

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ELIANE LUBK

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE CLÍNICAS MÉDICAS
ATRAVÉS DA EQUIPARAÇÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO DE
CASO NA CLÍNICA ONCOLÓGICA LTDA.**

Florianópolis

2008

ELIANE LUBK

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE CLÍNICAS MÉDICAS
ATRAVÉS DA EQUIPARAÇÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO DE
CASO NA CLÍNICA ONCOLÓGICA LTDA.**

Monografia apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

ORIENTADOR: MSc Alexandre Zoldan da Veiga.
CO-ORIENTADORA: Dra. Maria Denize Henrique Casagrande

Florianópolis

2008

ELIANE LUBK

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE CLÍNICAS MÉDICAS ATRAVÉS DA
EQUIPARAÇÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO DE CASO NA CLÍNICA
ONCOLÓGICA LTDA.**

Florianópolis, 04 de junho de 2008

Prof. Dra. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de Monografias do
Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof. Orientador: Alexandre Zoldan da Veiga, MSc.
UFSC

Prof. Darci Schnorrenberger, Dr.

Profa. Co-Orientadora: Maria Denize
Henrique Casagrande, Dra.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me concedido a dádiva da vida, e por acompanhar os meus passos.

Agradeço aos meus pais, Pedro Lubk e Elizabete Hoegen Lubk, especialmente a minha mãe pelo incentivo aos estudos, por todo amor, carinho e dedicação, sou muito grata pelo caráter, educação e responsabilidades herdados.

Ao meu esposo, Cristiano Zenilde dos Santos, pela compreensão nos momentos ausentes, incentivo e força nos momentos de dificuldades, pela dedicação e amor demonstrados a cada dia de nossa vida.

Agradeço aos meus irmãos, Edinilton José Lubk e Adilson Lubk pelo carinho e amizade que dedicam a mim, pelo companheirismo e auxílio nesta caminhada desde os primeiros passos (vestibular) até a reta final (TCC) e por estarem sempre presente nos momentos alegres e tristes.

Aos professores Alexandre Zoldan e Maria Denize pela orientação neste trabalho, pelos conselhos, e correções, sendo suas colaborações fundamentais na execução deste trabalho.

A todos os professores, que contribuíram para a minha formação acadêmica.

A empresa, RG Contadores, pela confiança depositada em mim e pelas oportunidades que me proporcionaram. Especialmente ao Nilton pelas conversas sobre o tema e a Silvana, minha chefe, pela compreensão e companheirismo.

A empresa, neste trabalho denominada de Clínica Oncológica Ltda. por fornecer os dados necessários para a elaboração do mesmo.

Aos colegas de trabalho, pelo apoio, pela amizade, pelas conversas e pelas horas de estudos.

Aos Amigos, Deoclécio, Grazieli, Julio, por todos os ensinamentos, palavras de incentivo e por todos os momentos que passamos juntos.

A todos os colegas de classe, de todas as turmas, pelo companheirismo e amizade.

Agradeço ainda a todos os que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

Sem a ajuda de todos este sonho não se concretizaria.

OBRIGADA A TODOS

Concordo que talvez não haja maior alegria na vida do que encontrarmos meios para vencer nossas fraquezas. Nós todos conhecemos a embriaguez da vitória e a agonia da derrota. Encontramos um pouco de loucura e alguma crença em nós mesmos, podemos dar grandes passos na direção da conquista de nossos objetivos; o maior fracasso é não tentar. Muitos, com certeza, desistiram quando, com um pouco mais de persistência teriam chegado lá. Quase sempre, quando tudo parece perdido, quando tudo indica fracasso, nesse momento abre-se o caminho.

Leo Buscaglia (Escritor)

RESUMO

LUBK, Eliane. **O planejamento tributário de clínicas médicas através da equiparação hospitalar:** um estudo de caso na Clínica Oncológica Ltda.. 2008. 108 p. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

Impulsionados pela atual situação econômica, ou seja, forte concorrência e carga tributária elevada, o contribuinte está buscando um planejamento tributário a fim de manter-se no mercado e proporcionar um melhor resultado de suas atividades. O planejamento tributário das empresas pode resultar em reduções significativas dos tributos pagos e elevar os seus resultados. Para as clínicas médicas tributadas com base no lucro presumido, a redução dos tributos pagos pode ser efetivada através da equiparação tributária dos serviços prestados aos hospitalares. As prestadoras de serviços em geral utilizam como base de cálculo para a apuração do lucro presumido o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre o faturamento bruto enquanto as prestadoras de serviços hospitalares utilizam o percentual de 8% (oito por cento) para a apuração da base de cálculo do IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL. A dificuldade está em conceituar serviço hospitalar diante das divergências da legislação que exige não apenas que o serviço prestado e a estrutura física possuam características hospitalares, mas também que a empresa seja constituída como sociedade empresária. Cabe às empresas tributadas com base no lucro presumido decidir baseadas na Lei nº. 9.249/95 qual alíquota condiz com a atividade prestada, por isso deve ser realizada uma análise cuidadosa para que o enquadramento seja feito de forma legal. Caso o contribuinte não tenha certeza do enquadramento de sua atividade é possível consultar a Receita Federal sobre o assunto e em caso de resposta negativa discutir judicialmente.

Palavras-chaves: Serviços. Redução. Legislação.

LISTA DE SIGLAS

ADI – Ato Declaratório Interpretativo.

ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

CF – Constituição Federal.

CNAE – Cadastro Nacional de Atividades Econômicas.

CNES – Cadastro Nacional de Atividades Econômicas.

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

COSIT – Coordenação Geral de Tributação.

CRC – Conselho Regional de Contabilidade.

CREA - Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia.

CREMESC – Conselho Regional de Medicina de Santa Catarina.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

CTN – Código Tributário Nacional.

DARF – Documento de Arrecadação das Receitas Federais.

DCTF – Declaração dos Débitos e Créditos Tributários Federais.

DIPJ – Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício.

EC – Emenda Constitucional

EPP – Empresa de Pequeno Porte.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

IN – Instrução Normativa.

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social.

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados.

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte.

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

ISS – Imposto Sobre Serviço

LC – Lei Complementar.

LTDA – Limitada.

ME – Microempresa.

NCC – Novo Código Civil.

PERD – COMP – Pedido de Compensação e Restituição de Tributos Federais.

PIB – Produto Interno Bruto.

PIS – Programa de Integração Social.

RDC – Resolução de Diretoria Colegiada.

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal.

RFB – Receita Federal do Brasil.

RIR – Regulamento do Imposto de Renda.

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia.

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

SN – Simples nacional

STN – Sistema Tributário Nacional.

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Evolução da Arrecadação dos Tributos administrados pela RFB.....	23
Figura1 - Planta piso inferior da Clínica Oncológica Ltda	64
Figura 2- Planta piso superior Clínica Oncológica Ltda	65
Gráfico 2 – Comparativo do IRPJ e CSLL devidos em 2006.....	74
Gráfico 3 – Comparativo do IRPJ e CSLL devidos em 2007.....	80
Gráfico 4 – Acompanhamento dos créditos de IRPJ.....	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Arrecadação dos tributos administrados pela RFB 2002 – 2006.....	22
Quadro 2 – Percentuais e Fato gerador do Lucro Presumido.....	32
Quadro 3 – Ttibuto devido com base de cálculo de 32% para o IRPJ e CSLL.....	56
Quadro 4 – Tributo devido com base de cálculo de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.....	56
Quadro 5 – Depósitos Judiciais	68
Quadro 6 – Cálculo do IRPJ e da CSLL com serviços não equiparados a hospital	70
Quadro 7 – Cálculo do IRPJ e da CSLL em 2006.....	72
Quadro 8 – IRPJ e CSLL devidos com serviços equiparados e não equiparados a hospitais ..	73
Quadro 9 – IRPJ e CSLL devidos em 2007 com serviços não equiparados a hospitais	76
Quadro 10 – IRPJ e CSLL devidos em 2007 com serviços equiparados a hospitais	78
Quadro 11 – IRPJ e CSLL devidos com serviços equiparados e não equiparados a hospitais	80
Quadro 12 – Valores a Recuperar de IRPJ	83
Quadro 13 - Atualização do Saldo Negativo IRPJ	84
Quadro 14 – Atualização do Saldo do IRPJ pago a maior.....	85
Quadro 15 – Valores a Recuperar de CSLL	88
Quadro 16 – Atualização do Saldo de CSLL a Compensar	89
Quadro 17 – Depósitos Judiciais de IRPJ e CSLL.....	90

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	16
1.2.1 Objetivo Geral.....	16
1.2.2 Objetivos Específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA.....	17
1.4 METODOLOGIA.....	18
1.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	20
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	21
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	24
2.3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	25
2.3.1 Lucro Real.....	25
2.3.2 Simples.....	26
2.3.3 Lucro Arbitrado.....	28
2.3.4 Lucro Presumido.....	30
2.4 TIPOS DE SOCIEDADE.....	33
2.4.1 Sociedade Simples.....	34
2.4.2 Sociedade Empresária.....	36
2.5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	37
2.5.1 Serviços Profissionais Regulamentados.....	38
2.5.2 Serviços Hospitalares.....	39
2.5.3 Prestação de Serviços e o ISS - Imposto sobre Serviços.....	42
2.6 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL APLICADA AO SERVIÇO HOSPITALAR.....	43
2.6.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	45
2.6.2 Instrução Normativa Nº 306 da RFB.....	46
2.6.3 Instrução Normativa Nº 480 da RFB.....	47
2.6.4 A Instrução Normativa RFB nº. 539.....	49
2.6.5 Resoluções da Diretoria Colegiada da Agência Nacional da Vigilância Sanitária.....	50
2.7 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	52
2.8 CONSULTAS A RECEITA FEDERAL.....	53
2.9 RECOLHIMENTO E DEPÓSITO JUDICIAL.....	55
2.10 PROCESOS JUDICIAIS.....	57
2.10.1 Mandado de Segurança.....	58
2.10.2 Ação Ordinária.....	59
3 ESTUDO DE CASO.....	62
3.1 Identificação da Empresa.....	62
3.1.1 Recursos Humanos.....	62
3.1.2 Rotina Operacional.....	63
3.1.3 Estrutura Física.....	63
3.2 Coleta de Dados.....	64
3.3 O Processo.....	64
3.4 Economia de tributos em 2006 e 2007.....	646
3.5 Apuração dos valores a Recuperar.....	64
3.5.1 Valores a recuperar IRPJ.....	64
3.5.2 Valores a recuperar Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	64

3.5.3 Valores a recuperar Depósito Judicial	90
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	64
REFERÊNCIAS	64
ANEXOS	102

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução da econômica a concorrência tornou-se mais acirrada e a busca por inovações que reduzam os custos e possibilitem um melhor resultado é constante. Um dos aspectos que influencia diretamente o resultado das empresas e sua competitividade é a carga tributária a que ela é submetida. Com o intuito de gerar melhores resultados e continuar expandindo as organizações buscam reduzir as despesas com os tributos e alavancar seus lucros e competitividade.

Segundo Varsano (1996), até a década de 1930 o sistema tributário vigente no Brasil utilizava boa parte da estrutura herdada pelo Império. Sendo a economia agrícola, a principal fonte de receita pública para o império era o comércio exterior, mais especificamente, o imposto de importação que chegou a representar aproximadamente metade da receita total do governo.

Também Varsano (1996) esclarece que até o início da Primeira Guerra Mundial (1914-1918) esta situação manteve-se quase inalterada. Em função do conflito houve drásticas reduções no comércio exterior e conseqüentemente na arrecadação do imposto de importação fazendo com que o governo fosse buscar outras fontes de renda. A solução encontrada foi aumentar os tributos de base interna como o comércio interno e principalmente sobre a renda, como por exemplo, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Com a Constituição de 1946 o Brasil passa a evidenciar um sistema de transferência de impostos dos estados para os municípios, com a intensão de reforçar as finanças municipais, ou seja, um sistema tributário (Varsano, 1996). Desde então este sistema vem sofrendo diversas reformas, adições e exclusões tornando-se mais complexo e de difícil interpretação. Novas leis são editadas sem que as anteriores sejam revogadas possibilitando a existência de contradição entre elas.

O Brasil possui uma carga tributária que se aproxima daquela de países como os Estados Unidos e Japão (Varsano, 1998), porém os benefícios que a arrecadação dos tributos propicia para a população destes países é muito superior a do Brasil. Como os benefícios da arrecadação dos tributos são pouco visíveis para a população, que considera a carga tributária elevada é cada vez mais freqüente a busca das empresas por um planejamento tributário visando à redução dos tributos pagos e conseqüentemente aumento dos lucros.

O planejamento tributário pode ser definido como licitamente, evitar a incidência do

tributo, reduzir o montante devido e postergar o momento de sua exigibilidade (Pimenta)¹. Um dos exemplos é as clínicas médicas tributadas com base no lucro presumido, que buscam a redução da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). As clínicas médicas que prestarem serviços considerados como hospitalares, Lei nº. 9.249/95, poderão reduzir a base de cálculo desses tributos e ainda buscar reaver os valores recolhidos com base na alíquota utilizada anteriormente. Para que os serviços prestados por clínicas médicas sejam considerados hospitalares é necessário atender a alguns requisitos estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (RFB). Há muitas dificuldades em caracterizar os serviços hospitalares, já que não existe um consenso na definição deste serviço, e esta matéria acaba sendo decidida de acordo com a interpretação de cada juiz.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A legislação brasileira disponibiliza quatro regimes de tributação para a apuração do IRPJ e da CSLL:

- 1) Lucro Real é permitido a todos os contribuintes e obrigatório para empresas com faturamento acima de quarenta e oito milhões/ano e companhias com capital aberto. A determinação da base de cálculo para os tributos em questão é o resultado contábil apurado e com os devidos ajustes previstos em lei;
- 2) Lucro Presumido, disponibilizado para contribuintes que não possuem obrigatoriedade de opção pelo lucro real. A base de cálculo estipulado por este regime é dada através da Lei nº. 9.249/95.

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº. 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos ou capital na forma do art. 25 da Lei nº. 9.430/96. Com isso os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõem a base de cálculo do imposto de renda trimestral. (HIGUCHI, 2007, p. 44).

- 3) Lucro arbitrado, utilizado apenas em algumas situações conforme artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99;

¹ Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=4242>

4) SIMPLES, destinado a micro e pequenas empresas cujo faturamento bruto anual não exceda a dois milhões e quatrocentos mil reais. As empresas prestadoras de serviços são limitadas pela legislação à opção pelo SIMPLES. Para as empresas que não podem optar pelo SIMPLES resta a opção pelo Lucro Real ou Presumido, observando que o SIMPLES proporcionaria na maior parte dos casos, uma redução na quantidade de tributos recolhidos pelas empresas prestadoras de serviço.

As clínicas médicas optantes pelo recolhimento de IRPJ e CSLL com base no lucro presumido, têm como base de cálculo do IRPJ e da CSLL o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre o seu faturamento bruto. No entanto as leis federais nº. 9.249/95 e 10.684/03 concederam favorecimento fiscal às empresas prestadoras de serviços hospitalares, estes se valem dos percentuais de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL.

As clínicas médicas que estejam sujeitas à tributação com base no lucro presumido e prestem serviços hospitalares, estabelecidos na Instrução Normativa nº. 539, (IN nº. 539/05) devem utilizar a mesma base de cálculo utilizado pelas prestadoras de serviços hospitalares.

Art. 27. 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 seguintes atribuições [...] (IN nº. 539/05).

Segundo o Tribunal Regional da 4ª Região, justifica-se a alíquota menor na apuração da base de cálculo do lucro presumido para as atividades de serviços hospitalares, em razão dos custos desta atividade serem mais onerosos reduzindo a margem de lucro. No caso das clínicas médicas o argumento utilizado pelo Tribunal, em resposta a apelação da Ultramed S/S, é que os custos desta prestação de serviço não se assemelham ao da atividade hospitalar já que não possuem organização e estrutura hospitalar consequentemente sua margem de lucro é superior. Visto que os custos, a abrangência dos serviços prestados e a margem de lucro diferem de serviços hospitalares para os serviços prestados pelas clínicas médicas, alega o Tribunal não afrontar o Princípio da Isonomia ou a Igualdade Tributária, ou seja, como os contribuintes apresentam características diferentes podem ser submetidos a alíquotas diferenciadas. A requerente recorreu ao Supremo Tribunal de Justiça e conseguiu reverter a

decisão².

Diante das divergências da IN (Instrução Normativa) nº. 306/03 e IN nº. 480/04 sendo a primeira abrangente e a segunda restritiva na definição de serviço hospitalar, em 21/07/2003 a RFB publicou a solução de divergência nº. 11 expedida pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT) que considerou a prestação de serviços de clínica médica de ortopedia e traumatologia, assim como a prestação de serviços complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), como serviços hospitalares por se enquadrarem dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, podendo ser aplicado às referidas atividades o percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL na tributação pelo lucro presumido.

Com a publicação da Solução de Divergência nº. 11 as clínicas médicas passaram a discutir judicialmente o direito de utilizar as mesmas alíquotas que os prestadores de serviços hospitalares na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Até o presente momento não está definido o conceito de serviços hospitalares, conseqüentemente não está deliberada quais prestadoras de serviços de clínica médica poderão utilizar as mesmas alíquotas que os hospitais.

As clínicas médicas que obtiverem a equiparação de seus serviços a hospitalares irão usufruir de reduções na carga tributária de 5,4% (cinco vírgula quatro por cento) sobre o faturamento bruto, podendo este percentual variar devido ao adicional do imposto de renda. Além disso, em alguns casos as empresas enquadradas como equiparadas a hospital poderão solicitar à RFB a devolução dos valores arrecadados com base nos percentuais utilizados anteriormente. Os valores referentes à diferença de recolhimento através do diferencial de alíquota poderão ser compensados com tributos futuros de diferentes espécies desde que de competência da União.

O percentual de redução da carga tributária acima mencionada é obtido através da diferença da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou seja, $(7,68\% - 2,28\% = 5,4\%)$ sete vírgula sessenta e oito por cento menos dois vírgula vinte e oito por cento é igual a cinco vírgula quatro por cento conforme abaixo demonstrado.

Utilizando-se a base de cálculo de prestadores de serviço em geral se obtém os seguintes valores:

IRPJ: $32\% \times 15\% = 4,8\%$ (trinta e dois por cento sobre o faturamento vezes quinze por cento é igual a quatro vírgula oito por cento)

CSLL: $32\% \times 9\% = 2,88\%$ (trinta e dois por cento sobre o faturamento vezes nove por cento

² Disponível em: http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_judi22.9.pdf. Acesso em: 17 mai 2008.

é igual a dois vírgula oitenta e oito por cento)

Desta forma, o IRPJ e a CSLL consomem 7,68% (sete vírgula sessenta e oito por cento do faturamento da empresa, ou seja, 4,8% + 2,88 (quatro vírgula oito por cento mais dois vírgula oitenta e oito por cento). Caso a empresa seja tributada utilizando a base de cálculo destinada aos prestadores de serviços hospitalares os valores são assim definidos:

IRPJ: $8\% \times 15\% = 1,2\%$ (oito por cento sobre o faturamento vezes quinze por cento é igual a um vírgula dois por cento)

CSLL: $12\% \times 9\% = 1,08\%$ (doze por cento sobre o faturamento vezes nove por cento é igual a um vírgula zero oito por cento)

Com isso, o IRPJ e a CSLL oneram em 2,28% (dois vírgula vinte e oito por cento) o faturamento da empresa, ou seja, 1,2% + 1,08% (um vírgula dois por cento mais um vírgula zero oito por cento).

A discussão a respeito do enquadramento passou a ser submetida à jurisprudência, podendo apresentar desfechos diferentes para prestadores de serviços que encontram-se em condições semelhantes o que torna mais acentuada a discussão sobre a Isonomia Tributária. É possível equiparar, tributariamente, as clínicas médicas aos hospitais?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral demonstrar que as clínicas médicas podem equiparar tributariamente, seus serviços aos hospitalares.

1.2.2 Objetivos Específicos

Partindo do objetivo geral, estabelecem-se os seguintes objetivos específicos.

- Evidenciar o surgimento da redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL para serviços hospitalares;
- Demonstrar as divergências da legislação diante do conceito de serviços hospitalares e concessão do benefício que reduz a carga tributária;
- Evidenciar o Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária (princípio do direito tributário utilizado, em alguns processos de solicitação de equiparação dos serviços prestados por clínicas médicas aos de hospitais);

- Identificar os processos e procedimentos utilizados pela Clínica Oncológica Ltda., para enquadrar os serviços prestados por ela aos hospitalares, assim como analisar a redução na carga tributária da empresa em questão devido ao enquadramento;
- Relacionar as formas de sociedade existentes e verificar o tipo societário exigido para o serviço hospitalar e;
- Apresentar os regimes de tributação disponibilizados pela legislação.

1.3 JUSTIFICATIVA

Desde 1994, houve uma estabilização da economia e certo crescimento decorrente da instituição do Plano Real, desde a época a carga tributária brasileira representava aproximadamente 30% (trinta por cento) do Produto Interno Bruto (PIB), e manteve-se em crescimento nos anos que se seguiram atingindo o patamar de 36,08% (trinta e seis vírgula zero oito por cento) do PIB em 2007 segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

Com o atual crescimento da carga tributária no Brasil há uma maior busca pelo planejamento tributário das empresas, principalmente porque este pode ser fator decisivo na competitividade e sobrevivência das empresas. A procura por um planejamento também está relacionada diretamente com as constantes alterações na legislação tributária e exigências fiscais que quando descumpridas podem acarretar danos onerosos.

Para tanto cada empresa deve organizar-se e planejar-se de acordo com a sua estrutura de modo a reduzir as despesas com tributos sem ferir a legislação vigente.

Tal redução de tributos no caso de clínicas médicas pode ser proporcionada através da equiparação dos serviços prestados aos serviços hospitalares.

Daí o interesse em realizar um estudo relacionado ao planejamento tributário de clínicas médicas, baseado na equiparação dos seus serviços aos hospitalares focando na legislação aplicada ao serviço hospitalar e definição deste conceito que ainda gera discussões, levando empresas que prestam estes serviços a possibilidade de refletir e remanejar seu sistema tributário.

Neste trabalho utiliza-se o exemplo da Clínica Oncológica Ltda., utilizando dados verídicos sem identificar a sua razão social, visando dar maior credibilidade ao estudo.

O presente trabalho busca ainda auxiliar na divulgação do tema proposto acrescentando à área de Ciências Contábeis e afins a obterem um melhor entendimento e visualização sobre equiparação hospitalar, seus procedimentos e benefícios além de divulgar

as divergências existentes na legislação e os recursos que podem ser utilizados para as empresas que buscam redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL através da equiparação hospitalar.

1.4 METODOLOGIA

O conhecimento pode ser descrito como o ato ou efeito do saber, ou seja, o conhecimento humano é o ato ou efeito de absorver e compreender as informações ou noções que foram adquiridas pelo estudo ou pela experiência. O conhecimento humano pode ser adquirido de diferentes formas. Para Vlasmann (1988) o conhecimento humano é dividido em quatro níveis: científico, filosófico, religioso ou mítico e popular.

Esses quatro níveis de conhecimento adquiridos através: de métodos lógicos e pesquisa (conhecimento científico), da abstração reflexão (conhecimento filosófico), de crenças e interpretação cultural (conhecimento religioso ou mítico) e da experiência pessoal (conhecimento popular).

