

EQUIPARAÇÃO DE CLÍNICAS ODONTOLÓGICAS A HOSPITAIS: REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO IRPJ E DA CSLL

Por Raphael Silva Rodrigues

A proposta central do presente artigo é demonstrar as possibilidades do enquadramento de clínicas odontológicas no regime de apuração do IRPJ e CSLL sobre a presunção de lucro correspondente a 8% e 12% da receita, respectivamente, conforme preconiza o art. 15 e seu §1º, III, e do art. 20, todos da Lei nº 9.249/95.

Com efeito, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **devidos por clínica odontológica tributada com base no lucro presumido**, defensável a aplicação das presunções de lucro de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de odontologia, tais como profilaxia odontológica, implantologia, extração dentária, odontologia estética, ortodontia e ortopedia facial/funcional, periodontia, endodontia e odontopediatria.

Acerca da controvérsia jurídica sobre o tema, tem-se que a Lei nº 9.249/95, previamente à alteração promovida pela Lei nº 11.727/08, estabelecia que, para as empresas prestadoras de serviços hospitalares, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondia aos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, incidentes sobre a receita bruta mensal.

A fim de dirimir a controvérsia até então existente sobre o conceito de "serviços hospitalares", o Superior Tribunal de Justiça (STJ) apreciou, sob a sistemática dos recursos repetitivos, o REsp nº 1.116.399/BA. Na ocasião, entendeu-se que a expressão deveria ser interpretada de forma objetiva, levando em conta a natureza da atividade desempenhada:

(...). 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. (Grifei) 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. (RESP

1.116.399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28.10.2009, DJe 24.02.2010). (grifou-se)

O STJ estabeleceu, portanto, que, mesmo antes do advento da Lei nº 11.727/08, a empresa que exercia atividade diretamente ligada à promoção da saúde, em ambientes hospitalares ou similares, **exceto as consultas médicas**, fazia jus ao benefício em discussão, calculado sobre as receitas decorrentes das atividades sobre as quais a benesse legal se estendia.

Contudo, o art. 15, § 1º, III, 'a', da Lei nº 9.249/95 teve sua redação significativamente alterada pela Lei nº 11.727/08, que passou a ser:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares 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;**” (grifou-se)

Desse modo, tem-se que, antes do advento da Lei nº 11.727/08, todos aqueles que comprovassem prestar serviços hospitalares – exceto consultas médicas – faziam jus às bases de cálculo reduzidas. Após a edição da Lei nº 11.727/08, apenas as prestadoras de serviço organizadas sob a forma de sociedade empresária e que atendam às normas da ANVISA passaram a fazer jus à benesse.

Ressalta-se que o precedente representativo da controvérsia acima citado **NÃO EXCLUI** as atividades de odontologia da possibilidade de utilização do benefício fiscal. A atividade desenvolvida por diversas clínicas odontológicas é serviço hospitalar por sua própria natureza. Os serviços odontológicos, em geral,

demandam rotinas e procedimentos tipicamente hospitalares, além de espaço físico adequado para intervenções cirúrgicas e corpo técnico especializado.

Além disso, conforme decidido no REsp nº 951.251/PR¹, citado no recurso repetitivo, para a concessão do benefício, a prestação de serviços hospitalares e de promoção à saúde humana deve ser realizada por instituição que possua **custos diferenciados do simples atendimento médico**. Tais custos, contudo, não precisam decorrer, necessariamente, da internação de pacientes.

Ao interpretar todo o conteúdo normativo e jurisprudencial, pode-se afirmar que as clínicas odontológicas que prestam serviços de alta complexidade, cuja qualidade é a mesma dos blocos cirúrgicos de hospitais, merecem ser enquadradas na concepção de serviços hospitalares, razão pela qual também fazem jus ao tratamento tributário diferenciado em relação às prestadoras de serviços em geral, nos termos dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95.

A esse respeito, o **TRF da 4ª Região** possui posição consolidada (sem destaques nos originais):

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS HOSPITALARES. IRPJ E CSLL. ALÍQUOTAS REDUZIDAS. NATUREZA DO SERVIÇO PRESTADO. CRITÉRIO OBJETIVO, INDEPENDENTE DA ESTRUTURA FÍSICA DO LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEI Nº 11.727/2008. APLICABILIDADE. **O critério eleito é de cunho objetivo e concerne à natureza do serviço, que deve ser relacionado à promoção da saúde e ter custo diferenciado(...) a**

¹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. [...] 5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. **Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas**, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos. 6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: **a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.** [...] (REsp 951.251/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22.04.2009, DJe 03.06.2009). (grifou-se)

impetrante presta serviços odontológicos, e dentre as atividades realizadas incluem-se cirurgia, endodontia, estética, implantodontia, ortodontia, periodontia e prótese, que se configuram como atividades essencialmente hospitalares o que possibilita o enquadramento nos requisitos elencados na lei par fazer jus ao recolhimento do IRPJ e a CSLL nos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços hospitalares. (...)
(5001139- 76.2017.4.04.7203, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 09.03.2020)

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)

A própria Receita Federal do Brasil, na **Solução de Divergência COSIT nº 3, de 31.05.2019**, admite: *“aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na ‘Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia’ da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, mesmo que executadas no âmbito das atividades odontológicas e desde que as receitas sejam segregadas entre si.”*

Por tais razões, não há dúvidas de que os serviços odontológicos em geral demandam rotinas e procedimentos tipicamente hospitalares, além de espaço físico adequado para intervenções cirúrgicas e corpo técnico especializado, motivo pelo qual, nestas situações, é cabível a propositura de medida judicial visando:

(i) à declaração do direito de a clínica apurar e recolher o IRPJ e a CSLL com base nos percentuais de presunção de lucro de 8% e 12%, respectivamente, excluídas as receitas oriundas de consultas e atividades de cunho administrativo;

(ii) à restituição dos valores indevidamente recolhidos pela aplicação da presunção de lucro de 32%, respeitada a prescrição quinquenal, a contar de cada pagamento indevido.

Nossa equipe está à disposição para maiores esclarecimentos e orientações.