cer) profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços (artigo 966 do Código Civil), de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção"* (Solução de Consulta nº 195/2019).

Em relação à observação das normas da Anvisa, a Secretaria da Receita Federal do Brasil entende *" como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II – Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal"* (artigo 33, §3º, da Instrução Normativa nº 1.700/2017).

Em um primeiro momento, poder-se-ia acreditar que não mais existiria qualquer controvérsia; entretanto, na prática, a Secretaria da Receita Federal ainda comete flagrantes excessos de suas prerrogativas de regulamentação da legislação, pois através de instruções normativas, soluções de consulta e atos declaratórios interpretativos, acaba atuando como legislador positivo e, assim, criando uma série de óbices e requisitos não previstos em lei para que o contribuinte reste impossibilitado de usufruir regularmente das alíquotas reduzidas do IRPJ e CSLL.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Por exemplo, no artigo 30, *caput*, da Instrução Normativa nº 1.234/2012, a Secretaria da Receita Federal do Brasil informa que são considerados serviços hospitalares as atividades voltadas à promoção da saúde, *"(…) prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa"*.

O rol de atividades e subatividades previstas na Resolução RDC nº 50/2002 (prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital; prestação de atendimento imediato de assistência à saúde; prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação; e prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia) não pode ser interpretado de forma taxativa, até mesmo porque, nos próprios termos do ato infralegal emanado pelo Ministério da Saúde, *"(…) embora o objetivo seja esgotar a listagem, esta é sempre passível de modificação, porque sempre será possível o surgimento e/ou transformação das atividades"*, sendo notório que desde o ano de 2002 a Medicina já sofreu inúmeros avanços nos mais variados campos de atuação.

Outra limitação que vem sendo injustamente imposta pela Secretaria da Receita Federal diz respeito à hipótese excludente contida no artigo 33, §4º, inciso II, da Instrução Normativa nº 1.700/2017, cujo dispositivo excepciona a aplicação da alíquota reduzida nas situações de *"serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro"*.

Em outras palavras, a hipótese acima está impossibilitando que empresas que celebram contratos de prestação de serviços médicos especializados com unidades hospitalares, a despeito de cumprirem todos os requisitos expressos e taxativos nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, possam se valer da alíquota reduzida e, assim, acabam sendo tributados por meio do IRPJ e da CSLL, com bases de cálculo apuradas com a incidência de 32% sobre a receita bruta.

Inclusive, em recente Solução de Consulta nº 3.005/2021, a Secretaria da Receita Federal do Brasil externou tal entendimento ao consignar que, para fins de minoração da alíquota prevista nos artigos 15, §1º, inciso III, alínea "a", e 20 da Lei nº 9.249/1995, os serviços médicos de anestesia supostamente também deveriam ser "*prestados nas próprias instalações do estabelecimento de saúde do contribuinte* ", o que por via oblíqua está implicitamente aplicando a restrição prevista na Instrução Normativa nº 1.700/2017, na medida em que os serviços de anestesia são comumente prestados no ambiente de terceiro, mormente em intervenções cirúrgicas.

Ocorre que, conforme entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, *"os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei"* (REsp nº 1.116.399), o que significa dizer que atos infralegais (portarias, atos declaratórios, instruções normativas e etc.) não podem dizer mais do que a própria lei emanada sob o crivo do processo legislativo.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Isso porque o poder regulamentar está circunscrito aos próprios limites normativos, razão pela qual os órgãos ministeriais do Poder Executivo, a exemplo da Secretaria da Receita Federal (integra o Ministério da Economia), não podem editar atos infralegais para contradizer, restringir ou ampliar o alcance do texto legal, tampouco impor restrições não previstas na legislação, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Nesse sentido, pertinente colacionar abaixo trecho da sentença proferida pela juíza substituta da 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro, nos autos do Processo nº 5050934-38.2019.4.02.5101:

"Segundo o Superior Tribunal de Justiça, os regulamentos da Secretaria da Receita Federal que exigem estrutura de internação e outros requisitos não previstos em lei são irrelevantes para a caracterização dos contribuintes como prestadores de 'serviços hospitalares', a que alude o artigo 15, § 1º, III, 'a', da Lei 9249/1995, porquanto o enquadramento é feito de forma objetiva, ou seja, com base na natureza do serviço prestado de assistência à saúde. (…)
Os serviços prestados pela sociedade empresária não são realizados dentro do estabelecimento empresarial, mas sim em hospitais e prontos-socorros de terceiros. A autora é contratada como prestadora de serviço terceirizada, e vai aos hospitais e clínicas prestar serviços médicos e hospitalares na especialidade anestesiologia.
Não é o fato de os serviços de anestesiologia serem prestados em estabelecimentos de terceiros que desnatura a sua natureza de serviços hospitalares. A prestação de serviços médicos e hospitalares na especialidade anestesiologia é, de fato, serviço de assistência à saúde, e se vincula às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde.
As atividades da autora podem, com exceção das simples consultas, ser consideradas 'prestação de serviços hospitalares', já que, como visto, para fins do benefício fiscal ora em comento independe se o serviço é ou não prestado dentro de estabelecimento hospitalar, e independe, inclusive, se ele é prestado em estabelecimento próprio da sociedade empresária".

Assim, é ilegal a exigência por parte da Secretaria da Receita Federal de qualquer requisito estranho às hipóteses previstas em lei, e que estejam estabelecidos unicamente em regramento infralegal, tal como é o caso da restrição à fruição da alíquota reduzida pelas empresas prestadoras de serviço médico hospitalar, exclusivamente pelo fato de exercerem suas atividades em ambiente de terceiro.

Infelizmente, a reprovável postura adotada pela Secretaria da Receita Federal apenas acaba encarecendo o custo para a atuação de profissionais especializados e competentes em instituições médicas e hospitalares e, com isso, a população é quem acaba sentindo os penosos efeitos das absurdas e injustificáveis interpretações defendidas pelo Fisco, devendo cessar o quanto antes tal atitude, passando a cumprir com o disposto na lei e o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Date Created
28/05/2021

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.