Este trabalho científico é caracterizado como uma monografia, sendo que para Lintz e Martins (2000, p. 21) “Monografia é um documento técnico-científico, que, por escrito, expõe a reconstrução racional e lógica de um único tema”.

Para a elaboração de uma monografia, faz-se necessário a utilização de alguns procedimentos metodológicos necessários para a sua consecução. As tipologias de delineamentos desta pesquisas podem ser divididas quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Levando em consideração a abrangência e a forma dos diferentes métodos que podem ser utilizados, optou-se quanto aos objetivos por realizar uma pesquisa do tipo descritiva que de acordo com Andrade (2002, apud Raupp e Beuren et al 2003 p. 81) é um pesquisa que “preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los, e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

Quanto aos procedimentos, a tipologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, buscando informações publicadas nas mais variadas fontes, desde livros, revistas, e material publicado na Internet, entre outros.

Para Cruz e Ribeiro (2003, p. 12),

Uma pesquisa bibliográfica pode visar um levantamento dos trabalhos realizados anteriormente sobre o mesmo tema estudado no momento, pode

identificar e selecionar os métodos e técnicas a serem utilizados, além de fornecer subsídios para a redação da introdução e revisão da literatura do projeto ou trabalho.

Esta pesquisa foi elaborada com o intuito de demonstrar que clínicas médicas podem equiparar seus serviços aos hospitalares além de demonstrar através de um caso real os resultados obtidos. Em função disto, buscou-se através de relatórios, consultas à legislação, visitas a empresa e discussão com os advogados e contadores da empresa em questão obter dados que possibilitassem formular uma análise da situação em que esta se encontra a fim de alcançar o resultado esperado.

E em relação à tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema o presente trabalho é uma pesquisa quantitativa e qualitativa.

O objeto de estudo desta pesquisa é uma empresa prestadora de serviços localizada no Centro de Florianópolis tributada pelo Lucro Presumido que obteve judicialmente o direito de recolher o IRPJ e a CSLL de forma diferenciada dos demais prestadores de serviço proporcionando significativa redução na carga tributária da empresa em questão. Esta pesquisa visa demonstrar que as clínicas médicas podem equiparar tributariamente seus serviços aos hospitalares e também identificar os processos e procedimentos utilizados pela Clínica Oncológica Ltda. para enquadrar seus serviços aos hospitalares analisando ainda a redução de sua carga tributária.

Este trabalho em relação à tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos é caracterizado como um estudo de caso.

Segundo Gil (1999, p. 72-73):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados.

Os dados da empresa objeto do estudo serão apresentados no capítulo três, sendo estes expostos de forma descritiva e em forma de quadros visando apresentar entre outros dados: o faturamento, o cálculo dos tributos e os resultados entre as duas bases de cálculos disponibilizadas pela legislação.

Desta forma, a presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, de abordagem quantitativa desenvolvida por meio de fontes primárias, secundárias além da pesquisa documental.

1.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Visando divulgar e expandir o planejamento tributário de empresas prestadoras de serviço através da equiparação hospitalar, de acordo com os objetivos geral e específicos que foram propostos, houve como limitação de estudo empresas prestadoras de serviços tributadas pelo lucro presumido, especificamente clínicas médicas.

O presente trabalho utiliza a legislação vigente até 31 de dezembro de 2007, não considerando assim legislações sancionadas após a referida data.

O estudo de caso é desenvolvido na Clínica Oncológica Ltda., baseado nas informações e estrutura apresentadas pela empresa até 31 de dezembro de 2007.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Para alcançar os objetivos estabelecidos, possibilitando um melhor entendimento do estudo, o referido trabalho será dividido em quatro capítulos.

Neste primeiro capítulo foi apresentada a contextualização do tema e do problema. Posteriormente foram identificados os objetivos geral e específicos e elaborada a justificativa, a metodologia, as limitações do estudo e a organização do estudo.

No segundo capítulo são apresentados os conceitos e definições básicas dos termos utilizados assim como a legislação pertinente, para um melhor entendimento do conceito de serviços hospitalares e procedimentos para a concessão da redução das alíquotas.

O terceiro capítulo apresenta o exemplo da Clínica Oncológica Ltda. e relata os procedimentos utilizados para a concessão do benefício e seus resultados;

No quarto capítulo são apresentadas as considerações finais acerca do problema estabelecido e dos objetivos propostos assim como as recomendações para posteriores trabalhos.

Por fim a relação das referências utilizadas e os anexos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo contempla o embasamento teórico, para que haja o entendimento do tema proposto pela pesquisa, isto é, será proporcionado uma revisão teórica através de publicações recentes buscando definir e conceituar os termos utilizados.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é obtido através de medidas lícitas que decorrem da utilização de permissões legais ou da adequada interpretação das leis tributárias, visando diminuir a carga tributária das empresas. De acordo com Fabretti (2005, p. 32) planejamento tributário é definido da seguinte forma: “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Planejamento tributário pode ser definido também:

[...] como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal. (BORGES, 1998, p. 59).

Considerando os conceitos acima, verifica-se que planejamento tributário é uma projeção dos acontecimentos administrativos sob a ótica da legislação tributária, buscando os melhores procedimentos a fim de reduzir, evitar ou postergar a carga tributária, possibilitando um resultado positivo para a empresa.

O contribuinte tem a faculdade de estruturar os seus negócios de forma a alcançar a menor carga tributária para os custos do seu empreendimento ou atividade desde que seja de forma juridicamente lícita, ou seja, não pode haver violação da lei, é o que se denomina elisão fiscal.

As empresas brasileiras são submetidas a uma carga tributária elevada e a uma grande quantidade de obrigações acessórias, conseqüentemente torna-se complexo cumprir rigorosamente a legislação tributária, por isso é necessário um estudo propício da legislação para que a entidade possa cumprir com todas as obrigações além de verificar a melhor forma

de tributação.

[...] Dois fatores determinam a importância e a necessidade do *Planejamento Fiscal* na empresa. O primeiro é o elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente. (BORGES, 1998, p.59).

Segundo Amaral³ pode-se resumir as finalidades do planejamento tributário da seguinte forma: evitar a incidência do tributo – nesse caso busca-se procedimentos para que não haja despesas com tributos; reduzir o montante do tributo – as medidas adotadas devem ser no sentido de reduzir a base de cálculo ou alíquota do tributo; retardar o pagamento do tributo - o contribuinte utiliza recursos que tem por fim postergar o pagamento do tributo sem que haja a incidência de acréscimos legais.

O planejamento tributário ganha espaço no mundo empresarial, e sua aplicação se justifica a medida que se eleva a carga tributária, onde, segundo a RFB⁴, a arrecadação tributária geral do país nos últimos cinco anos se apresenta da seguinte forma:

Arrecadação de Tributos Administrados pela Receita Federal: em R\$ Milhões					
Natureza Tributária	ANO				
	2002	2003	2004	2005	2006
Impostos	113.367,20	122.656,71	138.008,62	164.845,72	182.035,12
Contribuições	183.550,93	210.663,11	254.953,04	288.136,90	317.688,98
Taxas	354,54	346,77	371,73	323,30	316,74
Total	297.272,67	333.666,59	393.333,39	453.305,92	500.040,84

Quadro 1 – Arrecadação dos tributos administrados pela RFB 2002 - 2006.

Fonte: Elaborado a partir do site www.receita.fazenda.gov.br

³ Disponível em: http://www.fenacon.org.br/fenacon_informativos/tributario/tributario25022002.htm

Acesso em 19 mai 2008

⁴ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>

Acesso em: 17 mai 2008

Evolução da arrecadação dos tributos administrados pela RFB 2002 – 2006

Em Milhões

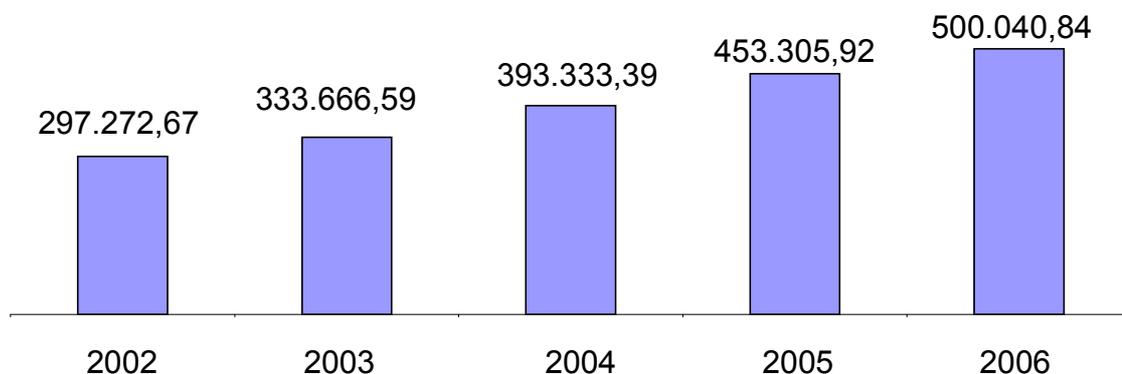


Gráfico 1 – Evolução da arrecadação dos tributos administrados pela RFB

Fonte: Elaborado a partir do site www.receita.fazenda.gov.br

Conforme demonstrado pelo quadro e gráfico demonstrados anteriormente, a arrecadação de tributos administrados pela RFB passou de R\$ 297.272,67 para R\$ 500.040,84 milhões em apenas cinco anos (2002 – 2006), um aumento de 68,2% (sessenta e oito vírgula dois por cento), com isso a importância do planejamento tributário vem ganhando destaque dentro da administração da empresa, sendo visto como ponto estratégico, assim como o planejamento das receitas, do marketing, ou seja, sendo utilizado como parte integrante e indispensável a administração da empresa.

De acordo com Amaral⁵ ao se adotar um sistema de planejamento tributário, se faz necessário a análise de alguns aspectos:

- Análise econômico–financeira: a análise econômico-financeira visa adotar procedimentos que resultem na maximização do resultado planejado;
- Análise jurídica: esta análise ressalta a importância de haver fundamento jurídico respaldando a opção de tributação adotada;
- Análise fiscal: discorre sobre a necessidade de cumprir as obrigações fiscais e acessórias de maneira correta e eficiente de forma a evitar um processo de fiscalização;
- Análise fisco-contábil: ressalta a importância da contabilidade para o sucesso do planejamento tributário, pois as informações contábeis devem ser utilizadas para definir o regime de tributação, enquadramento fiscal, enfim devem dar suporte as decisões.

Para implantar um sistema tributário é necessário saber distinguir com cautela os

⁵ Disponível em : http://www.fenacon.org.br/fenacon_informativos/tributario/tributario25022002.htm. Acesso em 21 mai 2008.

significados de elisão fiscal e evasão fiscal, pois os dois conceitos são inúmeras vezes confundidos. A evasão fiscal consiste em toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos devidos, não configurando desta forma o planejamento tributário que é lícito, enquanto a elisão fiscal é originada de atos lícitos sem que haja violação da lei, prejuízo aos negócios ao governo ou a sociedade como um todo.

[...] ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação de lei, porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. (...) A elisão fiscal, por outro lado, é a prática de ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. (HIGUCHI, 2007, p. 660).

Para a implantação de um planejamento adequado para as empresas é necessário pesquisar e examinar todas as situações, há casos em que a economia tributária se dará pela redução da alíquota, mas há outros em que esta redução decorrerá da diminuição da base de cálculo. Primeiramente, é interessante analisar a atividade da empresa, pois dela dependerá a possibilidade de enquadramento no SIMPLES, ou no Lucro Presumido (isto se não houver impedimentos legais). Sendo possível o enquadramento, é importante fazer simulações, para a verificação da opção mais vantajosa.

No momento de se optar por um planejamento tributário deve-se analisar as diversas variáveis em questão, como a compensação ou relevância de se diminuir o pagamento de determinado tributo. Entretanto deve-se também buscar fundamentos legais e rigorosamente éticos, aí então analisar a viabilidade econômica e financeira de implantar o sistema de planejamento tributário.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional – STN é formado por um conjunto de normas tributárias que regula os tributos no país, e segundo Oliveira (2003 p. 22),

O Sistema Tributário Nacional, em termos conceituais, entendido como conjunto de tributos vigentes, dotado de coordenação e coerência, quer quanto a economia do país, quer quanto aos princípios e normas jurídicas que o disciplinam [...].

Segundo Var sano (1996) o STN foi sistematizado de forma mais específica na

constituição de 1946, sendo que esta o disciplinou, estabelecendo a esfera de competência dos tributos e impondo limitações a tributação em benefício dos cidadãos. O STN atual vigente desde março de 1989 foi estabelecido pela Constituição Federal (CF) de 1988, CF/88, e atribuiu a União, Estados e Municípios a competência de instituir três espécies tributárias: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

O CTN, Lei nº. 5172/66, no artigo 16 define imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, pode ser definido como uma cobrança geral que não gera contraprestação. As taxas de acordo com o art.145 da CF (CF/88 art. 145) são de competência comum federal, estadual ou municipal, mas somente pode ser arrecadada para custear o gasto com o exercício regular do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos efetivamente à sua disposição. A contribuição de melhoria é definida no CTN como tributo instituído para fazer face ao custos das obras públicas que decorra da valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, (CF, art 81).

Dentre os diversos tributos estabelecidos no STN o Imposto de Renda destaca-se por ser um dos tributos que maiores recursos geram à União.

2.3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

A legislação brasileira apresenta quatro regimes de tributação para as pessoas jurídicas. Cada regime possui as suas especificidades e restrições, caso o contribuinte não se enquadre em nenhuma das restrições especificadas na lei poderá optar pelo regime que for mais benéfico à empresa.

2.3.1 Lucro Real

O Lucro Real é disponibilizado para as empresas que não se enquadram nas condições exigidas pelo SIMPLES e pelo regime de Lucro Presumido, devendo obrigatoriamente optar pelo regime de Lucro Real. Este regime também pode ser utilizado como opção de tributação por empresas que poderiam ser enquadradas no SIMPLES e Lucro Presumido. O RIR/99 art. 247 define Lucro Real como sendo o lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações. É importante ressaltar que o Lucro Real fiscal não deve

ser confundido com o lucro apurado contabilmente, visto que nem todos os custos, despesas, encargos ou perdas apurados na escrituração contábil, serão aceitos pela legislação fiscal.

Conforme o art. 14 da Lei nº. 9.718/98 estão obrigados a apurar o Lucro Real as empresas que: a) cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses, ou seja, R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões) por mês; b) cuja atividade seja de instituições financeiras ou equiparadas; c) que tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior; d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos a isenção ou redução do imposto; e) que no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto; f) cuja atividade seja de factoring;

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base no balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº. 9430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do art.14 da Lei nº. 9.718/98 terá que obrigatoriamente, ser tributada com base no lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é uma opção. (HIGUCHI, 2007, p. 25)

Dentro desta modalidade de tributação existem duas formas de efetuar o cálculo do IRPJ: O Lucro Real Anual e o Lucro Real Trimestral. O primeiro será calculado por balancete ou estimativa e seguirá as mesmas regras aplicadas ao Lucro Presumido na estimativa enquanto o segundo deverá ser calculado ao final de cada trimestre tendo como base os balancetes levantados ao final de cada período estipulado.

2.3.2 SIMPLES

No regime do SIMPLES, os vários impostos e contribuições são unificados em uma única alíquota, que incide sobre a receita bruta auferida pela empresa. O SIMPLES é um regime tributário que engloba vários impostos federais, assim como a contribuição previdenciária, e, em alguns casos, até mesmo impostos estaduais, como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e municipais como o Imposto Sobre Serviços (ISS) Lei Complementar (LC) 123/06. Para o enquadramento no SIMPLES

considera-se Microempresa - ME a pessoa jurídica que tenha auferido no ano-calendário receita bruta anual até R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e considera-se Empresa de Pequeno Porte - EPP a pessoa jurídica que tenha auferido receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) até R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se: I - microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); II - empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (Lei nº. 9.317/96)

O regime do SIMPLES, após a aprovação da LC 123/06, que entrou em vigor em 01/07/2007, passou a ser conhecido como Simples Nacional – SN abrangendo os tributos: IRPJ, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) (patronal no anexo I, II e III), ICMS, e ISS. A Lei que regulamenta o SN é complexa e já sofreu diversas alterações desde a sua regulamentação.

O valor devido mensalmente pelas empresas tributadas pelo SN será calculado mediante aplicação das alíquotas contidas nas tabelas (Anexos) disponibilizadas pela LC 123/06 de acordo com a atividade da empresa. Diferentemente da legislação anterior que utilizava a receita acumulada do ano para a determinação da alíquota a ser aplicada sobre o faturamento mensal da empresa no SN será considerado a receita bruta acumulada dos últimos doze meses.

A LC 123/06 trouxe modificações benéficas como a inclusão de setores que antes não podiam optar por este regime, como por exemplo, empresas de prestação de serviço, mas também trouxe alteração que poderão causar ônus ao contribuinte, como o novo critério utilizado para determinação da alíquota onde dificilmente a empresa conseguirá utilizar as alíquotas menores.

Para as empresas prestadoras de serviços as alíquotas serão determinadas de acordo com o Anexo III, IV ou V.

a) Anexo III: para as empresas de serviços designadas para este anexo incluindo as de Locação de Bens Móveis as alíquotas variam de 6% (seis por cento) a 17,42% (dezessete vírgula quarenta e dois por cento), ressalta-se que este anexo inclui a contribuição para o

INSS patronal.

b) Anexo IV: para a empresa sujeita ao anexo IV as alíquotas iniciam em 4,5% (quatro vírgula cinco por cento) para receita bruta acumulada em 12 (doze) meses até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e 16,85% (dezesesseis vírgula oitenta e cinco por cento) para receita bruta acumulada nos últimos doze meses de R\$ 2.280.000,01 (dois milhões duzentos e oitenta mil reais e um centavo) a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), o Anexo IV abrange apenas o IRPJ, a CSLL, o COFINS, o PIS e o ISS.

Anexo V: As empresas prestadoras de serviços que não se enquadrarem no anexo III e IV e que não forem impedidas de optar pelo SN estarão sujeitas ao Anexo V sendo que as alíquotas neste anexo iniciam em 4% (quatro por cento) para a receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) finalizando em 13,50% (treze vírgula cinco por cento) para a receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses de R\$ 2.280.000,01 (dois milhões duzentos e oitenta mil reais e um centavo) a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) para empresas cujo percentual (fator r) de despesas com a folha de pagamento (salário e encargos pagos) em relação a receita bruta for igual ou superior a 40% (quarenta por cento), sendo considerado os valores acumulados nos últimos 12 (doze) meses. Quando o fator r for igual ou superior a 35% (trinta e cinco por cento) e inferior a 40% (quarenta por cento) o percentual a ser aplicado sobre qualquer receita bruta será de 14% (quatorze por cento), caso o fator r encontre-se entre 35% (trinta e cinco por cento) e 30% (trinta por cento) a alíquota utilizada será de 14,5% (quatorze vírgula cinco por cento) e caso o fator r seja inferior a 30% a alíquota será de 15% (quinze por cento) sendo que este anexo não inclui a contribuição previdenciária.

2.3.3 Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado que segundo a RFB⁶ é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

A partir de 1º/01/1995, ocorrida qualquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, poderá o arbitramento:

⁶ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2004/PergResp2004/pr671a702.htm>
Acesso em: 17 mai 2008

1. ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto de renda (RIR 1999, art. 530); 2. ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta (RIR 1999, art. 531).

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado. De maneira geral, o regime de lucro arbitrado é aplicado de forma coerciva e punitiva pelo fisco, mesmo o auto-arbitramento só é admitido quando a receita bruta for conhecida.

Segundo o art. 530 do RIR/99 o contribuinte é obrigado a utilizar este regime quando:

- a) não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) as escriturações evidenciarem fraude, erros ou deficiências tornando-se imprestáveis;
- c) não apresentar os livros fiscais exigidos;
- d) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no Lucro Presumido;
- e) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do residente ou domiciliado no exterior;
- f) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão, ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no diário.

Quando conhecida a receita bruta o IRPJ será calculado de acordo com as regras do Lucro Presumido, ou seja, a base de cálculo, do IRPJ será determinada mediante aplicação dos mesmos percentuais constantes na Lei nº. 9249/95 acrescidos de 20% (vinte por cento), somando-se outras receitas e ganhos de capital, tendo como exceção atividades referentes a bancos, instituições financeiras e semelhantes para os quais será utilizado o percentual de 45% (quarenta e cinco por cento) para determinação do Lucro Arbitrado.

Conforme o art. 51 da Lei nº. 8.981/95, quando a receita bruta não for conhecida o arbitramento somente poderá ser determinado pelo fisco mediante a utilização de uma das alternativas enumeradas pela legislação, dentre elas: a) Lucro Real do último período em que a empresa manteve escrituração; b) soma dos ativos; c) patrimônio líquido; d) compras de mercadorias; e) folha de pagamento f) valor do aluguel.

De acordo com a alternativa determinada para o arbitramento será utilizada uma alíquota específica, por exemplo, caso o fisco eleja o valor do aluguel para determinar o lucro arbitrado, considerará como lucro tributado 90% (noventa por cento) do valor do aluguel.

Desta forma se a empresa possuir um aluguel R\$ 10.000,00 (dez mil reais) mensal, o lucro arbitrado do mês será 90% (noventa por cento) daquele valor, isto é R\$ 9.000,00 (nove mil reais), ressaltando que sobre este valor deverão ser aplicados os percentuais de 15% (quinze por cento) para o cálculo do valor devido do IRPJ e 9% (nove por cento) para a CSLL.

Neste regime os demais tributos federais obedecerão às normas aplicadas aos contribuintes tributados com base no lucro presumido, sem acréscimo das alíquotas, ou seja, 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) de PIS e 3% (três por cento) para a COFINS, que estarão submetidas à sistemática da cumulatividade.

O Lucro Arbitrado pelo contribuinte é pouco utilizado e apesar de poder possibilitar a redução de tributos em determinados períodos (o que dificilmente ocorre) é interessante que sua utilização seja cautelosa para evitar prejuízos e futuras fiscalizações. Para o contribuinte é recomendado o planejamento e a organização de sua escrituração para que este possa definir seu regime de tributação de acordo com as possibilidades permitidas em lei para assegurar que a opção será mais vantajosa.

2.3.4 Lucro Presumido

Para Oliveira (2003, p. 174), o Lucro Presumido “é uma forma de tributação simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como o Imposto de Renda e da contribuição social restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”. De acordo com Higuchi (2007 p. 42) a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A saída do sistema de tributação pelo Lucro Presumido será efetuada quando a pessoa jurídica deixar de se enquadrar nas condições para permanecer no sistema.

A opção tributária é definitiva para cada ano-calendário, desta forma a opção que foi exercida no primeiro pagamento do IRPJ e CSLL deve ser mantida até o final do ano não sendo permitido ao contribuinte a retificação dos códigos de pagamentos dos tributos para viabilizar a forma de tributação.

Não são todas as empresas que podem se enquadrar nesse regime tributário, pois desde janeiro de 2003, é preciso ter faturamento anual de, no máximo, R\$ 48.000.000 (quarenta e oito milhões de reais) no ano anterior. Na determinação do limite de faturamento bruto devem ser incluídas todas as receitas da empresa (venda de bens e prestação de serviços), juntamente com os rendimentos com aplicação financeira, ganho de capital, locação de imóveis, etc. São

excluídas desse cálculo tanto as vendas canceladas e as transferências.

Ainda que uma empresa se enquadre no limite de faturamento bruto anual, ela pode ser impedida de adotar o regime de Lucro Presumido, caso: atue no setor financeiro ou equiparadas; cuja a atividade seja de factoring; que, no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto; que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

É interessante ressaltar que não existem contribuintes obrigados a opção pelo Lucro Presumido. Só optam por este regime as pessoas jurídicas que não são obrigados a apuração com base no Lucro Real e que ao compará-lo com os demais regimes observa que ocorrerá uma redução dos tributos a recolher.

Conforme a Lei nº. 9.964/00 as empresas obrigados à opção pelo Lucro Real que estiverem submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) poderão, durante este período, optar pelo Lucro Presumido, exceto as instituições financeiras (inclusive as equiparadas e as factoring).

Na apuração do Lucro Presumido, como o próprio nome sugere, presume-se o lucro, ou seja, nesta modalidade de tributação não se utiliza o resultado contábil como base para o cálculo do IRPJ e da CSLL, e sim uma presunção do lucro com base no faturamento, ou seja, sobre a receita bruta total.

Para a determinação do Lucro Presumido são aplicados percentuais de acordo com a atividade de cada empresa e no caso do desenvolvimento de atividades diversas deve ser aplicado o percentual correspondente sobre a receita de cada atividade. Os percentuais são estabelecidos no art. 15 da Lei nº. 9.249/95 conforme a seguir.

Lista de Atividades	% Sobre a Receita
- Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> - Na venda de imóveis das empresas das empresas com esse objeto social; - No comércio em geral; - Nas indústrias Gráficas; - Na construção civil por empreitada com emprego de materiais; - Serviços Hospitalares 	8%
<ul style="list-style-type: none"> - Na prestação de serviços de Transportes, exceto cargas; - Na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da Lei 9.250/95). 	16%
- Na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores;	32%

Quadro 2 – Percentuais e Fato Gerador do Lucro Presumido

Fonte: Higuchi e Higuchi (2007, p. 44)

Para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido é permitido reconhecer as receitas tanto pelo regime de caixa (IN 104/98) quanto pelo regime de competência. O regime de caixa consiste na tributação das receitas somente por ocasião do seu efetivo recebimento e da reconhecimento dos custos e das despesas somente por ocasião do seu efetivo pagamento enquanto no regime de competência as receitas, custos e despesas são reconhecidos no período em que ocorrem independente do seu recebimento ou pagamento. Cabe ao contribuinte verificar qual regime será mais adequado, ressaltando que com a utilização do regime de caixa há uma postergação do momento de recolhimento dos tributos, porém o controle sobre as contas a receber deverá ser preciso.

O tributo com base no Lucro Presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário sendo que seu vencimento se dará no último dia útil do mês subsequente a apuração. (Lei nº. 9.430/96, art. 1 e 25).

A pessoa jurídica poderá optar pelo recolhimento em quota única ou poderá dividir o imposto devido em até 3 (três) quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que

corresponder, sendo que nenhuma quota poderá ser inferior a R\$ 1.000,00 (hum mil reais) e o valor do imposto inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre de apuração. As quotas dos tributos serão acrescidas de juros equivalentes a taxa SELIC, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento⁷.

A pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, sendo que para fins de imposto de renda está dispensável desde que o contribuinte mantenha livro caixa no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. (art. 527 do RIR/99). É interessante ressaltar que é necessário a correta escrituração contábil para que os sócios possam ser beneficiados da isenção do imposto de renda sobre os lucros distribuídos.

No presente trabalho aborda-se os percentuais utilizados pelas clínicas médicas e hospitais.

Para o cálculo do IRPJ as empresas que prestam serviços hospitalares deverão utilizar o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal e 12% (doze por cento) para o cálculo da CSLL já as empresas que prestam serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada utilizarão para fins de base de cálculo do IRPJ e CSLL o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre o faturamento mensal bruto. O IRPJ devido é calculado trimestralmente através da aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo, porém quando a base de cálculo exceder o limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre o valor excedente estará sujeito ao adicional de 10% (dez por cento) enquanto a CSLL é calculada utilizando-se a alíquota de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo.

2.4 TIPOS DE SOCIEDADE

Chama-se de sociedade ou associação o agrupamento de pessoas para a realização de atividades privadas, sendo reservada à primeira expressão a reunião com fins empresariais e à

⁷Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=DIPJ2007-capitulo16-01>. Acesso em: 17 mai 2008

segunda para o conjunto que visa resultados sociais independentemente de benefícios financeiros, consoante artigos 53 e 981 do Código Civil.

Em vigor desde 13/02/2003 o Novo Código Civil - NCC trouxe importantes modificações, no âmbito das empresas elas dizem respeito principalmente a constituição das sociedades e aos procedimentos societários. Deixa de existir a divisão existente entre atividades mercantis (indústria e comércio) e atividades civis (as chamadas prestadoras de serviço). O NCC disponibiliza os seguintes tipos societários: Sociedade Simples e Sociedade Empresária.

2.4.1 Sociedade Simples

As Sociedades Simples foram introduzidas pelo NCC substituindo as Sociedades Civis e são formadas por pessoas que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo se contar com auxiliares ou colaboradores (art. 982 do NCC). Seu objetivo será somente a prestação de serviços relacionados à habilidade profissional e intelectual pessoal dos sócios.

A Constituição da Sociedade Simples deve-se dar por meio de instrumento particular ou público, ou seja, um contrato social que deverá ser registrado no Cartório de Registros Civis das pessoas jurídicas. No contrato social além das cláusulas estipuladas pelas partes deverão constar as referidas no art. 997 do NCC.

A Sociedade Simples possui algumas características que a diferencia das demais sociedades, dentre elas:

- a integralização do capital social pode ser efetivada através da prestação de serviços;
- a responsabilidade de cada sócio é ilimitada;
- os sócios respondem, ou não, subsidiariamente pelas obrigações sociais conforme previsão no contrato, ou seja, o patrimônio pessoal dos sócios responde, na insuficiência do patrimônio da empresa, pela parte da dívida equivalente a sua cota no capital social. (art. 1.023 NCC);
- o capital social pode ser expresso em moeda corrente ou em outra espécie de bem, suscetível de avaliação pecuniária;
- responsabilidade solidária do sócio cedente das quotas para com o cessionário, até dois anos após alteração e averbação de sua saída;
- os sócios respondem na proporção de suas quotas, salvo se houver cláusula de responsabilidade solidária e;

- impossibilidade de excluir sócio na participação de lucros ou perdas.

Na Sociedade Simples as quotas pertencentes a cada sócio estão sujeitas aos credores particulares de cada sócio, porém não há possibilidade de entrada de estranhos na sociedade já que o art. 1026 NCC assegura que na ausência de outros bens do sócio os credores poderão fazer recair a execução sobre o direito do sócio aos lucros, ou sobre o direito do sócio sobre o patrimônio em caso de dissolução.

Caso não seja estipulado no contrato social a administração da sociedade será de responsabilidade de todos os sócios sendo que estes podem definir outras formas de administração desde que haja consenso unânime ou da maioria dos sócio e que seja registrado.

As Sociedades Simples poderão adotar as regras que lhes são próprias ou, ainda um dos seguintes tipos societários:

a) Sociedade em Nome Coletivo: (art. 1039 NCC): sociedade que pode ser constituída somente por pessoas físicas, sendo que todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais;

b) Sociedade em Comandita Simples (art. 1045 NCC): sociedade que possui dois tipos de sócios, os comanditados: pessoas físicas responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comandatários que serão responsáveis apenas pelo valor de suas quotas, ou seja, neste tipo de sociedade a responsabilidade será mista.

c) Sociedade Limitada (art.1052 NCC): esta é a modalidade de sociedade mais comum, sendo que nela a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social;

d) Cooperativas (art. 4º da Lei 5.764/71): sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades por possuir características próprias.

A sociedade simples mesmo configurando uma pessoa jurídica deve ostentar um caráter pessoal, ou seja, um atrelamento entre a pessoa do sócio e a atividade desenvolvida pela sociedade sendo estas desenvolvidas com a participação direta ou supervisão dos sócios, independente de sua complexidade.

Um dos exemplos mais evidentes de sociedade simples são as cooperativas, onde todas as atividades a serem realizadas por este tipo de sociedade são efetuadas pelos sócios (cooperados) ou para eles com interesses pessoais diretos resultando na atuação direta dos sócios em todas as atividades realizadas.

As clínicas médicas também podem ser constituídas sob a forma de sociedade simples, desde que, sejam formadas por profissionais legalmente habilitados e que as atividades

desenvolvidas sejam efetuadas com sua participação ou supervisão direta. Ressaltando que esta modalidade de constituição de empresa acarreta aos sócios responsabilidades ilimitadas podendo o credor fazer recair sobre os bens pessoais dos sócios o valor da dívida limitado a parcela de suas quotas.

2.4.2 Sociedade Empresária

Com a entrada em vigor do NCC⁸ foram reformulados os tipos societários existentes (atividades mercantis e civis) que passaram a ser classificados em sociedade simples e sociedade empresária. A identificação da natureza das sociedades estabelece que a diferença entre elas não reside mais no objeto social, pois ambas realizam atividades econômicas, sendo atualmente considerado como elemento de diferenciação a organização, a forma como a atividade econômica da organização é explorada.

A sociedade empresária é aquela onde se exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços, constituindo elemento de empresa (art. 981 NCC), tendo como objetivo o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro, independentemente do seu objeto devendo registrar-se na Junta Comercial de sua respectiva região. Desta forma pode-se dizer que sociedade empresária é a reunião de dois ou mais empresários para a exploração em conjunto de atividade econômica.

Enquanto a Sociedade Simples pode adotar um dos tipos societários referidos no art. 983 do NCC, Sociedade em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade Limitada ou Cooperativas, a Sociedade Empresária tem o dever de utilizar uma das denominações ou estará sujeita as regras específicas a Sociedade Simples.

Outra característica que difere a Sociedade Simples da Sociedade Empresária é que enquanto na primeira a atividade deve ser realizada diretamente pelo sócio ou com sua direta supervisão, na segunda a atividade econômica será exercida por meio da empresa e não diretamente pelo sócio. Esta diferença pode ser facilmente identificada se compararmos um consultório odontológico e uma fábrica de cadeiras. No consultório haverá a participação direta do sócio (dentista) na realização das atividades (atendimento ao paciente) e supervisão (recepcionistas), enquanto na fabrica o sócio poderá não participar do processo produtivo e apenas administrar ou supervisionar os processos.

Esta sociedade é regida pelo NCC, possui o capital social dividido em quotas, o capital

⁸ Entrada em vigor do NCC em 13 fev 2003.

social não pode ser integralizado com prestação de serviços e responsabiliza os sócios de acordo com suas quotas.

Antes de constituir uma empresa ou fazer alterações contratuais modificando o tipo societário da empresa é interessante analisar a legislação e verificar em qual modalidade a empresa se enquadra levando em consideração a participação dos sócios na realização das atividades, o porte da empresa, a atividade e também as implicações legais de cada modalidade, considerando, por exemplo, que a opção poderá afetar os processos tributários referentes à discussão da Cofins, o pagamento do ISS, a equiparação hospitalar e a responsabilidade dos sócios perante as dívidas da empresa.

2.5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A prestação de serviços é um contrato em que uma das partes se obriga para com a outra a fornecer-lhe a prestação de uma atividade mediante remuneração. O NCC define como sendo toda espécie de atividade ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante retribuição (NCC, 2002. art. 594). A prestação de serviços pode ser efetuada por empresário ou autônomo, sociedade empresária ou sociedade simples sendo que o profissional autônomo atua individualmente enquanto nas demais sociedades há a participação de um ou mais sócios.

O conceito de empresário estabelecido pelo NCC substituiu a Firma Individual, ou seja, os empreendedores que eram registrados como Firma Individual passaram a ser considerados Empresários.

Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. (NCC, 2002. Art. 966)

A formação de uma sociedade é dada quando mais de uma pessoa com os mesmos propósitos e objetivos econômicos, se reúnem para a realização de negócios e compartilham os resultados entre si. (NCC, 2002. art. 981 e Parágrafo único). As sociedades podem ser empresarias ou simples conforme demonstrado no tópico anterior.

Diferentemente da Sociedade Empresária, a Simples apresenta um caráter pessoal entre os sócios e a atividade desenvolvida pela sociedade, ou seja, as Sociedades Simples devem realizar seus objetos sociais, com a participação ou supervisão direta de seus sócios. No caso das clínicas médicas em que os próprios sócios realizam a atividade fim da empresa esta será consequentemente uma Sociedade Simples, porém a Receita Federal através do ADI

nº. 18/2003 considera prestadora de serviços hospitalares apenas as empresas constituídas por empresários ou sociedade empresária.

Art. 1º Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, “a” da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias. (ADI nº. 18/03).

É interessante ressaltar que no caso das clínicas médicas constituídas sob a forma de sociedade simples os médicos têm uma responsabilidade pessoal em relação aos pacientes sendo que no caso de erros médicos caberá ao cliente prejudicado provar que o médico foi o responsável pelo dano, enquanto numa sociedade empresária, a responsabilidade recai diretamente sobre a empresa sendo esta a responsável por defender-se, ou seja, basta que o paciente prejudicado prove o dano e que este foi executado pela clínica, que a empresa terá que provar a inocência do seu sócio em alguns casos entrando na esfera judicial gerando enormes transtornos.

2.5.1 Serviços Profissionais Regulamentados

Segundo Young⁹ a profissão regulamentada pode ser definida como a profissão cujo exercício tenha sido reconhecido e regulamentado por Lei ou Decreto Federal, tais como, de médicos, dentistas, advogados, contadores, economistas, etc. A regulamentação das profissões visa entre outras coisas delimitar os direitos e os deveres dos profissionais além de exigir uma melhor formação e maior qualidade nos serviços prestados.

A regulamentação de uma profissão ou a criação do seu respectivo conselho para emitir uma carteira de habilitação para os profissionais ainda não é um indicador de qualidade suficiente, porém, consegue identificar os profissionais que possuem formação condizente com sua profissão. É evidente que a formação superior não é garantia de competência profissional e que são necessárias outras avaliações para contratar um profissional, contudo em algumas áreas como a medicina, por exemplo, a apresentação de uma carteira profissional devidamente registrada é requisito mínimo fundamental.

Para fins de tributação, as sociedades formadas por profissionais regulamentados

⁹ Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=3342>. Acesso em: 17 mai 2008

devem analisar a possibilidade de constituir-se sob a forma de sociedade simples e não sociedade empresária, visto que com esta constituição seriam mantidos regimes especiais de recolhimento de ISS e COFINS que eram característicos das sociedades civis. É fundamental ressaltar que a discussão sobre a COFINS ainda está em andamento, portanto, a constituição da empresa sob a forma de sociedade simples não garante ao contribuinte isenção sobre o mesmo e quanto ao ISS além da forma de constituição da empresa outros fatores também serão levados em consideração.

Ainda para fins de tributação, as sociedades formadas por profissionais regulamentados da área médica devem analisar se o serviço prestado pela sociedade se constitui em um serviço hospitalar. Caso a sociedade seja prestadora de serviços hospitalares esta será beneficiada com uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL se optante pelo lucro presumido.

2.5.2 Serviços Hospitalares

As prestadoras de serviços hospitalares tributadas com base no lucro presumido possuem favorecimento fiscal em relação às demais prestadoras de serviços quanto às alíquotas a serem utilizadas na determinação do lucro o que proporciona uma redução de 75% (setenta e cinco por cento) para o IRPJ (32% trinta e dois por cento para 8% oito por cento) e 62,5 (sessenta e dois vírgula cinco por cento) (32% trinta e dois por cento para 12% doze por cento) para a CSLL no montante dos tributos a serem pagos. Desta forma é necessário estabelecer a abrangência do conceito de serviço hospitalar já que a lei não define o alcance desta expressão. Para tanto é necessário não apenas a análise da legislação tributária, mas também das normas médico-sanitárias que estão diretamente relacionadas a tal definição.

O Conselho Regional de Medicina de Santa Catarina (CREMESC) através da Resolução nº. 110/2007 adotou os seguintes conceitos:

- a) art.1º considerar estabelecimento de assistência médica o local ou ambiente físico, tecnicamente adequado para atender suas finalidades explicitadas no objeto social, destinado à prestação de assistência médica à população em regime de internação ou não;
- b) art.2º adotar as seguintes definições para os estabelecimentos de assistência médica:
 - I) pronto atendimento: estabelecimento disponível a população 24 horas com capacidade diagnóstica e de encaminhamento/remoção dos pacientes para locais de maiores recursos técnicos quando necessário;
 - II) pronto socorro: estabelecimento estruturado para prestar atendimento em regime de

plantão no local durante 24 horas, a situações de urgência-emergência;

III) hospital: estabelecimento de assistência médica destinado ao diagnóstico e tratamento médico da população, em regime de internação, podendo dispor de assistência ambulatorial, especialidades médicas ou outros serviços;

IV) serviços: unidades técnico-operacionais que compõem a estrutura organizacional de um hospital, denominados e divididos de acordo com as finalidades técnicas multiprofissionais e de acordo com as especialidades médicas oficiais.

O conceito de serviço hospitalar vem sendo distorcido em algumas decisões divulgadas pela RFB não levando em consideração o serviço prestado e sim a constituição da empresa sob a forma de empresária, os custos da realização da atividade a estrutura física condizente e ainda a exigência de que os serviços sejam prestados não apenas pelos sócios da empresa, o que pode ser confirmado na solução de consulta nº. 218, de 10 de junho de 2006, referente ao processo 11516.001265/2006-35.

A Lei nº. 9.249/95, não estabeleceu qualquer tipo de restrição com relação a natureza societária do contribuinte, quando menciona a prestação de serviços hospitalares, porém, uma das condições estabelecidas pela IN nº. 539/05 é que o contribuinte esteja constituído na forma empresária o que de certo modo não definirá se os serviços prestados são ou não de natureza médico-hospitalar.

Porém, o inciso I, do artigo 2º, no Ato Declaratório interpretativo SRF nº. 18/03, trouxe uma ressalva que destoa das normas sanitárias pertinentes e também da própria seqüência lógica desenvolvida para se extrair o conceito em estudo (ênfase na atividade prestada, sendo irrelevante a pessoa do prestador), ao excluir do conceito de serviço hospitalar as atividades prestadas exclusivamente prestadas pelos sócios do estabelecimento assistencial de saúde. (MELO, 2004, p.62.).

Antes da IN nº. 306/03 poderia definir-se serviço hospitalar como aqueles prestados em estabelecimentos onde houvesse internação e tratamento de doentes, resumindo a diferença entre serviço hospitalar e serviço médico na capacidade de internamento do paciente, ou seja, verificar se o estabelecimento possuía ou não condições para realizar um atendimento em regime de internação.

A partir da IN 306/03 reforçada pelo Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº. 18/03 fica evidente que o conceito de serviço hospitalar deve ser encontrado a partir do estudo das atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos assistenciais de saúde, ou seja, torna-se fundamental definir quais as atividades abrangidas pelo conceito de serviço hospitalar.

Observando as decisões judiciais sobre o conceito de serviço hospitalar e concessão da redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL percebe-se, apesar das divergências, dois pontos que estão sendo de fundamental importância no resultado favorável às empresas: o custo dos serviços prestados e a complexidade dos serviços prestados. O custo dos serviços prestados é observado com frequência nas decisões envolvendo clínicas oncológicas enquanto a complexidade dos serviços prestados é destacada nas decisões judiciais envolvendo, principalmente prestadores de serviços de hemodiálise conforme pode ser verificado no julgamento conforme segue:

No caso, a recorrida é empresa prestadora de serviços de hemodiálise. Tal atividade é exercida em instalações que estejam obrigatoriamente junto a um hospital ou em cujo interior existam equipamentos similares, pois envolve procedimentos, medidas terapêuticas de alto risco, exigindo recursos emergenciais caso haja uma intercorrência. Logo o recorrido é a pessoa jurídica que, conceitualmente, enquadra-se como entidade hospitalar, fazendo jus ao benefício de 8% para o IRPJ. Precedentes citados: REsp 380.116-RS, DJ 8/4/2002, e Resp. 831.731-RS, DJ 16/6/2006. REsp 898.913-SC, Rel. Min. José Delegado, Julgado em 06/03/2007¹⁰.

Contudo, as decisões judiciais ainda apresentam inúmeras divergências, principalmente quando as requerentes são prestadoras de serviços laboratoriais e de serviços oftalmológicos, ou seja, as maiores divergências persistem quando o serviço prestado é de menor complexidade e custos menos elevados.

No dia 10 de dezembro de 2007 foi publicado o ADI nº. 19, de 7 de dezembro de 2007 da RFB, dispondo sobre o conceito de serviço hospitalar para fins de determinação de base de cálculo do IRPJ. Neste ADI ficou estabelecido que para os prestadores de serviços se enquadrarem como prestadores de serviços hospitalares os estabelecimentos deverão dispor de condições adequadas ao atendimento de pacientes internados, realizar diagnósticos e tratamentos, possuir equipe clínica organizada, oferecer assistência permanente realizada por médico, disponibilizar atendimento de enfermagem, terapêutico assim como de laboratório, cirurgia ou parto durante vinte e quatro horas.

Além disso, o ADI nº. 19 considerou serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares de urgência, sejam eles realizados por Unidade de Tratamento Intensivo (UTI) móveis ou em aeronaves desde que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente

¹⁰Disponível em [http://gazetajuridica.com.br/index.php/2007/03/23/stj-informativo-jurisprudencial-de-5-a-9-de-marco-de-2007/..](http://gazetajuridica.com.br/index.php/2007/03/23/stj-informativo-jurisprudencial-de-5-a-9-de-marco-de-2007/) Acesso em 23 mai 2008.

suporte avançado de vida. Com a nova interpretação trazida pelo ADI nº. 19 retroage-se ao conceito de serviço hospitalar existente antes da IN 306/03 que considerava prestador de serviço hospitalar essencialmente o prestador de serviço que possuía capacidade de internação, porém, com a exigência de que o serviço seja disponibilizado durante vinte e quatro horas.

A interpretação dada ao conceito de serviço hospitalar disposto pelo ADI nº. 19 restringe o conceito de serviço hospitalar antes dado pela IN 539/05 que considerava prestador de serviço hospitalar o estabelecimento que disponibilizasse um ou outro serviço dos relacionados na mencionada IN. Com isso, parte dos prestadores de serviços que eram considerados prestadores de serviço hospitalar poderão perder o benefício, pois grande parte não atende as necessidades impostas pelo ADI nº. 19 principalmente em relação ao atendimento de urgência disponibilizado 24 horas.

As constantes alterações na legislação tributária em relação ao conceito de serviço hospitalar exigem do contribuinte atenção e respaldo jurídico, para que o enquadramento da empresa não seja equivocado o que poderia propiciar no futuro perdas maiores que os benefícios da redução da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social podem proporcionar no momento.

2.5.3 Prestação de Serviços e o ISS - Imposto sobre Serviços

O ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é de competência dos municípios e do Distrito Federal, tendo como fato gerador a prestação de serviços, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante da empresa. (LC nº. 116/2003).

O fato gerador¹¹ do ISS – fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado - é a prestação de serviços, constante na lista anexa a LC. Conforme artigo 3º da LC nº. 116/03 o ISS deve ser recolhido no local da prestação de serviço, independente do local do estabelecimento do prestador de serviço.

O sujeito passivo, ou seja, o contribuinte do ISS é o prestador do serviço sendo que suas alíquotas, no município de Florianópolis, variam de 0,01% (zero vírgula um por cento) quando se tratar de serviços referentes ao sistema de tarifas do transporte coletivo municipal a 5% (cinco por cento) para serviços em geral sendo calculado sobre o total do serviço prestado

¹¹ Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Fato_gerador. Acesso em: 23 mai 2008.

(LC nº. 233/06).

O cálculo do ISS pode se dar de duas maneiras: 1) mensalmente quando proporcional a receita bruta e anualmente quando fixo ou devido por estimativa. (art. 259 LC nº. 126/03).

Para que o ISS seja calculado utilizando-se a alíquota fixa é necessário o atendimento de alguns requisitos sendo o principal deles é que a sociedade seja constituída por profissionais devidamente regulamentados, que é o caso das sociedades de médicos, contadores etc. desta forma o ISS será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade.

O recolhimento do referido imposto através de alíquota fixa e variável tem gerado conflitos, já que no caso de recolhimento por alíquota variável, em geral, acarreta um considerável aumento na carga tributária e para estar sujeito a alíquota fixa a sociedade assume responsabilidade pessoal sobre os serviços prestados.

Caso o município não tenha editado norma contrária o recolhimento de ISS para as sociedades de profissionais regulamentados se dará por meio de alíquota fixa. No caso das clínicas médicas que buscam a equiparação hospitalar a tributação deixará de ser efetuada pelo recolhimento fixo e passará para o recolhimento variável visto que a sociedade deixará de ser constituída sob a forma de sociedade profissional regulamentada, ou seja, o estabelecimento passará a recolher 2% (dois por cento) sobre o faturamento bruto mensal.

Outra consequência da equiparação hospitalar é a responsabilidade pessoal que é atribuída a pessoa do sócio da empresa, ou seja, o sócio será responsabilizado pessoalmente, incluído erros médicos.

A equiparação hospitalar poderá, caso a empresa esteja submetida ao regime de recolhimento do ISS fixo, aumentar os custos em relação ao ISS, porém como a atividade médica em geral esta sujeita a alíquota de dois por cento sobre o faturamento bruto para o ISS e a equiparação aos serviços hospitalares proporciona uma redução em torno de 5,4 (cinco vírgula quatro por cento) sobre o faturamento bruto haverá uma redução da carga tributária na faixa de 3% (três vírgula quatro por cento) sobre o faturamento bruto desconsiderando os valores referentes ao adicional do IRPJ.

2.6 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL APLICADA AO SERVIÇO HOSPITALAR

A legislação vigente no Brasil apresenta-se em constante mudança, a cada dia são editadas novas leis, instruções normativas e decretos o que acaba dificultado a aplicabilidade das normas, sua fiscalização e consequentemente deixando lacunas para futuros questionamentos.

Conforme a Lei nº. 5.172, de 1996 CTN em seu art. 96, a expressão legislação tributária compreende:

Art. 96. A Expressão Legislação tributária compreende as Leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Na legislação brasileira existe uma hierarquia das leis onde se tem a CF como a lei maior, sendo esta composta por 245 artigos e divididos em nove títulos completada ainda por disposições transitórias.

Posteriormente a CF na hierarquia das leis federais encontram-se a emenda constitucional, a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, o decreto legislativo e a resolução. Existem ainda as constituições dos estados, as leis orgânicas dos municípios e as leis ordinárias estaduais e municipais. Abaixo das leis encontram-se as Instruções Normativas, as Instruções Administrativas, o Ato Normativo, o Ato Administrativo, Portarias e Aviso.

Para o presente trabalho é interessante relembrar os seguintes conceitos: a emenda constitucional permite uma modificação na lei maior, ou seja, na Constituição Federal devendo ser aprovada por 3/5 das duas casas do congresso em dois turnos, já a lei complementar a Constituição requer maioria absoluta de votos nas duas casas do congresso para aprovação, ou seja, para ser aprovada é necessário obter aprovação de 50% (cinquenta por cento) dos componentes de cada casa mais um voto¹².

A lei ordinária¹³ pode ser aprovada por maioria simples, ou seja, a aprovação pode ser efetuada com a votação a favor de metade mais um dos presentes nas casas legislativas e diz respeito à organização do poder judiciário e do ministério público, e a todo o direito material e processual, como os códigos civil, penal, tributário e respectivos processos.

Há basicamente duas diferenças¹⁴ entre as leis ordinárias e complementares: a primeira diferença consiste em que as leis complementares referem-se a matérias previamente descritas na Constituição enquanto as leis ordinárias têm como objeto as matérias de cunho residual não intervindo naquilo que for objeto de Emenda Constitucional (EC) e LC; a segunda refere-

¹²Disponível em: <http://www.advocaciaassociada.com.br/informacoes.asp?IdSiteAdv=2803&action=exibir&idinfo=1805>. Acesso em: 17 mai 2008.

¹³ Disponível em: http://br.geocities.com/get_es/get_es/artigos/leicomp_zanon.htm. Acesso em: 17 mai 2008.

¹⁴ Disponível em: http://www.nead.unama.br/site/bibdigital/pdf/artigos_revistas/82.pdf. Acesso em: 17 mai 2008.

se ao processo legislativo diferenciado onde as leis complementares necessitam de quorum diferenciado para ser aprovada.

Para interpretar as leis vigentes, os órgãos administrativos expedem atos normativos sendo estes chamados de instruções normativas, visando regulamentar ou implementar o que já esta previsto em lei sendo elas aprovadas pelo congresso nacional e hierarquicamente inferiores a Constituição, as leis complementares e ordinárias.

O dia a dia da população brasileira é regulado pelas diversas normas e princípios advindos inicialmente da CF e posteriormente pelas leis complementares, ordinárias e demais regimentos que definem a organização administrativa e política do Estado juntamente com os direitos e deveres dos cidadãos. As Leis são aplicadas genericamente à sociedade e a todos os cidadãos, não tendo estes o direito de desconhecê-las ou descumpri-las para que não sejam aplicadas as penalidades legais, buscando desta forma normatizar e aprimorar as relações sociais da nação, de empresas e indivíduos.

2.6.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A Lei nº. 9.249/95 trata do IRPJ e da CSLL, assim como outras providências. É ela que estabelece os percentuais a serem aplicados na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL no regime de lucro presumido. Os coeficientes para a aplicação sobre a receita bruta foram fixados pelo art.15 e estabelece que será utilizado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para empresas prestadoras de serviço em geral, exceto para os prestadores de serviços hospitalares. Com isso deu-se a discussão sobre a abrangência do conceito de serviço hospitalar.

A Lei nº. 9.249 ainda define que: a) a alíquota do imposto de renda pessoa jurídica é de quinze por cento; b) a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento); c) verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

O art. 15 da referida Lei no seu parágrafo primeiro inciso terceiro que definiu a base de cálculo para os prestadores de serviço, exceto os hospitalares em de 32% (trinta e dois por cento) do faturamento para fins de cálculo do IRPJ e conseqüentemente da CSLL não

apresenta definição para o termo serviço hospitalar ficando esta definição a cargo das IN 306/03, 480/04, 539/05 e 791/07.

2.6.2 Instrução Normativa nº. 306/03 da RFB

A IN nº. 306/03 foi editada inicialmente para tratar da retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, ou seja, a IN pretendia apenas regulamentar as retenções na fonte efetuadas pelas entidades públicas federais.

Para tanto em seu art. 29 a IN dispõe que as definições contidas em tal norma apenas regulariam a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS, sendo que não seriam alterados os percentuais de presunção de lucro estabelecidos no art.15 da lei nº. 9.249/95. Porém, com base numa interpretação equivocada da IN nº. 306/03 os contribuintes começaram a reivindicar a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL afirmando que os serviços por eles prestados pertenciam aos definidos na referida Instrução Normativa.

O primeiro equívoco ocorreu com o art. 23 da IN nº. 306, de 2003, que alargou absurdamente o conceito de serviços hospitalares para a aplicação dos percentuais de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido. Aquela instrução foi expedida exclusivamente para regular a retenção de tributos de órgãos públicos federais e o seu art.29 dispôs que o art.23 alcança somente a retenção na fonte, não alterando a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ estabelecidos no art.15 da Lei nº. 9.249, de 1995, as soluções de consultas, com base no art.23, passaram a admitir o percentual de 8% para inúmeros serviços médicos que nada tinham de serviços hospitalares. (HIGUCHI, 2007, p. 45)

A redação do art.23 caso não seja combinado com o art. 29 possibilita o entendimento de que os serviços hospitalares mencionados na Lei nº. 9.249/95 para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL necessitam de uma estrutura física adequada e compreendem a realização de uma ou a combinação de uma ou mais das atividades abaixo relacionadas:

- a) Realizações de ações básicas de saúde (relacionadas no item a ao item f do art.23);
- b) Prestação de atendimento eletivo de assistência a saúde em regime ambulatorial (compreendendo as atividades relacionadas do item a ao item i);
- c) Prestação de atendimento imediato de assistência a saúde (atividades relacionadas do item a e b);
- d) Prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação (item a até d);

e) Prestação de apóio diagnostico e terapia (item a até item m);

A relação de serviços apresentada pela IN 306/03 é bastante abrangente o que impulsionou os contribuintes a alegarem que tal IN não apenas definia os serviços hospitalares para fins de retenção, mas também para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Foi a partir da Lei nº. 9.249/95 que se instauraram as divergências no entendimento sobre o alcance da expressão de “serviços de natureza hospitalar” alcançando maiores proporções com a edição da IN nº. 306/03. Os contribuintes interpretam a expressão de forma bastante ampla enquanto a RFB tenta interpretar de forma cada vez mais restritiva.

A questão do conceito de serviço hospitalar esta sendo solucionada de diferentes formas em cada região fiscal, o art. 23 da IN nº. 306/03, é interpretado pela jurisprudência (quando não há consenso em relação a um determinado assunto este é decidido pelos juizes) que difere pareceres divergentes para casos semelhantes em diversas regiões do país.

Apesar de o art. 29 da IN nº. 306/03 dispor que o art. 23 é aplicável apenas para fins de retenção na fonte diversas consultas e decisões foram publicadas concedendo a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para os prestadores de serviços hospitalares tendo como fundamentação a compatibilidade dos serviços prestados com os relacionados no art. 23.

2.6.3 Instrução Normativa nº. 480/04 da RFB

A edição da IN nº. 306/03 da RFB fez com que muitas empresas da área médica solenizassem a possibilidade do recolhimento do IRPJ e CSLL com a alíquota reduzida o que proporcionaria uma economia em torno de 75% (setenta e cinco por cento) no recolhimento de IRPJ e 62,5% (sessenta e dois vírgula cinco por cento) na CSLL permitindo uma maior competitividade em diversos estabelecimentos. Entretanto em 15 de dezembro de 2004 foi publicada a IN nº. 480 revogando a IN nº. 306 e restringindo consideravelmente o número de estabelecimentos que poderiam ser tributados com base nas alíquotas de serviços hospitalares, devido às exigências a que o prestador de serviços seria submetido.

A IN nº. 480, de 15-12-04, que substituiu a nº. 306, de 2003, restringiu absurdamente o conceito de serviços hospitalares, ao dispor no seu art. 27 que são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares que possuam pelo menos cinco leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnostico 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. (HIGUCHI, 2007, p. 45)

Com as exigências estabelecidas na IN n.º. 480 a redução da carga tributária através da equiparação dos serviços prestados aos hospitalares tornou-se mais complexa, principalmente para os estabelecimentos de menor porte que tiveram que rever seus procedimentos tributários.

A empresa que tinha solução de consulta decidida com base no art. 23 da IN n.º. 306/03, antes de sua revogação, tem direito adquirido até a vigência do art.27 da IN 480, de 2004, ainda que não se enquadre no conceito de serviços hospitalares deste artigo. (HIGUCHI, 2006, p. 47)

Pelo novo conceito de serviço hospitalar introduzido pela IN n.º. 480/04 pode-se concluir que estes são assim considerados se prestados com estruturas próprias de hospital, ou seja, o prestador teria que possuir estrutura para prestar serviços incluindo internação em tempo ininterrupto. Além das exigências quanto a estrutura o prestador de serviço deverá estar compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividade de Atendimento Hospitalar.

Para atender as exigências desta IN os prestadores de serviços teriam que adequar-se as novas condições impostas pela lei ou retornar a utilizar a base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento) para o IRPJ e também para a CSLL como um prestador de serviço comum. Cabe ao prestador analisar se os custos de adaptação serão recuperados com a utilização das bases diferenciadas. Em geral, empresas de pequeno porte teriam dificuldades em adaptar sua estrutura a IN n.º. 480/04 visto que seu faturamento não suportaria tais custos. Por exemplo, uma empresa com faturamento mensal de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) caso fosse tributada com as alíquotas de serviços hospitalares teria uma redução R\$ 10.900,00 (dez mil e novecentos reais) mensais no pagamento do IRPJ e CSLL, com isso a empresa deve analisar se os custos de manutenção da estrutura exigida são inferiores a redução na carga tributária.

Os R\$ 10.900,00 (dez mil e novecentos reais) mencionados no parágrafo anterior foram obtidos da seguinte forma: Utilizando a base de cálculo de serviço em geral:

IRPJ – R\$ 150.000,00 X 32% = R\$ 48.000,00 X 15% = R\$ 7.200,00 (cento e cinquenta mil reais vezes trinta e dois por cento é igual a quarenta e oito mil reais vezes quinze por cento é igual a sete mil e duzentos reais).

Adicional – R\$ 48.000,00 -R\$ 20.000,00= R\$ 28.000,00 X 10% =R\$ 2.800,00 (quarenta e

oito mil reais menos vinte mil reais é igual a vinte oito mil reais vezes dez por cento é igual a dois mil e oitocentos reais).

CSLL – R\$ 150.000,00 X 32% = R\$ 48.000,00 X 9% = R\$ 4.320,00 (cento e cinquenta mil reais vezes trinta e dois por cento é igual a quarenta e oito mil reais vezes nove por cento é igual a quatro mil trezentos e vinte reais).

Desta forma, a despesa com IRPJ e CSLL seria de R\$ 14.320,00 (quatorze mil trezentos e vinte reais), ou seja, R\$ 7.200,00 + R\$ 2.800,00 + R\$ 4.320,00 (sete mil e duzentos reais mais dois mil e oitocentos reais mais quatro mil trezentos e vinte reais).

Utilizando a base de cálculo do serviço hospitalar:

IRPJ – R\$ 150.000,00 X 8% = R\$ 12.000,00 X 15% = R\$ 1.800,00 (cento e cinquenta mil reais vezes oito por cento é igual a doze mil reais vezes quinze por cento é igual a hum mil e oitocentos reais).

CSLL – R\$ 150.000,00 X 12% = R\$ 18.000,00 X 9% = R\$ 1.620,00 (cento e cinquenta mil reais vezes doze por cento é igual a dezoito mil reais vezes nove por cento é igual a hum mil seiscentos e vinte reais). Com isso a despesa com IRPJ e CSLL é de R\$ 3.420,00 (três mil quatrocentos e vinte reais).

A diferença entre a utilização da base de cálculo dos serviços hospitalares para os serviços em geral, neste exemplo é de R\$ 10.900,00 (dez mil e novecentos reais), ou seja, 14.320,00 – 3.420,00 (quatorze mil trezentos e vinte reais menos três mil quatrocentos e vinte reais).

Com a edição da IN n.º. 480/04 buscou-se restringir o conceito de serviço hospitalar a prestadores que possuíssem estrutura semelhante a hospital desfazendo a abertura dada pela IN n.º. 306/03, mesmo esta não sendo interpretada corretamente, o que pode ter proporcionado grandes perdas aos cofres públicos.

2.6.4 A Instrução Normativa RFB n.º. 539/05

A IN n.º. 539/05 da RFB expedida em 25 de abril de 2005 alterou a IN n.º. 480/04 expandindo novamente o conceito de serviços hospitalares. Sendo que as sociedades que exploram as atividades que se enquadram no art. 27 da IN n.º. 539/05 perante a legislação do Imposto de Renda, poderiam ser consideradas como de prestação de serviços hospitalares, viabilizando a utilização do percentual de 8% (oito por cento) para a determinação da base de cálculo do IRPJ e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL, sendo estas optantes pelo regime de tributação pelo lucro presumido.

A IN n.º. 539/05 passa a considerar 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 n.º. 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 com registro na Junta Comercial, que exerça uma ou mais das seguintes atribuições:

- a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia;
- b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde;
- c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação;
- a) atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia;

Ao analisar a redação da IN nº. 539/05 verifica-se vasta semelhança com a IN nº. 306/03 quanto a abrangência do conceito de serviço hospitalar sendo que esta especifica quais as atividades compreendidas em cada um dos seus incisos enquanto a IN nº. 539/05 apenas relaciona os principais grupos de atividades.

As exigências da IN nº. 480/04 foram abrandadas pela IN nº. 539/05 não especificando a necessidade de possuir atendimento vinte quatro horas nem o atendimento com estrutura hospitalar dando uma nova redação ao conceito de serviço hospitalar, praticamente retornando as regras estabelecidas pela IN nº. 306/03.

As constantes alterações na legislação confundem o contribuinte que ora se enquadra como prestador de serviço hospitalar ora não se enquadra devendo este ficar atento para as adaptações necessárias e caso não seja possível adaptar-se as exigências para prestador de serviço hospitalar efetuar a alteração no cálculo dos tributos, sendo que as alterações não são retroativas ao período do enquadramento.

2.6.5 Resoluções da Diretoria Colegiada da Agência Nacional da Vigilância Sanitária

Diante do questionamento em relação à distinção entre serviços médicos e hospitalares, uma das exigências para que os serviços prestados sejam considerados como hospitalares é o atendimento da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) 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.

A Anvisa tem como objetivo a proteção da saúde da população por intermédio do controle sanitário e regula através das RDC nº. 189/03 e RDC nº. 307/02 a estrutura física dos estabelecimentos de saúde listando uma infinidade de condições a que as empresas devem possuir para serem consideradas como hospitalares, como por exemplo, todos os projetos de arquitetura de estabelecimentos de saúde públicos e privados devem ser avaliados e aprovados pelas vigilâncias sanitárias estaduais ou municipais previamente ao início da

obra a que se referem os projetos (Art1 RDC nº.189/03).

A estrutura física do estabelecimento deve possuir projeto arquitetônico composto por representação gráfica e relatório técnico sendo que estes servirão de base para o desenvolvimento de projetos complementares de engenharia (estrutura e instalações). Os projetos deverão ser desenvolvidos por profissionais legalmente habilitados pelo Conselho Regional de Engenharia ou Arquitetura.

A avaliação do projeto será efetuada por uma equipe formada por profissionais de diversas áreas devendo ser assinado por no mínimo um arquiteto, um engenheiro civil ou outro técnico legalmente habilitado pelo Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia (CREA) para as seguintes atividades:

- a) Adequação do projeto arquitetônico as atividade propostas pelo estabelecimento de saúde (é verificado se a estrutura física condiz com as atividades que o estabelecimento esta se propondo a realizar);
- b) Funcionalidade do edifício (são verificados os fluxos de materiais, de pessoas, de trabalho, a fim de evitar problemas de funcionamento e infecções);
- c) Dimensionamento dos ambientes (são verificados se as aéreas e dimensões dos ambientes dos estabelecimentos estão de acordo com os padrões mínimos estabelecidos);
- d) Instalações Ordinárias e especiais (verificação da adequação de pontos específicos, como por exemplo, sistema de ar condicionado);
- e) Especificação básica dos materiais (visam adequar os materiais empregados com os procedimentos a serem realizados);

Conforme art. 9 e 10 da RDC nº. 189/03 os estabelecimentos de saúde devem dar entrada nos projetos junto as vigilância municipais ou estaduais para a avaliação dos mesmos devendo estar acompanhado de toda documentação necessária. A vigilância sanitária terá um prazo máximo de 90 dias para a entrega do parecer técnico ou aprovação do projeto.

Além de regular a estrutura física a RDC nº. 50 aponta quais as atribuições e atividades desenvolvidas nos estabelecimentos de saúde sendo enumeradas da seguinte forma: No centro das atribuições estão o atendimento 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; 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); 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); 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); Complementando as atribuições dos estabelecimentos de saúde: Prestação de serviços de apoio técnico- atendimento direto a assistência à saúde em funções de apoio (contato indireto); Formação e desenvolvimento de recursos humanos e de pesquisa atendimento direta ou indiretamente relacionado à atenção e assistência à saúde em funções de ensino e pesquisa; Prestação de serviços de apoio à gestão e execução administrativa - atendimento ao estabelecimento em funções administrativas; Prestação de serviços de apoio logístico - atendimento ao estabelecimento em funções de suporte operacional.

As RDC da Agência Nacional da Vigilância Sanitária apresentam a relação detalhada das atividades atribuídas a um prestador de serviço hospitalar assim como as exigências quanto a estrutura física que o prestador deve possuir devendo este adequar-se a tais normas para ser considerado prestador de serviço hospitalar e obter a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.7 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A CF prevê, em seu artigo 150, para fins tributários, a vedação de instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (CF/88, Art.150)

Este artigo determina que todos os contribuintes que se encontrem, no mesmo momento, em situações idênticas devem ser tratados igualmente. Proíbe o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob as mesmas condições, impedindo a discriminação tributária, privilegiando determinadas pessoas sejam elas físicas ou jurídicas, ou seja, duas empresas que atuam no mesmo ramo e apresentarem condições idênticas não podem ser submetidas a alíquotas diferenciadas para a tributação. Além disso, dispõe sobre o tratamento diferenciado para contribuintes que se encontrem em situações divergentes, ou seja, contribuintes que apresentem características diversas não devem ser tributados da mesma forma.

O Princípio da Isonomia Tributária é complementar ao Princípio da Capacidade

Contributiva, concretizando-se a isonomia à medida que a capacidade contributiva é observada na imposição dos tributos.

O princípio da capacidade contributiva está disposto na CF, no art. 145:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No caso das clínicas médicas observam-se duas posições: o Tribunal Regional Federal da 4ª no julgamento do recurso especial entre Clínica Ultra-Som Santa Maria Ltda. e RFB observou que a não equiparação de prestadoras de serviços de clínica médica e ambulatorial, exames e análises clínicas, prestadoras de serviços hospitalares, não afronta o Princípio da Isonomia visto que os serviços prestados, os custos e a margem de lucro das atividades não são assemelhados, sendo a redução da base de cálculo justificada em razão da menor margem de lucro decorrente da abrangência dos serviços hospitalares.

Outra análise do Princípio da Isonomia também é válida, no caso de uma prestadora de serviço estar sujeita ao pagamento de IRPJ e CSLL com base no regime especial concedido as prestadoras de serviços hospitalares, outras prestadoras de serviços que se encontrem nas mesmas condições apresentadas pela empresa beneficiada poderá requerer igualdade tributária com base neste princípio já que este confere tratamento igual a contribuintes que se encontrem em condições semelhantes.

2.8 CONSULTAS A RECEITA FEDERAL

O IRPJ é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte apurar o imposto devido e realizar o recolhimento, da mesma forma cabe ao contribuinte a opção pelo lucro presumido (caso não haja impedimento), sendo também o responsável pelo enquadramento legal de sua atividade para a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL definindo os percentuais de acordo com a Lei nº. 9.245/95.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (Art. 150 CTN)

Desta forma os percentuais utilizados pelo contribuinte são definidos por ele de acordo com a atividade exercida, ou seja, cabe ao contribuinte verificar se possui todos os requisitos para o enquadramento legal de sua atividade, portanto para as empresas que prestem serviço de natureza hospitalar não há necessidade de medida judicial para apurar a base de cálculo do IRPJ com o percentual de 8% (oito por cento), porém é importante um estudo preciso sobre serviços prestados pelo estabelecimento assim como da estrutura física para que a sua opção tenha embasamento legal.

A segurança jurídica do contribuinte reside na apuração precisa de sua atividade que pode ser respaldada através de um processo de consulta a RFB. Este processo pode dar ao contribuinte maior segurança sobre o enquadramento legal de sua atividade para que futuramente os danos de uma opção não analisada corretamente proporcionem perdas maiores que os benefícios almejados, porém cada caso deve ser verificado cautelosamente, pois em alguns casos pode levantar o interesse de uma fiscalização sobre o contribuinte.

A consulta deve ser feita por escrito e entregue na unidade da RFB do domicílio fiscal do contribuinte (IN n.º 230/02), em geral são mais simples e rápidas que os demais processos. Há alguns requisitos para a formulação de consulta de acordo com art. 3º IN n.º 230/02 como a identificação do contribuinte.

a) no caso de pessoa jurídica: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e ramo de atividade; (IN n.º 230/02).

No caso das clínicas deverá ser informado as características dos serviços prestados pela empresa, a sua estrutura física, forma de constituição além da solicitação da análise e confirmação dos percentuais utilizados para a determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A RFB analisa o requerimento e informa seu posicionamento. Em geral não há visita de um fiscal para a averiguação das reais condições do estabelecimento, por isso é imprescindível que os dados informados no processo de consulta sejam coerentes com a estrutura do estabelecimento para que possam ser comprovados futuramente diante de uma fiscalização.

Na solução de consulta n.º 118 de 10 de julho de 2006, a RFB concluiu que a aplicação do percentual estabelecido no art. 15 da Lei n.º 9.245/95 baseado nos serviços hospitalares, só assim são considerados se realizados por sociedade empresária ou empresário e desde que atendidas as exigências da RDC n.º 307/02 e 189/03 quanto a estrutura física e IN n.º 539/05 para enquadramento do serviço prestado pela clínica, portanto a RFB não deferiu a

aplicação dos percentuais para a base de cálculo dos tributos, porém ela apenas afirma que se a clínica atender a legislação acima citada não há impedimento na utilização dos percentuais com base nos serviços hospitalares. Além disso, a solução de consulta discorreu sobre alguns pontos em que o contribuinte não estava apto ao enquadramento legal, possibilitando a sua adaptação.

Com a resposta a essa consulta a empresa em questão deverá avaliar a sua estrutura física assim como os serviços que realizam para decidir quais percentuais serão utilizados.

2.9 RECOLHIMENTO E DEPÓSITO JUDICIAL

Em caso de resposta negativa nos processos de consulta a RFB o contribuinte poderá requerer judicialmente o direito de recolhimento do IRPJ e CSLL baseado no lucro presumido com as alíquotas utilizadas pelos prestadores de serviços hospitalares. Enquanto aguarda o resultado do processo o contribuinte poderá recolher os tributos para RFB baseado nas alíquotas de serviços hospitalares e a diferença do recolhimento depositar em juízo, ou seja, a diferença ocasionada pela alíquota de 32% (trinta e dois por cento) para 8% (oito por cento) no caso do IRPJ e de 32% (trinta e dois por cento) para 12% (doze por cento) na CSLL será depositado em conta pré-estabelecida.

O depósito judicial em ações tributárias tem como objetivo para o contribuinte a não cobrança de encargos ou obrigações, ele não é considerado voluntário conforme definido no art. 627 do NCC, porque não é necessariamente devolvido ao depositante e é feito em garantia, sempre vinculado a uma discussão, administrativa ou judicial e será disponibilizado para a parte que estiver com a razão.

O que torna o depósito judicial interessante para o contribuinte é a facilidade de devolução dos valores depositados quando o resultado do processo é favorável ao depositante. Quando não ocorre o depósito judicial os contribuintes podem solicitar a RFB a devolução dos valores recolhidos a maior, devido à diferença de alíquota, através da compensação de tributos futuros de diferentes espécies, ou seja, o contribuinte solicita a compensação dos tributos a que estará sujeito nos próximos períodos através de declaração simplificada entregue eletronicamente a RFB. Também pode ser solicitado a devolução dos valores recolhidos a maior em espécie, porém esse processo, em geral, é inviável devido a demora deste procedimento.

Para as clínicas médicas que discutem judicialmente a equiparação dos seus serviços aos hospitalares o recolhimento dos tributos pode ser efetuado da seguinte forma.

Por exemplo, um contribuinte que auferir uma receita bruta de um milhão de reais no

trimestre.

IRPJ		CSLL	
Receita Bruta	R\$ 1.000.000,00	Receita Bruta	R\$ 1.000.000,00
Base de Cálculo	R\$ 320.000,00	Base de Cálculo	R\$ 320.000,00
IRPJ Devido	R\$ 48.000,00	CSLL Devido	R\$ 28.800,00
Adicional	R\$ 26.000,00	CSLL a Recolher	R\$ 28.800,00
IRPJ a Recolher	R\$ 74.000,00		

Quadro 3 - Imposto devido com base de cálculo de 32% para IRPJ e CSLL

Fonte: Elaborado pela autora

Utilizando a base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento) o IRPJ devido é de R\$ 74.000,00 (setenta e quatro mil reais) e a CSLL R\$ 28.800,00 (vinte e oito mil e oitocentos reais) totalizando R\$ 102.800,00 (cento e dois mil e oitocentos reais).

IRPJ		CSLL	
Receita Bruta	R\$ 1.000.000,00	Receita Bruta	R\$ 1.000.000,00
Base de Cálculo	R\$ 80.000,00	Base de Cálculo	R\$ 120.000,00
IRPJ Devido	R\$ 12.000,00	CSLL Devido	R\$ 10.800,00
Adicional	R\$ 2.000,00	CSLL a Recolher	R\$ 10.800,00
IRPJ a Recolher	R\$ 14.000,00		

Quadro 4 - Imposto devido com base de cálculo de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL

Fonte: Elaborado pela autora

Ao utilizar a base de cálculo definida para os prestadores de serviço hospitalar o IRPJ devido é de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais) enquanto a CSLL totaliza R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais) proporcionando um total devido de R\$ 24.800,00 (vinte quatro mil e oitocentos reais).

O recolhimento judicial do IRPJ e CSLL devidos poderão ser efetuados integralmente,

ou seja, todo o montante devido com base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento) pode ser depositado ou parcialmente realizando o depósito apenas da diferença entre as alíquotas. No exemplo acima, caso a opção seja pelo recolhimento integral, deverá ser depositado setenta e quatro mil reais para o IRPJ e vinte e oito mil e oitocentos reais para a CSLL, no entanto, para o recolhimento parcial deverá ser recolhido a diferença ocasionada pela variação das alíquotas, portanto deverá ser depositado R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para o IRPJ e R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais) para a CSLL sendo o restante dos tributos devidos recolhidos normalmente para a RFB.

Para as clínicas médicas a segunda opção é mais interessante já que a discussão não é sobre isenção de imposto e sim redução de alíquotas, portanto mesmo que o resultado do processo seja favorável o imposto com base de cálculo de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL será devido. Desta forma, caso o resultado do processo beneficie o contribuinte os valores depositados judicialmente que representam no exemplo anterior 81,08% (oitenta e um vírgula zero oito por cento) do IRPJ devido e 62,5% (sessenta e dois vírgula cinco por cento) da CSLL serão devolvidos integralmente ao depositante acrescido da taxa selic correspondente.

2.10 PROCESOS JUDICIAIS

A palavra processo é proveniente do latim e indica a ação de avançar, ir para frente, ou seja, é um conjunto seqüencial e peculiar de ações que objetivam atingir uma meta. No direito processo é definido como o conjunto de documentos que forma o caderno processual no qual se desenvolve a ação¹⁵.

O processo, em geral, é iniciado por uma pessoa seja ela física ou jurídica, por meio de um pedido, conseqüentemente ocorrerá a reunião das partes interessadas no processo (o acusado e o acusador) para que o juiz que preside o processo possa definir a sentença ou decisão.

Segundo o Código de Processo Tributário, o processo judicial tributário divide-se em impugnação judicial tributária e ação cautelar tributária. A ação cautelar tem como finalidade, temporária e emergencial, de conservar e assegurar elementos do processo para evitar prejuízos que a demora de um processo possa causar enquanto a impugnação tem como finalidade a contestação.

¹⁵Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Processo_%28direito%29. Acesso em: 17 mai 2008

Para fins de requerimento de equiparação aos serviços hospitalares o contribuinte poderá solicitar o benefício fiscal através do mandado de segurança e também através da ação ordinária.

2.10.1 Mandado de Segurança

Segundo Machado (1998, p.12,) o mandado de segurança é uma garantia específica para os direitos individuais líquidos e certos, que se destina especificamente à proteção do indivíduo contra o Estado. Entende-se por direito líquido e certo, aquele que pode ser comprovado, pelo julgador, logo na entrada do processo.

Ainda segundo Machado (1998, p.13) os elementos essenciais do conceito do mandado de segurança são: a) uma garantia constitucional que, como tal, não pode ser abolida, direta ou indiretamente, pela lei; b) um instrumento processual destinado a proteger todo e qualquer direito, desde que líquido e certo e não amparado pelo hábeas corpus nem pelo hábeas data; c) uma garantia constitucional e um instrumento processual, do particular, contra o Poder Público.

O mandado de segurança se divide em duas espécies: repressivo e preventivo¹⁶. O primeiro deve ser utilizado quando a ilegalidade ou abuso do poder público já tiver ocorrido, no sentido de corrigir a ação já ocorrida, enquanto o segundo é utilizado para prevenir possíveis ilegalidades passivas de acontecerem, sendo que, se comprovada o direito a ação poderá ser deferida.

Machado (1998, p.15) afirma que restrições têm sido colocadas ao uso do mandado de segurança preventivo, já que o contribuinte teria que esperar o lançamento tributário ocorrer para somente depois recorrer através do mandado de segurança, sendo cabível apenas para impedir os efeitos dos lançamentos tributários.

A opção pelo mandado de segurança é cabível quando o direito a ser defendido é considerado líquido e certo, caso este não seja certo não se pode cogitar a utilização do mandado de segurança. (Machado p. 21, 1998). Dentre as vantagens¹⁷ de sua utilização pode-

¹⁶Disponível em: <http://www.advogado.adv.br/estudantesdireito/unime/taissantospadre/mandadodeseguranca.htm>. Acesso em: 11 mai 2008.

¹⁷ Disponível em: <http://www.advogado.adv.br/estudantesdireito/unime/taissantospadre/mandadodeseguranca.htm>. Acesso em: 11 mai 2008.

se destacar: a) o regime processual específico, que tem objetivo de tornar mais rápida a decisão da causa; b) na existência de um crédito do contribuinte contra o Estado e ao mesmo tempo um crédito do estado contra o contribuinte às obrigações podem ser compensadas na mesma proporção o que facilita a recuperação dos créditos tributários; c) menor rigor quanto ao controle do valor da causa, minimizando a antecipação das custas; d) rito simplificado, pouco oneroso tendente ao rápido retorno.

A formulação do mandado de segurança deve ser efetuada de forma clara e objetiva, possibilitando ao leitor entendimento claro e preciso do assunto, já que em princípio não é dada abertura para retificações e manifestações antes da sentença. Ao processo devem ser anexados os documentos necessários para comprovar que o contribuinte não está infringindo a lei e que o mandado trata-se de uma situação concreta.

Dado início ao mandado de segurança alguns procedimentos jurídicos processuais são necessários dentre eles o protocolo e a distribuição – entrega inicial em foro competente e posterior distribuição a vara competente, o juízo de admissibilidade – momento em que o juiz decide se aceita, ou não, o processamento da ação que é proposta perante ele; Parecer do Ministério Público – emissão de parecer sobre a impetração; entre outros. (Machado p. 27, 1988).

Decorridas as formalidades processuais o juiz deve proferir sentença. Em caso de deferimento o processo será reexaminado pelo tribunal para posterior trânsito em julgado – decisão da qual não se pode recorrer – caso o processo seja indeferido o contribuinte poderá recorrer da decisão.

No caso específico dos processos requerentes da equiparação dos serviços prestados aos hospitalares o mandado de segurança torna-se uma boa opção em função principalmente da agilidade do processo e para os contribuintes que possuem débitos com a União a facilidade de compensação dos créditos requeridos é evidente.

2.10.2 Ação Ordinária

A ação ordinária é assim definida quando possui um procedimento que é comum a todas as ações (direito de reclamar em juízo aquilo que se acha devido), ou seja, não possui nenhum procedimento ou rito próprio ou especial determinado em Lei.

A ação ordinária¹⁸ pode ser classificada em ação ordinária declaratória e ação

¹⁸Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4206&p=2>. Acesso em: 17 mai 2008.

ordinária anulatória. A ação declaratória consiste num pedido formalizado para que o judiciário declare a existência ou inexistência de uma relação ou situação jurídica enquanto a ação anulatória busca anular uma decisão já pronunciada pelo judiciário, ou seja, desfazer uma decisão da qual não cabe mais recursos.

O elemento peculiar das ações meramente declaratórias esta em que estas tendem só a declarar a situação jurídica existente entre as partes com fim exclusivo de eliminar a incerteza sobre a existência ou inexistência dessa situação. (MACHADO, 1998 p. 18)

Segundo Machado (1998 p.16) a ação ordinária, em algumas situações, pode ter o mesmo objetivo do mandado de segurança, porém, elas não se confundem. A primeira diferença apontada pelo autor entre os dois processos está em que no mandado de segurança, em princípio, não se busca a produção de provas, já que se trata de direito líquido e certo enquanto a ação ordinária deve ser o mais ampla possível. Outra distinção importante é o procedimento, já que o mandado de segurança possui regime processual próprio com a finalidade de ser mais ágil.

Para fins tributários a ação anulatória de lançamento tributário é um instrumento de defesa do contribuinte podendo este reverter processos já decididos. Em alguns casos a ação declaratória pode ser de fundamental importância nas questões tributárias, por exemplo, quando há discussão de elementos que são essenciais e permanentes na relação tributária – equiparação dos serviços prestados aos hospitalares - dando ao contribuinte uma maior segurança em relação a matéria em discussão e um maior respaldo jurídico em discussões futuras.

A verificação do processo a ser utilizado no requerimento da equiparação dos serviços prestados aos hospitalares deve ser feito com cautela, examinando diversos fatores como, por exemplo, certeza do enquadramento, forma de compensação, tempo de julgamento do processo entre outros. A análise do processo a ser utilizado deve ser elaborada a partir de uma assessoria jurídico-contábil para garantir maior credibilidade dos fatos discutidos perante o judiciário.

Caso o contribuinte tenha certeza de que os serviços prestados equiparam-se aos hospitalares, o mandado de segurança trará um retorno mais rápido, visto que possui um procedimento especial de julgamento, porém neste caso o contribuinte que possuir débitos com a União como, por exemplo, débitos com IRPJ, CSLL, PIS e COFINS poderá efetuar as compensações necessárias de forma ágil. Caso o contribuinte não tenha certeza do seu

enquadramento poderá optar pelas consultas a RFB ou a ação declaratória e posteriormente buscar a restituição dos créditos.

3. ESTUDO DE CASO

Neste estudo são demonstrados os procedimentos utilizados pela Clínica Oncológica Ltda., assim como os resultados obtidos com a equiparação dos seus serviços aos hospitalares. O estudo demonstra a redução obtida em 2006 e 2007 em decorrência do processo deferido no ano de 2006 e também os valores recuperados desde 1999 para o IRPJ e 2003 para a CSLL.

3.1 Identificação da Empresa

O estudo de caso desta monografia foi realizado em uma empresa situada no Centro de Florianópolis, capital de Santa Catarina. A citada empresa será tratada com o pseudônimo de Clínica Oncológica Ltda., sendo os dados obtidos através do escritório de contabilidade e de visitas à empresa.

A empresa Clínica Oncológica Ltda. foi constituída em 23/08/1996 e iniciou suas atividades em 02/01/1998, atuando no ramo de oncologia, especificamente da mama, prestando atendimento que inclui a prevenção, a detecção, o tratamento e a reabilitação do câncer.

3.1.1 Recursos Humanos

A empresa possui em seu quadro de colaboradores um total de oito funcionários distribuídos da seguinte forma:

Duas recepcionistas – responsáveis pelo agendamento de consultas, atendimento inicial ao cliente, auxiliar nos procedimentos ginecológicos;

Dois técnicos de enfermagem – responsáveis pela administração de quimioterapias, desinfecção, preparo e esterilização de materiais, auxiliar nos procedimentos ginecológicos e biópsias;

Um enfermeiro – designado para a administração de quimioterapias, punção de cateteres e orientação ao cliente pós quimioterapia;

Um farmacêutico – responsável pela manipulação de quimioterápicos, orientação ao cliente, pré quimioterapia, compra de medicamentos e materiais médico hospitalares e controle de estoque;

Um auxiliar de serviços gerais – providencia a higienização da clínica;

Um fisioterapeuta – designado aos atendimentos fisioterápicos diversos.

Além dos funcionários anteriormente mencionados o quadro de colaboradores da empresa é formado também pelos três sócios que são médicos e prestam serviços de

atendimento médico ambulatorial, ginecologia, obstetrícia, mastologia, oncologia clínica, medicina interna e oncohematologia. A clínica ainda conta com os serviços de cinco outros médicos que disponibilizam seus serviços como pessoa física.

3.1.2 Rotina Operacional

A prestação de serviço, em geral, inicia-se quando o cliente liga ou comparece até a clínica para agendar uma consulta ou exame e recebe o atendimento das recepcionistas que conforme disponibilidade do cliente e dos médicos agenda o procedimento solicitado. Posteriormente este se dirige até a clínica e é atendido novamente pelas recepcionistas permanecendo alguns minutos na sala de espera até que o médico e consultório estejam prontos para recebê-lo. O atendimento é realizado em um dos três consultórios que a clínica disponibiliza de acordo com o médico que estiver atendendo, sendo este o responsável pela avaliação do paciente e é quem determina os próximos procedimentos a serem seguidos.

Os procedimentos seguintes são determinados de acordo com a situação de cada paciente, há casos em que apenas uma medicação é indicada e após algum tempo haverá o retorno para nova avaliação e há casos em que são solicitados exames para um diagnóstico mais preciso.

De acordo com a doença diagnosticada e o seu estágio o médico determina o tratamento a ser seguido sendo que os procedimentos do tratamento ficam sob a responsabilidade dos enfermeiros e técnicos que são supervisionados pelos médicos.

3.1.3 Estrutura Física

O espaço físico conta com uma área de 200m² (duzentos metros quadrados) sendo 155,45m² (cento e cinquenta e cinco metros e quarenta e cinco centímetros quadrados) de área construída distribuídas em sala de espera conjugada com a recepção, três consultórios, sala de exame ginecológico, duas salas para administração de quimioterapia, três banheiros para pacientes, um banheiro para funcionários, uma sala para administração, uma copa, um expurgo, uma sala de roupa suja e uma sala de esterilização de materiais.

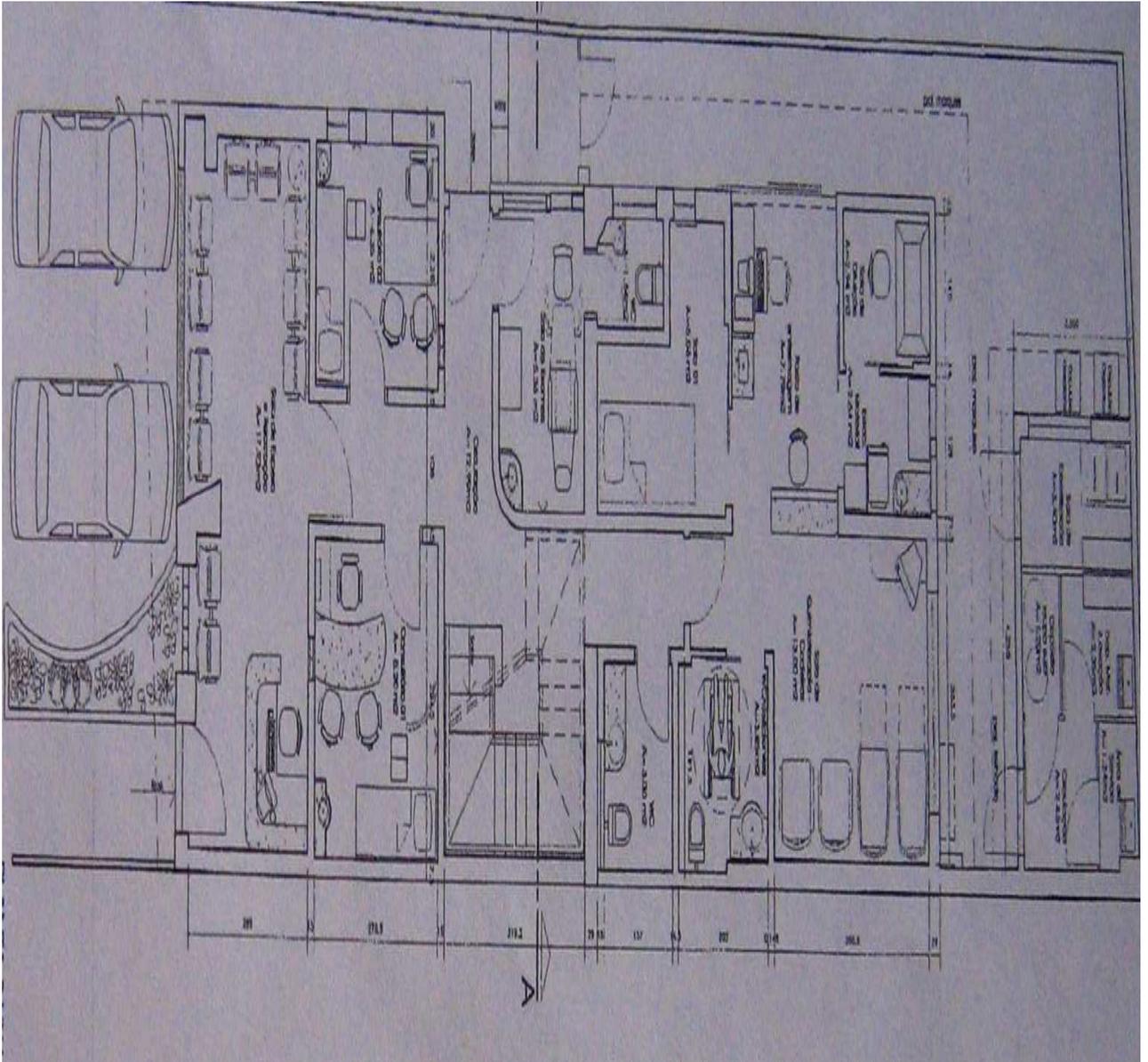


Figura1: Planta piso inferior da Clínica Oncológica Ltda.

Fonte: Fornecido pela empresa.

O espaço físico é distribuído em dois pisos, sendo que o piso térreo é demonstrado na figura acima abrangendo a área de estacionamento, recepção conjugada com a sala de espera, sala de exame ginecológico, dois consultórios, um leito para quimioterapia, dois banheiros para pacientes, duas salas para quimioterapia, um expurgo, uma sala de roupa suja e uma sala de esterilização de materiais.

Já o piso superior comporta um consultório, copa, um banheiro para funcionários, duas salas para a administração.

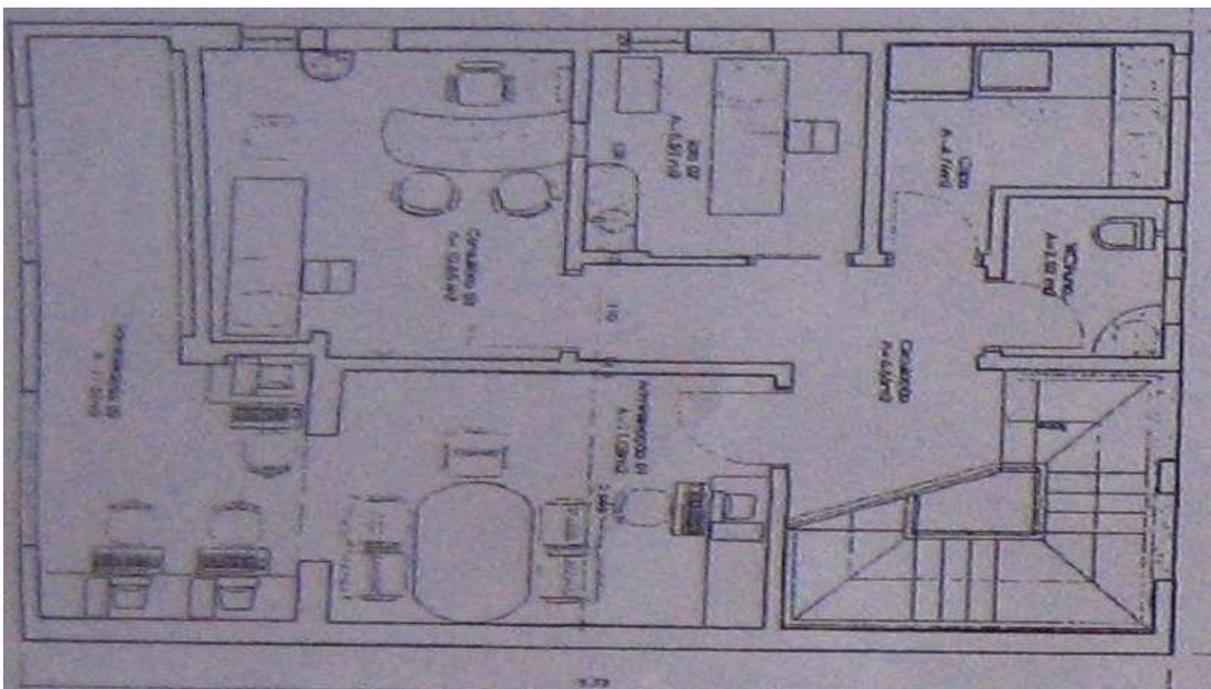


Figura 2: Planta piso superior Clínica Oncológica Ltda.

Fonte: Fornecido pela empresa

3.2 COLETA DE DADOS

Foram fornecidos para a realização deste estudo de caso os demonstrativos de resultado de todos os anos da empresa, os livros de todo período abrangido, os cálculos efetuados para a RFB referente ao processo, a planta da empresa, enfim todo o material necessário para a elaboração deste trabalho.

Com exceção do ano de 2000 quando a empresa foi tributada pelo Lucro Real, a Clínica Oncológica Ltda. teve sua tributação realizada por meio do Lucro Presumido. A empresa recolhia o IRPJ e a CSLL utilizando a base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento) que é destinada aos prestadores de serviço até que em 2005 observou-se que os serviços prestados equiparavam-se aos hospitalares. Decidiu-se então solicitar o benefício fiscal judicialmente, que além da redução da base de cálculo do IRPJ de 32% (trinta e dois por cento) para 8% (oito por cento) e da CSLL de 32% (trinta e dois por cento) para 12% (doze por cento), solicitava a recuperação dos valores recolhidos a maior referente ao período em que a tributação foi efetuada com base de cálculo inadequada.

Quanto ao cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, na modalidade do lucro presumido, deverão ser apurados de forma cumulativa sendo que não haverá alteração no cálculo e nos valores devidos caso a empresa equipare os serviços prestados aos hospitalares, ou seja, os valores a recolher de PIS e COFINS serão os mesmos independentes da base de cálculo utilizada para o IRPJ e a CSLL no lucro presumido.

3.3 O PROCESSO

Ao buscar a equiparação dos serviços prestados aos hospitalares para fins de tributação a Clínica Oncológica Ltda. decidiu solicitar o benefício judicialmente através do mandado de segurança, que segundo os advogados seria mais simples e ágil. A empresa entrou com o mandado de segurança, em 30/03/2005, objetivando recolher o IRPJ com a base de cálculo de 8% (oito por cento) e não 32% (trinta e dois por cento) desde 03/99 alegando que presta serviços na área médico-hospitalar, enquadrando-se como empresa prestadora de serviço hospitalar conforme o art. 15, da Lei nº. 9.249/95.

Além de requerer a redução da base de cálculo do IRPJ, a Clínica Oncológica Ltda. sustentou que tem o direito de utilizar para o cálculo da CSLL a base de cálculo de 12% (doze por cento) ao invés de 32% (trinta e dois por cento), desde 07/2003, baseado no art. 20 da Lei nº. 9.249/95 e ainda requereu o direito de compensar os valores recolhidos a maior no período em que recolheu o IRPJ e a CSLL com base nos percentuais estabelecidos para os prestadores de serviço em geral.

A Ré União Federal (Fazenda Nacional) afirmou que a utilização do mandado de segurança era inadequada já que apenas na ação ordinária caberia a instrução probatória, ou seja, poder-se-ia averiguar o efetivo serviço prestado pela empresa autora do processo, contudo, esta anexou ao processo cópia do Contrato Social, o que foi suficiente para comprovar sua atividade.

A empresa está atrelada ao contrato social, podendo ser autuada caso extrapole o que se propôs realizar. A prova de exercício de outras atividades, em caráter de habitualidade, legitimará o Fisco a autuar e a partir daí fixar um novo enquadramento sendo que sem a prova desse desvio não é possível aceitar um enquadramento que está visivelmente defasado da sua realidade. Desta forma a apelação da União Federal foi rejeitada.

O mandado de segurança tem o objetivo, apenas, de garantir a compensação, e determinar que a autoridade administrativa aceite a compensação dos créditos não aproveitados, não vinculado a produção de provas. Quando reconhecido o direito à compensação, este se fará administrativamente através da análise da documentação e dos lançamentos efetuados na contabilidade da empresa.

Segundo o relatório (Inteiro Teor 876062) o Superior Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de aplicar a chamada regra dos “cinco mais cinco”, no que se refere à prescrição dos créditos tributários. Neste sentido, a ação da Clínica Oncológica Ltda. foi ajuizada em 30/03/2005 devendo ser reconhecida a prescrição dos eventuais créditos

anteriores a 30/03/1995, no caso em questão a empresa iniciou as atividades em 1998, portanto não há créditos a recuperar no período de 30/03/1995 a 31/12/1997.

Dentre os argumentos apresentados pela autora do processo para o requerimento do reconhecimento da equiparação dos serviços prestados aos hospitalares estão:

- a) O objeto social da empresa que se constitui na prestação de serviços médicos em geral na área de oncologia, incluindo tratamento de doenças da mama, obstetrícia, entre outras atividades, argumentando que estas atividades podem ser enquadradas no conceito de serviço hospitalar e que o benefício não deve ser concedido apenas para os serviços prestados dentro dos hospitais;
- b) Foram anexadas ao processo decisões judiciais que demonstravam a concessão do benefício fiscal a outras empresas da área médica oncológica e de hemodiálise;
- c) O Princípio da Isonomia, que conforme especificado no processo, foi ferido ao discriminar o médico que concomitantemente com sua profissão, desenvolve atividade economicamente organizada;
- d) A natureza dos serviços prestados: os serviços hospitalares não deixam de ser assim considerados se o hospital não estiver cumprindo as normas estabelecidas pela Anvisa, ou seja, normas arquitetônicas e o enquadramento em uma ou outra Instrução Normativa não alteram a essência do serviço prestado.

A Clínica Oncológica Ltda. alegou ainda, que as normas a que se referem as especificações técnicas dos prédios, ambientes e equipamentos não tem relevância para a matéria tributária, sendo essas de competência do Ministério da Saúde, da Anvisa e das autoridades sanitárias estaduais e municipais, sendo que estes possuem competências para fiscalizar, autuar e até mesmo determinar o fechamento do estabelecimento de saúde caso este não atenda as normas previstas, porém não possuem competência para definir se o serviço prestado é considerado hospitalar ou não.

Desta forma o conceito de serviço hospitalar não se encontra vinculado ao local em que são prestados (hospitais no sentido de estabelecimento que hospeda pessoas em tratamento de saúde) e sim com sua finalidade (serviços que são próprios, ou que são suporte ou, ainda, auxiliares daqueles prestados por hospitais). A empresa argumenta que a norma tem caráter finalístico, objetivando reduzir os custos do tratamento da saúde já que esta é, conforme o art. 196 da CF, direito de todos e dever do Estado.

Quanto à compensação o contribuinte poderá se valer do art. 74 da Lei nº. 9.430/96 que dispõe que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados

por aquele órgão, sendo que o sujeito passivo deverá entregar declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Os créditos devem ser corrigidos, monetariamente, desde a data do pagamento indevido do tributo, até a sua efetiva compensação utilizando a taxa Selic como índice a partir de 01/01/1996 conforme o art. 39 da Lei nº. 9.430/96.

O recurso foi considerado procedente reconhecendo que a autora tem o direito de recolher o IRPJ no percentual de 8% (oito por cento) e a CSLL no de 12% (doze por cento) e de compensar os valores indevidamente recolhidos a partir de 03/99 no caso do IRPJ e 07/2003 no caso da CSLL, com quaisquer tributos administrados pela RFB corrigidos monetariamente conforme exposto acima.

Além da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a Clínica Oncológica Ltda. obteve o direito de compensar os valores recolhidos a maior no período em que utilizou as alíquotas de serviços em geral. Dentre os valores a recuperar estão os valores depositados judicialmente e que foram devolvidos integralmente e devidamente atualizados pela taxa Selic. Os depósitos judiciais foram efetuados durante o ano de 2005 conforme quadro abaixo.

DEPOSITOS JUDICIAIS								
IRPJ					CSLL			
PERÍODO	DEPÓSITO	SELIC	ATUALIZAÇÃO	TOTAL	DEPÓSITO	SELIC	ATUALIZAÇÃO	TOTAL
31/03/05	17.485,78	31,09%	5.436,32	22.922,10	6.596,53	31,09%	2.050,85	8.647,38
30/06/05	21.600,92	26,49%	5.722,07	27.322,99	7.728,51	26,49%	2.047,27	9.775,78
30/09/05	22.539,24	21,92%	4.940,59	27.479,83	7.941,27	21,92%	1.740,72	9.681,99
TOTAL	61.625,94	-	16.098,98	77.724,92	22.266,31	-	5.838,84	28.105,15

Quadro 5 – Depósitos Judiciais

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa

Conforme demonstrado na tabela acima a Clínica Oncológica Ltda. efetuou os depósitos judiciais apenas nos três primeiros trimestres do ano de 2005 sendo que o montante depositado foi de R\$ 61.625,94 (sessenta e um mil seiscentos e vinte cinco reais e noventa e quatro centavos) referentes ao IRPJ e 22.266,31 (vinte dois mil duzentos e sessenta e seis reais e trinta e um centavos) de CSLL. Os valores foram atualizados de acordo com a taxa Selic desde a data do depósito até o dia do resgate que ocorreu no dia 09/03/2007 totalizando R\$ 105.830,07 (cento e cinco mil oitocentos e trinta reais e sete centavos) resgatados sendo R\$ 28.105,15 (vinte e oito mil cento e cinco reais e quinze centavos) e R\$ 77.724,92 (setenta e sete mil setecentos e vinte quatro reais e noventa e dois centavos) referentes à CSLL e IRPJ respectivamente.

Os valores resgatados foram distribuídos aos sócios da empresa de acordo com a sua participação na sociedade, ou seja, a distribuição ocorreu com base no valor das quotas de cada sócio ficando desta forma distribuídos:

Sócio A: 20% (vinte por cento) R\$ 21.166,01 (vinte e um mil cento e sessenta e seis reais e um centavo);

Sócio B 60% (sessenta por cento) R\$ 63.498,05 (sessenta e três mil quatrocentos e noventa e oito reais e cinco centavos)

Sócio C 20% (vinte por cento) R\$ 21.166,01 (vinte e um mil cento e sessenta e seis reais e um centavo);

3.4 Economia de tributos em 2006 e 2007

A empresa iniciou o ano de 2006 (primeiro trimestre) efetuando o cálculo do IRPJ e da CSLL com base de 32% (trinta e dois por cento), porém antes do término do segundo trimestre o processo de equiparação dos serviços prestados aos hospitalares foi deferido possibilitando a redução da base de cálculo do IRPJ para 8% (oito por cento) e da CSLL para 12% (doze por cento) a partir do segundo trimestre de 2006.

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL (SERVIÇOS HOSPIEDADOS HOSPITAL)											
1 - PERÍODO	2 - FATURAMENTO	3 - BASE DE CÁLCULO (3%)	4 - REC FINANC.	5 - BASE DE CÁLCULO IRPJ	6 - ALÍQUOTA	7 - IRPJ	8 - ALCOMVA	9 - IRPJ DEJUDO	10 - BASE DE CÁLCULO CSLL	11 - ALÍQUOTA	12 - CSLL
jan/06	152.491,08	46.737,15	3.094,72	51.881,87	15%	7.782,28	3.188,19	1.097,47	51.881,87	9%	4.669,37
fev/06	168.955,35	54.055,71	2.650,62	56.716,33	15%	8.507,45	3.671,63	1.217,08	55.716,33	9%	5.104,47
mar/06	140.091,71	44.829,35	3.353,98	48.188,28	15%	7.227,49	2.818,33	1.004,52	48.188,28	9%	4.336,49
abr/06	168.955,18	54.059,26	4.207,28	58.266,54	15%	8.739,98	3.826,65	1.288,63	58.266,54	9%	5.243,99
mai/06	120.132,18	38.442,30	4.194,99	42.637,29	15%	6.395,59	2.263,73	8.689,32	42.637,29	9%	3.837,36
jun/06	112.920,23	36.134,47	1.137,59	37.272,06	15%	5.590,81	1.727,21	7.318,02	37.272,06	9%	3.354,49
Jul/06	185.337,29	59.307,98	2.843,81	62.151,54	15%	9.322,73	4.215,15	1.3537,89	62.151,54	9%	5.593,64
ago/06	161.821,30	51.762,82	3.637,29	55.420,11	15%	8.313,02	3.542,01	1.1855,03	55.420,11	9%	4.987,81
set/06	128.447,53	41.109,21	4.322,63	45.425,84	15%	6.813,88	2.542,58	9.355,46	45.425,84	9%	4.088,33
out/06	178.865,91	57.236,96	2.816,58	60.053,54	15%	9.008,03	4.005,35	1.3013,39	60.053,54	9%	5.404,82
nov/06	212.886,09	68.117,15	3.487,14	71.604,29	15%	10.740,84	5.180,43	1.5901,07	71.604,29	9%	6.444,39
dez/06	265.055,34	84.820,91	2.345,45	87.165,36	15%	13.074,95	6.716,84	1.9791,59	87.165,36	9%	7.844,97
TOTAL	1.985.928,79	638.697,21	38.091,83	676.739,04	15%	101.546,86	48.677,90	145.194,76	676.739,04	9%	60.910,11

Quadro 6 - Cálculo do IRPJ e da CSLL com serviços não equiparados a hospitalais

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa

- 1 - Período: corresponde ao mês e ano em que a empresa obteve o faturamento;
- 2 - Faturamento: receita auferida no período;
- 3 - Base de Cálculo: faturamento multiplicado pelo percentual definido em Lei para a atividade, ou seja, o faturamento vezes 32% (trinta e dois por cento);
- 4 - Receita Financeira: receita financeira auferida no período correspondente a aplicações financeiras, juros SELIC etc..
- 5 - Base de Cálculo do IRPJ: base de cálculo acrescido da receita financeira, ou seja, item três somado ao quatro (3 + 4).
- 6 - Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 7 - IRPJ: base de Cálculo do IRPJ multiplicado pela alíquota (5 X 6);

- 8 – Adicional: quando a base de cálculo trimestral for superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) aplica-se o percentual de 10% (dez por cento) sobre o excedente;
- 9 - IRPJ Devido: IRPJ acrescido do adicional (7 + 8);
- 10 – Base de cálculo da CSLL: utiliza-se a mesma base de cálculo do IRPJ (5);
- 11 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo da CSLL conforme a Lei 9.249/95;
- 12 – CSLL Devida: base de cálculo da CSLL multiplicado pela alíquota (10 x 11).

Caso a empresa fosse tributada durante todo o período (ano 2006) com base nos percentuais definidos para prestadores de serviço em geral, esta teria uma despesa com IRPJ, conforme demonstrado pela tabela anterior, no valor R\$ 145.194,76 (cento e quarenta e cinco mil cento e noventa e quatro reais e setenta e seis centavos) e com CSLL R\$ 60.910,11 (sessenta mil novecentos e dez reais e onze centavos). Nota-se que o adicional do imposto de renda constitui parcela significativa no total do imposto devido representando, neste caso, 30% (trinta por cento) do montante do tributo.

Considerando os custos da atividade prestada que conforme consta no Contato Social da empresa abrange as atividades de serviços médicos em geral e na área de oncologia incluindo, tratamento de doenças da mama, obstetrícia, procedimentos cirúrgicos ambulatoriais e hospitalares, tratamento clínico, hospital dia e farmácia interna, auditoria médica, medicina de urgência, oncologia clínica, oncohematologia, hematologia, medicina, interna, medicina do trabalho e atendimento pré-hospitalar, medicina de tráfego e transplante de medula óssea, representaram no ano de 2006 69,08% (sessenta e nove vírgula zero oito por cento) do faturamento da empresa, ou seja, R\$ 1.378.827,13 (um milhão trezentos e setenta e oito mil oitocentos e vinte sete reais e treze centavos) sendo que deste total 10,53% (dez vírgula cinquenta e três centavos) é representado pelo IRPJ e 4,41% (quatro vírgula quarenta e um por cento) pela CSLL considerando a tributação sem a equiparação hospitalar.

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL NO ANO DE 2006											
1 - PERÍODO	2 - FATURAMENTO	3 - BASE DE CÁLCULO (32%)	4 - REC. FINANC.	5 - BASE DE CÁLCULO IRPJ	6 - ALÍQUOTA	7 - IRPJ	8 - ADICIONAL	9 - IRPJ DEVIDO	10 - BASE DE CÁLCULO CSLL	11 - ALÍQUOTA	12 - CSLL
jan/06	152.461,08	48.797,15	3.084,72	51.881,9	15%	7.782,28	3.188,19	10.970,47	51.881,87	9%	4.669,37
fev/06	168.955,35	54.065,71	2.660,62	56.716,3	15%	8.507,45	3.671,63	12.179,08	56.716,33	9%	5.104,47
mar/06	140.091,71	44.829,35	3.383,98	48.188,3	15%	7.227,49	2.818,33	10.045,82	48.188,28	9%	4.355,48
abr/06	168.935,18	13.514,81	4.207,28	17.724,1	15%	2.668,31	-	2.668,31	24.479,50	9%	2.203,16
mai/06	120.132,18	9.610,57	4.194,99	13.805,6	15%	2.070,83	-	2.070,83	18.610,65	9%	1.674,98
jun/06	112.920,23	9.033,62	1.137,59	10.171,2	15%	1.525,68	-	1.525,68	14.688,02	9%	1.321,92
jul/06	165.337,29	14.826,98	2.843,81	17.670,6	15%	2.650,59	-	2.650,59	25.084,08	9%	2.257,57
ago/06	161.821,30	12.945,70	3.637,29	16.583,0	15%	2.487,45	-	2.487,45	23.055,65	9%	2.075,03
set/06	128.447,53	10.275,80	4.322,63	14.588,4	15%	2.189,76	-	2.189,76	19.736,33	9%	1.776,27
out/06	178.885,51	14.309,24	2.816,58	17.125,8	15%	2.568,87	-	2.568,87	24.280,44	9%	2.165,24
nov/06	212.666,09	17.029,29	3.487,14	20.516,4	15%	3.077,46	-	3.077,46	29.031,07	9%	2.612,80
dez/06	265.065,34	21.205,23	2.345,45	23.550,7	15%	3.532,60	119,29	3.651,89	34.153,29	9%	3.073,80
TOTAL	1.995.938,79	20.443,6	30.081,83	308.525,29	15%	46.278,79	9.797,41	56.076,23	369.900,91		33.291,08

Quadro 7 – Cálculo do IRPJ e da CSLL em 2006

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa.

- 1 – Período: corresponde ao mês e ano em que a empresa obteve o faturamento;
- 2 – Faturamento: receita auferida no período;
- 3 – Base de Cálculo: faturamento multiplicado pelo percentual definido em Lei para a atividade, ou seja, o faturamento vezes 32% (trinta e dois por cento) no primeiro trimestre de 2006 e o faturamento vezes 8% (oito por cento) a partir do segundo trimestre de 2006;
- 4 – Receita Financeira: receita financeira auferida no período correspondente a aplicações financeiras, juros SELIC etc..
- 5 – Base de Cálculo do IRPJ: base de Cálculo acrescido da receita financeira, ou seja, item três somado ao quatro.
- 6 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 7 – IRPJ: base de Cálculo do IRPJ multiplicado pela alíquota (5 X 6);

8 – Adicional: quando a base de cálculo trimestral for superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) aplica-se o percentual de 10% (dez mil reais) sobre o excedente;

9 – IRPJ Devido: IRPJ acrescido do adicional (7 + 8);

10 – Base de cálculo da CSLL: faturamento multiplicado pelo percentual definido pela Lei 9.249/95 sendo 32% (trinta e dois por cento) para o primeiro trimestre e 12% (doze por cento) a partir do segundo trimestre de 2006 acrescido da receita financeira do período;

11 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo da CSLL conforme a Lei nº. 9.249/95;

12 – CSLL Devida: Base de Cálculo da CSLL multiplicado pela alíquota (10 x 11).

Conforme mencionado anteriormente, a empresa efetuou os cálculos do IRPJ e da CSLL referente ao primeiro trimestre de 2006 utilizando os percentuais definidos para prestadores de serviços em geral, ou seja, 32% (trinta e dois por cento) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A partir do segundo trimestre de 2006 foi utilizado os percentuais de serviço hospitalar, ou seja, 8% (oito por cento) para a base de cálculo do IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL.

Desta forma no primeiro trimestre de 2006 não houve redução no valor dos tributos devidos, visto que a base de cálculo somente foi alterada a partir do segundo trimestre, porém os valores referente a diferença na utilização da base de cálculo do período em questão integram os valores a recuperar destacados no processo e serão compensados futuramente.

IRPJ E CSLL COM SERVIÇOS EQUIPARADO E NÃO EQUIPARADO A HOSPITAL						
PERÍODO	IRPJ ANTES DO PROCESSO	IRPJ APÓS PROCESSO	DIFERENÇA	CSLL ANTES DO PROCESSO	CSLL APÓS PROCESSO	DIFERENÇA
jan/06	10.970,47	10.970,47	-	4.669,37	4.669,37	-
fev/06	12.179,08	12.179,08	-	5.104,47	5.104,47	-
mar/06	10.045,82	10.045,82	-	4.336,49	4.336,49	-
abr/06	12.566,63	2.658,31	9.908,32	5.243,99	2.203,16	3.040,83
mai/06	8.659,32	2.070,83	6.588,49	3.837,36	1.674,98	2.162,38
jun/06	7.318,02	1.525,68	5.792,33	3.354,49	1.321,92	2.032,56
jul/06	13.537,89	2.650,59	10.887,30	5.593,64	2.257,57	3.336,07
ago/06	11.855,03	2.487,45	9.367,58	4.987,81	2.075,03	2.912,78
set/06	9.356,46	2.189,76	7.166,70	4.088,33	1.776,27	2.312,06
out/06	13.013,39	2.568,87	10.444,51	5.404,82	2.185,24	3.219,58
nov/06	15.901,07	3.077,46	12.823,61	6.444,39	2.612,80	3.831,59
dez/06	19.791,59	3.651,89	16.139,70	7.844,97	3.073,80	4.771,18
TOTAL	145.194,76	56.076,23	89.118,53	60.910,11	33.291,08	27.619,03

Quadro 8 – IRPJ e CSLL devidos com serviços equiparados e não equiparados a hospitais

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa

Conforme demonstrado na tabela acima, no ano de 2006 o IRPJ, caso fosse utilizada a

base de cálculo para prestadores de serviço em geral, representaria o montante R\$ 145.194,76 (cento e quarenta e cinco mil cento e noventa e quatro reais e setenta e seis centavos), ou seja, 7,27% (sete vírgula vinte sete por cento) do faturamento enquanto a CSLL utilizando a mesma base que o IRPJ abrangeria 3,05% (três vírgula zero cinco por cento) do faturamento (desconsiderando as receitas financeiras), ou seja, R\$ 60.910,11 (sessenta mil novecentos e dez reais e onze centavos).

Com o deferimento do processo de equiparação dos serviços prestados aos hospitalares a Clínica Oncológica Ltda., utilizou a partir do segundo trimestre de 2006 os percentuais definidos para os prestadores de serviços hospitalares. Desta forma o IRPJ devido no ano de 2006 foi reduzido a R\$ 56.076,23 (cinquenta e seis mil e setenta e seis reais e vinte três reais) e a CSLL a R\$ 33.291,08 (trinta e três mil duzentos e noventa e um reais e oito centavos).

A redução nos valores devidos durante o ano de 2006 representa R\$ 89.118,53 (oitenta e nove mil cento e dezoito reais e cinquenta e três reais) para o IRPJ proporcionando uma diferença de 61,37% (sessenta e um vírgula trinta e sete por cento) no montante devido e R\$ 27.619,03 (vinte sete mil seiscentos e dezenove reais e três centavos) para a CSLL, ou seja, 45,34% (quarenta e cinco vírgula trinta e quatro por cento) de redução no tributo devido, acarretando no total uma economia R\$ 116.737,16 (cento e dezesseis mil setecentos e trinta e sete reais e dezesseis centavos) durante os três trimestres de 2006 em que foram utilizados os percentuais definidos para os prestadores de serviços hospitalares.

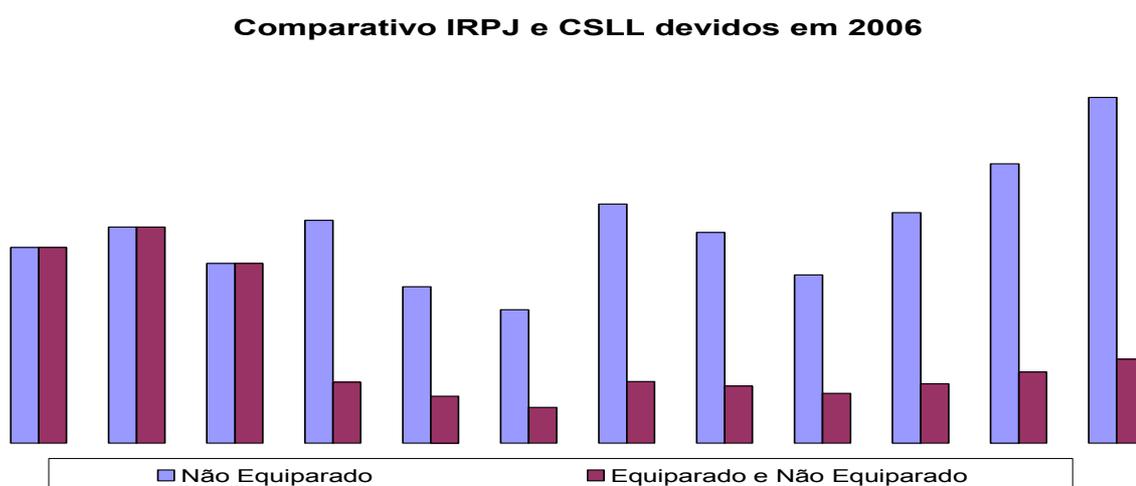


Gráfico 2 – Comparativo do IRPJ e CSLL devidos em 2006

Fonte: Elaborados pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Ao observar o gráfico anteriormente demonstrado se verifica considerável diferença entre a tributação para os serviços equiparados aos hospitalares e os não equiparados em 2006, sendo que em dezembro de 2006 o IRPJ e a CSLL devidos para os serviços não equiparados totalizam R\$ 27.636,56 (vinte sete mil seiscentos e trinta e seis reais e cinquenta e seis centavos) enquanto com a equiparação dos serviços hospitalares os tributos reduzem para R\$ 6.725,69 (seis mil setecentos e vinte cinco reais e sessenta e nove centavos).

É interessante ressaltar que se em dezembro de 2006 a Clínica Oncológica Ltda. estivesse sujeita a tributação com base nos percentuais dos serviços não equiparados aos hospitalares a empresa estaria sujeita ao adicional de IRPJ que proporcionaria um acréscimo R\$ 6.716,64 (seis mil setecentos e dezesseis reais e sessenta e quatro centavos) no IRPJ a pagar não considerando os valores dos outros meses que compõem o trimestre. Desta forma, apenas o adicional do IRPJ praticamente iguala-se ao somatório do IRPJ e CSLL do referido período considerando a tributação com percentuais dos serviços equiparados aos hospitalares.

No ano de 2007 a Clínica Oncológica iniciou o período sendo tributada com base nas alíquotas dos serviços hospitalares e além de obter significativa redução nos tributos a pagar, começou a efetuar as compensações dos tributos recolhidos a maior durante o período que utilizou as alíquotas estabelecidas para os prestadores de serviços hospitalares, ou seja, durante o ano de 2007 a empresa não efetuou praticamente nenhum desembolso com tributos federais tendo apenas que fazê-lo com os tributos municipais sendo que estes não são abrangidos pela compensação.

Caso a empresa fosse tributada em 2007 com base nos percentuais estabelecidos para os prestadores de serviços em geral os valores devidos seriam definidos da seguinte forma:

CÁLCULO DO FURTO E CSLL (SERVIÇOS NÃO EQUIPARADOS A HOSPITAL)											
1- PERÍODO	2- FATURAMENTO	3- BASE DE CÁLCULO (3%)	4- REC.FINANC.	5- BASE DE CÁLCULO (5%)	6- ALÍQUOTA	7- FURTO	8- ADICIONAL	9- FURTO	10- BASE DE CÁLCULO (10%)	11- ALÍQUOTA	12- CSLL
jan07	246.599,74	7.397,99	147.154,08	226.066,0	15%	33.909,90	20.606,60	54.516,50	226.066,00	9%	20.345,94
fev07	227.109,36	6.813,28	3.251,49	759.265	15%	11.389,97	5.592,65	16.981,62	75.926,48	9%	6.833,38
mar07	217.446,45	6.523,39	25.635,74	95.218,6	15%	14.292,79	7.521,65	21.804,65	95.218,60	9%	8.598,67
abr07	166.315,69	4.989,47	3.991,35	57.181,4	15%	8.577,21	3.718,14	12.295,34	57.181,37	9%	5.146,32
maio07	167.813,89	5.034,41	5.216,43	58.852,9	15%	8.827,93	3.885,29	12.713,22	58.852,87	9%	5.236,76
jun07	135.491,67	4.064,75	4.529,17	47.883,0	15%	7.182,45	2.788,30	9.970,75	47.882,98	9%	4.394,47
jul07	200.657,47	6.019,72	3.992,12	87.345,7	15%	13.101,86	6.734,57	19.836,43	87.345,71	9%	7.881,11
ago07	193.599,36	5.807,98	6.072,95	68.024,7	15%	10.203,71	4.802,47	15.006,19	68.024,75	9%	6.122,23
set07	205.996,70	6.179,90	6.782,85	72.701,8	15%	10.905,27	5.270,18	16.175,45	72.701,79	9%	6.543,16
out07	166.635,60	4.999,07	5.312,02	58.635,4	15%	8.795,31	3.863,94	12.659,85	58.635,41	9%	5.277,19
nov07	163.057,29	4.891,72	6.052,76	58.281,1	15%	8.739,16	3.826,11	12.565,27	58.281,09	9%	5.243,50
dez07	183.945,13	5.518,35	5.904,85	64.639,3	15%	9.665,89	4.463,93	14.129,82	64.639,29	9%	5.817,54
TOTAL	2.394.672,34	74.691,55	228.949,1	90.736,36		156.004,5	73.073,84	286.809	90.736,36		87.362,7

Quadro 9 – IRPJ e CSLL devidos em 2007 com serviços não equiparados a hospitais

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa

- 1 – Período: corresponde ao mês e ano em que a empresa obteve o faturamento;
- 2 – Faturamento: receita auferida no período;
- 3 – Base de Cálculo: faturamento multiplicado pelo percentual definido em Lei para a atividade, ou seja, o faturamento vezes 32% (trinta e dois por centos);
- 4 – Receita Financeira: receita financeira auferida no período correspondente a aplicações financeiras, juros SELIC etc.
- 5 – Base de Cálculo do IRPJ: base de Cálculo acrescido da receita financeira, ou seja, item três somado ao quatro;

- 6 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a Lei 9.249/95;
- 7 – IRPJ: base de Cálculo do IRPJ multiplicado pela alíquota (5 X 6);
- 8 – Adicional: quando a base de cálculo trimestral for superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) aplica-se o percentual de 10% sobre o excedente;
- 9 – IRPJ Devido: IRPJ acrescido do adicional (7 + 8);
- 10 – Base de cálculo da CSLL: utiliza-se a mesma base de cálculo do IRPJ (5);
- 11 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo da CSLL conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 12 – CSLL Devida: Base de Cálculo da CSLL multiplicado pela alíquota (10 x 11).

Conforme tabela anteriormente demonstrada, em 2007 a empresa obteve um faturamento de R\$ 2.334.067,34 (dois milhões trezentos e trinta e quatro mil e sessenta e sete reais e trinta e quatro centavos) e uma receita financeira de R\$ 223.834,81 (duzentos e vinte três mil oitocentos e trinta e quatro reais e oitenta e um centavos), portanto utilizando-se a base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento), ou seja, a estabelecida para os prestadores de serviços em geral a empresa Clínica Oncológica teria uma despesa com IRPJ em 2007 de R\$ 218.684,09 (duzentos e dezoito mil seiscentos e oitenta e quatro reais e nove centavos) e R\$ 87.366,27 (oitenta e sete mil trezentos e sessenta e seis reais e vinte sete centavos) com CSLL.

Neste caso a CSLL devida representa 3,74% (três vírgula setenta e quatro centavos) do faturamento da empresa enquanto o IRPJ abrange 9,36% (nove vírgula trinta e seis centavos) totalizando 13,10% (treze vírgula dez por cento) do faturamento da empresa, ressaltando que sobre o faturamento ainda incidem o PIS e o COFINS.

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL (SERVIÇOS HOSPITALARES)											
1 - PERÍODO	2 - FATURAMENTO	3 - BASE DE CÁLCULO (2% ¹)	4 - REC. FINANC.	5 - BASE DE CÁLCULO IRPJ	6 - ALÍQUOTA	7 - IRPJ	8 - AUTOCOM.	9 - IRPJ JEITO	10 - BASE DE CÁLCULO CSLL	11 - ALÍQUOTA	12 - CSLL
jan07	246.589,74	19.727,98	147.154,08	166.882,1	15%	25.032,31	14.688,21	39.720,51	176.746,05	9%	15.907,14
fev07	227.109,35	18.168,75	329.149	21.420,2	15%	3.213,04	142,02	3355,06	30.504,81	9%	2.745,42
mar07	217.446,45	17.395,72	25635,74	43.091,5	15%	6.454,72	2.303,15	8.757,86	91.729,31	9%	4.656,64
abr07	166.315,88	13.305,26	3980,35	17.265,6	15%	2.589,84	-	2.589,84	23.918,23	9%	2.152,64
mai07	167.613,88	13.409,11	5216,43	18.625,5	15%	2.793,83	-	2.793,83	25.330,10	9%	2.279,71
jun07	135.480,87	10.838,45	4529,17	15.387,6	15%	2.305,14	-	2.305,14	20.786,65	9%	1.870,82
jul07	260.687,47	20.853,40	3932,12	24.765,5	15%	3.717,83	478,55	4.196,38	35.212,22	9%	3.168,10
ago07	198.589,35	15.487,95	6072,95	21.580,9	15%	3.234,13	155,09	3380,22	29.304,87	9%	2.637,44
set07	205.986,70	16.479,74	6782,85	23.282,6	15%	3.489,39	305,26	3815,65	31.502,45	9%	2.836,22
out07	166.635,60	13.330,65	5312,02	18.642,9	15%	2.796,43	-	2.796,43	25.308,29	9%	2.277,75
nov07	163.057,29	13.044,58	6082,76	19.127,3	15%	2.868,10	-	2.868,10	25.649,63	9%	2.338,47
dez07	188.545,13	14.883,61	5904,85	20.588,5	15%	3.088,27	-	3.088,27	27.930,27	9%	2.513,72
TOTAL	2.334.067,34	186.725,39	223834,01	410.580,20		61.594,03	18.094,28	79.678,31	503.922,89		45.353,06

Quadro 10 – IRPJ e CSLL devidos em 2007 com serviços equiparados a hospitalares

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa.

- 1 – Período: corresponde ao mês e ano em que a empresa obteve o faturamento;
- 2 – Faturamento: receita auferida no período;
- 3 – Base de Cálculo: faturamento multiplicado pelo percentual definido em Lei para a atividade, ou seja, o faturamento vezes 8% (oito por cento);
- 4 – Receita Financeira: receita financeira auferida no período correspondente a aplicações financeiras, juros SELIC etc.;
- 5 – Base de Cálculo do IRPJ: base de Cálculo acrescido da receita financeira, ou seja, item três somado ao quatro.

- 6 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 7 – IRPJ: base de Cálculo do IRPJ multiplicado pela alíquota (5 X 6);
- 8 – Adicional: quando a base de cálculo trimestral for superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) aplica-se o percentual de 10% (dez por cento) sobre o excedente;
- 9 – IRPJ Devido: IRPJ acrescido do adicional (7 + 8);
- 10 – Base de cálculo da CSLL: corresponde ao faturamento do período multiplicado pelo percentual estabelecido pela Lei nº. 9.249/95, ou seja, 12% (doze por cento) acrescido da receita financeira;
- 11 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo da CSLL conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 12 – CSLL Devida: Base de Cálculo da CSLL multiplicado pela alíquota (10 x 11).

Com a utilização da base de cálculo estabelecida para prestadores de serviços hospitalares a Clínica Oncológica Ltda. obteve em 2007 R\$ 79.678,31 (setenta e nove mil seiscentos e setenta e oito reais e trinta e um centavos) e R\$ 45.353,06 (quarenta e cinco mil trezentos e cinquenta e três reais e seis centavos) de despesas com IRPJ e CSLL respectivamente. O primeiro trimestre do ano concentrou 65,05% (sessenta e cinco vírgula zero cinco por cento) da despesa total com IRPJ e 51,9% (cinquenta e um vírgula nove por cento) com CSLL devido principalmente as receitas financeiras obtidas no período, sendo estas principalmente em decorrência da atualização do saldo de IRPJ pago a maior e também da atualização dos depósitos efetuados em juízo que foram recuperados.

IRPJ E CSLL COM SERVIÇOS EQUIPARADO E NÃO EQUIPARADO A HOSPITAL						
PERÍODO	IRPJ NÃO EQUIPARADO	IRPJ EQUIPARADO	DIFERENÇA	CSLL NÃO EQUIPARADO	CSLL EQUIPARADO	DIFERENÇA
jan/07	54.516,50	39.720,51	14.795,98	20.345,94	15.907,14	4.438,80
fev/07	16.981,62	3.355,06	13.626,56	6.833,38	2.745,42	4.087,97
mar/07	21.804,65	8.757,86	13.046,79	8.569,67	4.655,64	3.914,04
abr/07	12.295,34	2.589,84	9.705,50	5.146,32	2.152,64	2.993,68
mai/07	12.713,22	2.793,83	9.919,39	5.296,76	2.279,71	3.017,05
jun/07	9.970,75	2.305,14	7.665,60	4.309,47	1.870,82	2.438,65
jul/07	19.836,43	4.196,38	15.640,05	7.861,11	3.169,10	4.692,01
ago/07	15.006,19	3.390,22	11.615,96	6.122,23	2.637,44	3.484,79
set/07	16.175,45	3.815,65	12.359,80	6.543,16	2.835,22	3.707,94
out/07	12.658,85	2.796,43	9.862,42	5.277,19	2.277,75	2.999,44
nov/07	12.565,27	2.869,10	9.696,17	5.243,50	2.308,47	2.935,03
dez/07	14.159,82	3.088,27	11.071,55	5.817,54	2.513,72	3.303,81
TOTAL	218.684,09	79.678,31	139.005,78	87.366,27	45.353,06	42.013,21

Quadro 11 – IRPJ e CSLL devidos com serviços equiparados e não equiparados a hospitais

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

No decorrer do ano de 2007 a redução com as despesas tributárias, especificamente com IRPJ e CSLL totalizou R\$ 181.018,99 (cento e oitenta e um mil e dezoito reais e noventa e nove centavos) sendo R\$ 139.005,78 (cento e trinta e nove mil e cinco reais e setenta e oito centavos) referentes ao IRPJ e R\$ 42.013,21 (quarenta e dois mil e treze reais e vinte e um centavos) a CSLL sendo que os valores devidos no ano de 2007 que conforme tabela acima totalizam R\$ 79.678,31 (setenta e nove mil seiscentos e sessenta e oito reais e trinta e um centavos) e R\$ 45.353,06 (quarenta e cinco mil trezentos e cinquenta e três reais e seis centavos) para o IRPJ e CSLL respectivamente foram compensados com os créditos recuperados através do processo.

Comparativo de IRPJ e CSLL devidos em 2007

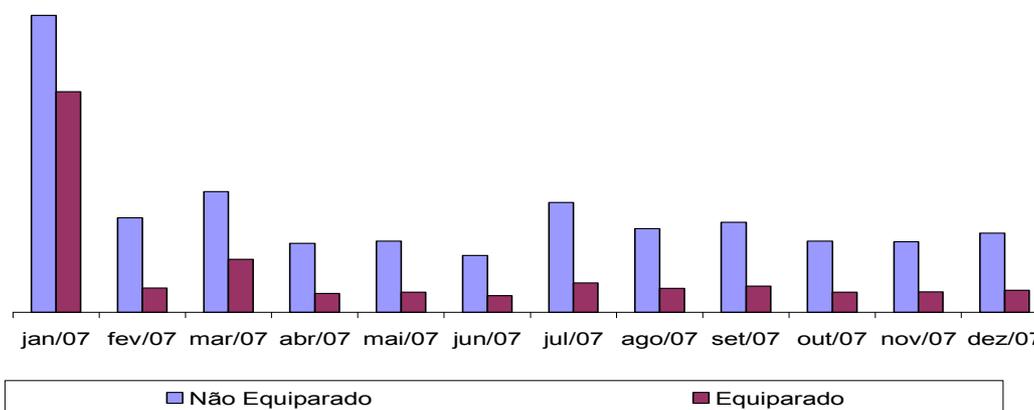


Gráfico 3 – Comparativo do IRPJ e CSLL devidos em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Do segundo trimestre de 2006 até o quarto trimestre de 2007 a equiparação dos serviços prestados aos hospitalares proporcionou uma economia de R\$ 297.756,56 (duzentos e noventa e sete mil setecentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e seis centavos) à empresa que, além da redução dos tributos mencionados teve os demais tributos administrados pela Receita Federal como o PIS e COFINS apurados em 2007 compensados o que proporcionou a empresa um desembolso com tributos praticamente nulo.

De acordo com o processo a Clínica Oncológica Ltda. pode utilizar os créditos referentes ao recolhimento dos tributos com os percentuais definidos para prestadores de serviços em geral para compensar tributos de espécies diferentes no prazo de cinco anos a partir do deferimento do processo. Desta forma a empresa optou por não efetuar as compensações dos tributos que fossem retidos durante o ano de 2007 para utilizar os créditos recuperados com o processo para que o prazo estipulado para as compensações não sejam ultrapassados.

3.5 APURAÇÃO DOS VALORES A RECUPERAR

Com o deferimento do processo de equiparação dos serviços prestados aos hospitalares foi concedido além da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do segundo trimestre de 2006, a recuperação dos créditos pagos e compensados indevidamente devido à utilização da base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento). O IRPJ pode ser recuperado desde o segundo trimestre de 1999 e a CSLL desde o terceiro trimestre de 2003. Desta forma se obtém os seguintes valores a recuperar.

3.5.1 Valores a recuperar IRPJ

Os valores a recuperar referente ao Imposto de renda pessoa jurídica consistem em valores pagos a maior já que a empresa utilizava base de cálculo superior e saldo de imposto de renda retido na fonte compensado indevidamente.

No ano de 2000, a empresa foi tributada com base no lucro real e conforme consta nos livros e na DIPJ entregue a Receita federal o valor do Imposto devido era de R\$ 5.026,60 (cinco mil e vinte seis reais e sessenta centavos), porém, foram retidos na fonte durante o ano R\$ 8.630,65 (oito mil seiscentos e trinta reais e sessenta e cinco centavos). Com isso a Clínica Oncológica ficou com um crédito a recuperar referente a imposto de renda retido na fonte e não compensado de R\$ 3.694,05 (três mil seiscentos e noventa e quatro reais e cinco

centavos). Em 2001, a Clínica optou pela tributação com base no lucro presumido e os créditos correspondem a diferença na utilização da base de cálculo de prestação de serviço para os serviços hospitalares e ao valor R\$ 3.604,77 (três mil seiscentos e quatro reais e setenta e sete centavos) referente a imposto de renda retido na fonte não compensado.

Os valores que compõem o crédito da Clínica Oncológica com a RFB, tanto os referente ao diferencial da base de cálculo quanto os referente as retenções na fonte devem ser atualizados utilizando a taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) desde o período de apuração do crédito até o início das compensações.

1 - PERÍODO DE ABERTURA	2 - FATURAMENTO	3 - RECEITA FINANCEIRA	4 - BASE DE CÁLCULO	5 - ALÍQUOTA	6 - IRPJ DEVEDO	7 - IRRF	8 - DARF RECOLHIDO	9 - TOTAL CREDITOS	10 - VALORES A RECUPERAR
30/06/99	73.173,56		5.853,88	15%	878,08	861,62	2.650,70	3.512,32	2.634,24
30/09/99	58.118,45		4.649,48	15%	697,42	750,69	2.039,00	2.789,69	2.092,27
31/12/99	45.305,16		3.624,41	15%	543,66	685,97	1.488,68	2.174,65	1.630,99
31/03/01	21.256,24		17.005,00	15%	2.550,75	2.524,01	8.481,00	11.005,01	8.454,26
30/06/01	246.118,16		19.689,45	15%	2.953,42	3.080,43	10.609,02	13.689,45	10.736,03
30/09/01	269.995,20		21.599,62	15%	3.239,94	3.551,03	12.048,59	15.599,62	12.359,68
31/12/01	209.276,34		16.742,11	15%	2.511,32	6.380,06	7.966,81	14.346,87	11.835,55
31/03/02	267.808,03	435,33	21.859,97	15%	3.279,00	3.956,83	11.576,64	15.533,47	12.254,47
30/06/02	311.013,85		24.881,11	15%	3.732,17	4.581,49	14.299,62	18.881,11	15.148,94
30/09/02	298.309,80	1.186,06	25.050,84	15%	3.757,63	4.398,69	13.762,61	18.161,30	14.403,67
31/12/02	256.647,34		20.531,79	15%	3.079,77	3.701,73	10.830,06	14.531,79	11.452,02
31/03/03	321.586,82		25.726,95	15%	3.839,04	4.552,33	15.174,61	19.726,94	15.867,90
30/06/03	395.368,00		31.629,44	15%	4.744,42	5.576,76	20.052,68	25.629,44	20.885,02
30/09/03	339.006,93		27.120,71	15%	4.068,11	4.953,60	16.167,14	21.120,74	17.052,63
31/12/03	316.239,48		25.299,16	15%	3.794,87	4.565,87	14.733,29	19.299,16	15.504,29
31/03/04	247.347,52		19.787,80	15%	2.968,17	3.392,92	10.394,89	13.787,81	10.819,64
30/06/04	268.594,37		21.466,75	15%	3.223,01	4.021,98	11.464,77	15.486,75	12.263,74
30/09/04	403.696,54		32.295,88	15%	4.844,38	5.702,04	20.593,85	26.295,89	21.451,51
31/12/04	279.769,76		22.381,58	15%	3.357,24	4.331,47	12.050,09	16.381,56	13.024,32
31/03/05	366.340,92	292,86	29.600,13	15%	4.440,02	5.832,05	62,68	5.894,73	1.454,71
30/06/05	429.361,07	828,11	35.177,00	15%	5.276,55	6.954,99	-	6.954,99	1.678,44
30/09/05	441.183,20	8.803,89	44.098,55	15%	6.614,78	8.956,41	-	8.956,41	2.341,63
31/12/05	494.687,28	7.366,97	46.931,95	15%	7.039,79	10.107,72	25.298,51	35.406,23	28.366,44
31/03/06	461.538,14	9.089,27	46.012,32	15%	6.901,85	8.795,73	24.399,64	33.195,37	26.293,52

Quadro 12 - Valores a Recuperar de IRPJ

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa

1 - Período de Apuração: período correspondente ao faturamento da empresa e cálculo do IRPJ;

2 - Faturamento: receita auferida no período;

- 3 – Receita Financeira: receita financeira auferida no período correspondente a aplicações financeiras, juros SELIC etc..
- 4 – Base de Cálculo do IRPJ: faturamento multiplicado pelo percentual estabelecido pela Lei 9.249/95 acrescido da receita financeira, ou seja, item dois multiplicado por oito por cento somado ao item três.
- 5 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 6 – IRPJ Devido: base de Cálculo multiplicado pela alíquota (4 X 5);
- 7 – IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte no período;
- 8 – DARF Recolhido: valores arrecadados devido ao cálculo com percentual de prestadores de serviço em geral;
- 9 – Total de Créditos: IRRF somado aos DARF recolhidos;
- 10 – Valores a Recuperar: Total de Créditos menos o imposto a pagar.

A atualização dos valores a recuperar deve ser efetuada de acordo com o tipo de crédito, ou seja, para fins de compensação e atualização os valores pagos a maior devem ser separados dos valores retidos e não compensado agora chamados de saldo negativo de imposto de renda. A separação dos créditos se faz necessária para o preenchimento da declaração de compensação que não disponibiliza campos para preenchimento do valor integral do crédito sendo obrigatório uma declaração para cada tipo de crédito. Os créditos a compensar referente ao pagamento a maior de imposto de renda foram atualizados até 12/01/2007, data da primeira compensação efetuada pela empresa.

ATUALIZAÇÃO SALDO NEGATIVO IRPJ 12.01.2007				
PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITO	SELIC	ATUALIZAÇÃO	TOTAL
31/12/1999	R\$ 179,11	117,46%	R\$ 210,38	R\$ 389,49
31/12/2000	R\$ 3.694,05	101,46%	R\$ 3.747,98	R\$ 7.442,03
31/12/2001	R\$ 4.280,10	85,12%	R\$ 3.643,22	R\$ 7.923,32
31/12/2002	R\$ 2.790,18	67,02%	R\$ 1.869,98	R\$ 4.660,16
31/12/2003	R\$ 3.182,12	46,56%	R\$ 1.481,60	R\$ 4.663,72
31/12/2004	R\$ 3.055,61	31,31%	R\$ 956,71	R\$ 4.012,32
31/12/2005	R\$ 8.480,03	13,70%	R\$ 1.161,76	R\$ 9.641,79
Total	R\$ 25.661,20		R\$ 13.071,64	R\$ 38.732,84

Quadro 13 - Atualização do Saldo Negativo IRPJ

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Os créditos gerados pela compensação indevida e saldos de impostos retidos não compensados totalizaram R\$ 25.661,20 (vinte cinco mil seiscentos e sessenta e um reais e vinte centavos) sendo estes formados por saldos remanescentes do ano 1999 até 2005, e com a devida atualização (taxa SELIC desde o período de apuração até 12.01.2007) proporcionaram um acréscimo de R\$ 13.071,64 (treze mil setenta e um reais e sessenta e quatro centavos) nos valores a compensar referentes ao saldo negativo de imposto de renda totalizando (crédito inicial + atualização) R\$ 38.732,84 (trinta oito mil setecentos e trinta e dois reais e oitenta e quatro centavos) compensar.

Os valores referentes ao crédito do saldo negativo ainda podem sofrer atualizações, pois como para a compensação há separação dos créditos em pagamentos a maior e saldo negativo e a empresa optou em compensar primeiramente os créditos de pagamento a maior, quando for iniciada a compensação do saldo negativo este poderá ser atualizado até a data inicial da compensação.

ATUALIZAÇÃO SALDO IRPJ PGTO A MAIOR 12.01.2007				
PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITO	SELIC	ATUALIZAÇÃO	TOTAL
30/06/99	R\$ 2.634,24	126,35%	R\$ 3.328,36	R\$ 5.962,60
30/09/99	R\$ 2.092,26	121,91%	R\$ 2.550,67	R\$ 4.642,93
31/12/99	R\$ 1.451,88	117,46%	R\$ 1.705,38	R\$ 3.157,26
31/03/01	R\$ 8.454,25	97,99%	R\$ 8.284,32	R\$ 16.738,57
30/06/01	R\$ 10.736,03	93,88%	R\$ 10.078,98	R\$ 20.815,01
30/09/01	R\$ 12.359,67	89,43%	R\$ 11.053,25	R\$ 23.412,92
31/12/01	R\$ 7.555,46	85,12%	R\$ 6.431,21	R\$ 13.986,67
31/03/02	R\$ 12.254,48	81,02%	R\$ 9.928,58	R\$ 22.183,06
30/06/02	R\$ 15.148,94	76,74%	R\$ 11.625,30	R\$ 26.774,24
30/09/02	R\$ 14.403,67	72,27%	R\$ 10.409,53	R\$ 24.813,20
31/12/02	R\$ 8.661,84	67,02%	R\$ 5.805,17	R\$ 14.467,01
31/03/03	R\$ 15.867,91	61,54%	R\$ 9.765,11	R\$ 25.633,02
30/06/03	R\$ 20.885,03	55,63%	R\$ 11.618,34	R\$ 32.503,37
30/09/03	R\$ 17.052,61	50,54%	R\$ 8.618,39	R\$ 25.671,00
31/12/03	R\$ 12.322,16	46,56%	R\$ 5.737,20	R\$ 18.059,36
31/03/04	R\$ 10.819,63	42,92%	R\$ 4.643,79	R\$ 15.463,42
30/06/04	R\$ 12.263,74	39,17%	R\$ 4.803,71	R\$ 17.067,45
30/09/04	R\$ 21.451,50	35,42%	R\$ 7.598,12	R\$ 29.049,62
31/12/04	R\$ 9.968,71	31,31%	R\$ 3.121,20	R\$ 13.089,91
31/03/05	R\$ 1.454,69	27,15%	R\$ 394,95	R\$ 1.849,64
30/06/05	R\$ 1.678,44	22,55%	R\$ 378,49	R\$ 2.056,93
30/09/05	R\$ 2.341,61	17,98%	R\$ 421,02	R\$ 2.762,63
31/12/05	R\$ 19.886,41	13,70%	R\$ 2.724,44	R\$ 22.610,85
31/03/06	R\$ 26.293,52	10,05%	R\$ 2.642,50	R\$ 28.936,02
Total	R\$ 268.038,68		R\$ 143.668,01	R\$ 411.706,69

Quadro 14 – Atualização do Saldo do IRPJ pago a maior

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Conforme demonstrado pela tabela acima os valores correspondentes ao crédito de Imposto de Renda pago a maior no período de 30/06/1999 a 31/03/2006 totalizaram R\$ 411.706,69 (quatrocentos e onze mil setecentos e seis reais e sessenta e nove centavos), perfazendo R\$ 268.038,68 (duzentos e sessenta e oito mil trinta e oito reais e sessenta e oito centavos) referentes ao crédito original e R\$ 143.668,01 (cento e quarenta e três mil seiscentos e sessenta e oito reais e um centavo) referentes a atualização do saldo. A contadora responsável pela empresa optou por iniciar as compensações pelos créditos referentes ao IRPJ pago a maior, ou seja, optou por começar as compensações pelos R\$ 411.706,69 (quatrocentos e onze mil setecentos e seis reais e sessenta e nove centavos), devido ao maior volume de créditos.

Pode-se observar que a atualização dos créditos originais são responsáveis por um acréscimo significativo nos valores a compensar, porém estes valores devem ser apropriados contabilmente como receitas financeiras e serem incluídos na base de cálculo para fins de tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ou seja, o valor que for acrescido ao crédito original será utilizado para compensar os tributos mas também acarretará despesas por se tratar de uma receita financeira.

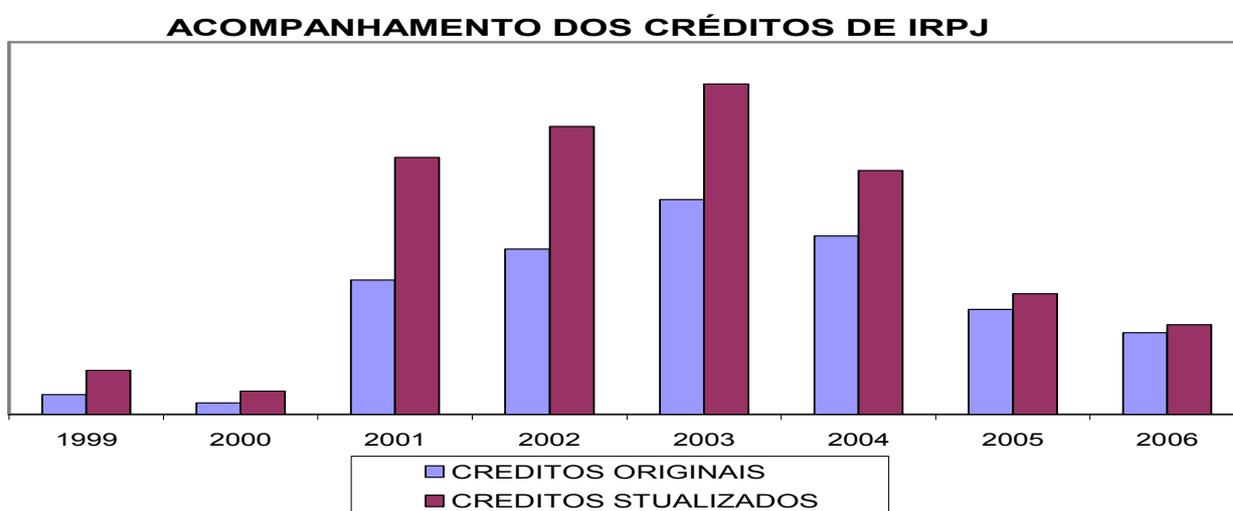


Gráfico 4 – Acompanhamento dos créditos de IRPJ

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Observando os dados apresentados no gráfico acima se pode concluir que a atualização dos créditos (taxa SELIC) corresponde a uma parcela importante no montante total dos créditos chegando a representar no ano de 2003 um acréscimo de 53,7% (cinquenta e três vírgula sete por cento) no total dos créditos.

Os valores totais referentes ao IRPJ recuperados com o processo de equiparação hospitalar totalizaram R\$ 450.439,52 (quatrocentos e cinquenta mil quatrocentos e trinta e nove reais e cinquenta e dois centavos) sendo R\$ 293.699,88 (duzentos e noventa e três mil seiscentos e noventa e nove reais e oitenta e oito centavos) provenientes de créditos originais (saldo negativo + pagamento a maior) e R\$ 156.739,64 (cento e cinquenta e seis mil setecentos e trinta e nove reais e sessenta e quatro centavos) referentes a atualização dos saldos a compensar até 12.01.2007.

3.5.2 Valores a recuperar Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

De forma idêntica ao IRPJ os créditos da CSLL são formados por pagamentos a maior referente ao recolhimento do tributo com alíquota superior à devida, porém, não possuem saldo negativo a compensar visto que o valor a recolher da contribuição com base de cálculo de serviços equiparados a hospitais é 1,08% (um vírgula zero oito por cento) sobre o faturamento da empresa (12% doze por cento X 9% nove por cento) e as retenções são efetuadas utilizando 1% (um por cento) do faturamento, desta forma não haverá saldo de contribuição social retido na fonte e não compensada.

Os valores a recuperar de CSLL abrangem o período de setembro de 2003 a março de 2006, pois antes de referida data a base de cálculo da CSLL era 12% (doze por cento) para as empresas prestadoras de serviço. Após regulamentação da Lei nº. 10.684/2003 que elevou a base de cálculo da CSLL de 12% (doze por cento) para 32% (trinta e dois por cento) é que houve recolhimento a maior, portanto só se constituiu direito ao crédito após a instituição de referida Lei.

Os valores a recuperar foram encontrados através do cálculo do imposto devido com base de cálculo já reduzida, com posterior confrontação com os valores retidos e compensados, assim como com os valores recolhidos nos Documentos de Arrecadação das Receitas Federais (DARF), sendo que as informações foram obtidas através dos livros fiscais da empresa e declarações entregues a RFB Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declaração dos Débitos e Créditos Tributários Federais e (DCTF) de todo o período abrangido.

1 - PERÍODO DE APURAÇÃO	2 - FATURAMENTO	3 - RECEITA FINANCEIRA	4 - BASE DE CÁLCULO	5 - ALÍQUOTA	6 - CSLL DEVEDO	7 - CSRF	8 - DARF RECOLHIDO	9 - TOTAL CRÉDITOS	10 - VALORES A RECUPERAR
30/09/03	339.008,93		40.681,07	9%	3.661,30		5.655,26	5.655,26	2.193,96
31/12/03	316.239,48		37.948,74	9%	3.415,39		9.107,70	9.107,70	5.662,31
31/03/04	247.347,52		29.681,70	9%	2.671,35	1.557,23	5.566,37	7.123,60	4.452,25
30/06/04	268.594,37		32.230,12	9%	2.900,71	2.633,84	5.101,39	7.735,23	4.834,52
30/09/04	403.698,54		48.443,82	9%	4.359,94	3.665,81	7.960,73	11.626,54	7.266,60
31/12/04	279.769,76		33.572,37	9%	3.021,51	2.604,67	5.452,69	8.057,36	5.035,85
31/03/05	366.340,92	292,86	44.253,77	9%	3.982,84	3.392,83	590,03	3.982,86	0,00
30/06/05	429.361,07	828,11	52.351,44	9%	4.711,63	4.312,76	398,86	4.711,62	0,00
30/09/05	441.183,20	8.803,89	61.745,87	9%	5.557,13	4.349,54	1.207,60	5.557,14	0,00
31/12/05	494.687,28	7.355,97	66.719,44	9%	6.004,75	4.511,08	10.392,76	14.903,84	8.889,09
31/03/06	461.538,14	9.089,27	64.473,85	9%	5.802,65	4.454,90	9.655,83	14.110,33	8.307,68

Quadro 15 – Valores a Recuperar de CSLL

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados fornecidos pela empresa.

- 1 – Período de Apuração: período correspondente ao faturamento da empresa e cálculo da CSLL;
- 2 – Faturamento: receita auferida no período;
- 3 – Receita Financeira: receita financeira auferida no período correspondente a aplicações financeiras, juros SELIC etc..
- 4 – Base de Cálculo do IRPJ: faturamento multiplicado pelo percentual estabelecido pela Lei nº. 9.249/95 acrescido da receita financeira, ou seja, item dois multiplicado por doze por cento somado ao item três.
- 5 – Alíquota: percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a Lei nº. 9.249/95;
- 6 – IRPJ Devido: base de cálculo multiplicado pela alíquota (4 X 5);
- 7 – CSRF: Contribuição Social Retida na Fonte no período;
- 8 – DARF Recolhido: valores arrecadados devido ao cálculo com percentual de prestadores de serviço em geral;

9 – Total de Créditos: CSRF somado aos DARF recolhidos;

10 – Valores a Recuperar: total de créditos menos a CSLL devida.

Após o deferimento do processo que equiparou os serviços da Clínica Oncológica Ltda. aos hospitalares, para que os créditos pudessem ser compensados foi necessário encaminhar para a RFB uma cópia do processo, uma planilha contendo os valores dos créditos já demonstrando a atualização pela SELIC e a solicitação de liberação dos créditos. Segundo informações do atendimento da RFB (Plantão Jurídico), quando as Per Dcomps (declarações de compensação) forem entregues a RFB, os valores compensados serão comparados com os constantes no processo entregue a RFB assim como com as informações contidas nas declarações (DIPJ, DCTF).

Para atender as solicitações da RFB os créditos referente a CSLL foram atualizados e encaminhados a mesma, contudo, as compensações deste crédito ainda não foram iniciadas, o que irá acarretar em uma nova atualização, ou seja, os valores deverão ser atualizados até a data do início das compensações.

ATUALIZAÇÃO SALDO CSLL PGTO A MAIOR 12.01.2007					
PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITO	SELIC	ATUALIZAÇÃO	TOTAL	
30/09/03	R\$ 2.193,94	50,54%	R\$ 1.108,82	R\$ 3.302,76	
31/12/03	R\$ 5.692,30	46,56%	R\$ 2.650,34	R\$ 8.342,64	
31/03/04	R\$ 4.452,24	42,92%	R\$ 1.910,90	R\$ 6.363,14	
30/06/04	R\$ 4.834,52	39,17%	R\$ 1.893,68	R\$ 6.728,20	
30/09/04	R\$ 7.266,59	35,42%	R\$ 2.573,82	R\$ 9.840,41	
31/12/04	R\$ 5.035,85	31,31%	R\$ 1.576,72	R\$ 6.612,57	
31/12/05	R\$ 8.899,09	13,70%	R\$ 1.219,18	R\$ 10.118,27	
31/03/06	R\$ 8.307,68	10,05%	R\$ 834,92	R\$ 9.142,61	
Total	R\$ 46.682,21		R\$ 13.768,38	R\$ 60.450,59	

Quadro 16 - Atualização do Saldo de CSLL a Compensar

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Assim como para o Imposto de Renda pessoa Jurídica, a atualização pela taxa SELIC dos créditos a compensar de CSLL constitui um importante elemento na formação do total de créditos até a data do início das compensações, representando 29,5% (vinte nove vírgula cinco por cento) do total de créditos a compensar. Observando a tabela acima se verifica que os créditos a compensar foram formados por R\$ 46.682,21 (quarenta e seis mil seiscientos e oitenta e dois reais e vinte e um centavos) e de créditos originais (CSLL pago a maior) e R\$ 13.768,38 (treze mil setecentos e sessenta e oito reais e trinta e oito centavos) referente à

atualização totalizando R\$ 60.450,59 (sessenta mil quatrocentos e cinquenta reais e cinquenta e nove centavos) de créditos a compensar até 12.01.2007.

Além dos créditos a recuperar referente ao pagamento a maior a Clínica Oncológica Ltda. ainda recuperou os valores referentes aos depósitos judiciais que efetuou durante o ano de 2005 quando iniciou o processo de equiparação dos seus serviços prestados aos serviços hospitalares.

3.5.3 Valores a recuperar Depósito Judicial

Ao iniciar o processo de equiparação dos serviços aos hospitalares a Clínica Oncológica Ltda. decidiu, em conjunto com os advogados e contadores, efetuar o recolhimento do IRPJ e CSLL da seguinte forma: o valor dos tributos referente à utilização da base de cálculo de serviços hospitalares seria recolhido de forma normal, ou seja, utilizando as guias e códigos estabelecidos pela Receita Federal (2089 para o IRPJ e 2372 para a CSLL) enquanto o valor da diferença (tributação normal – tributação equiparada) seria depositado judicialmente, ou seja, os valores referentes a diferença da utilização da base de cálculo seria depositado em conta específica aguardando o resultado do processo. Em caso de indeferimento do processo os valores depositados seriam repassados a União e em caso de deferimento, como ocorreu, os depósitos são atualizados pela taxa SELIC e devolvidos a empresa depositante.

DEPÓSITOS JUDICIAIS IRPJ				
PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITO	SELIC	ATUALIZAÇÃO	TOTAL
31/3/2005	17.485,78	31,09%	5.436,33	22.922,11
30/6/2005	21.600,92	26,49%	5.722,08	27.323,00
30/9/2005	22.539,24	21,92%	4.940,60	27.479,84
Total	R\$ 61.625,94	-	R\$ 16.099,01	R\$ 77.724,95
DEPOSITOS JUDICIAIS CSLL				
31/3/2005	6.596,53	31,09%	2.050,86	8.647,39
30/6/2005	7.728,51	26,49%	2.047,28	9.775,79
30/9/2005	7.941,27	21,92%	1.740,73	9.682,00
Total	R\$ 22.266,31	-	R\$ 5.838,87	R\$ 28.105,18

Quadro 17 – Depósitos Judiciais de IRPJ e CSLL

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Como o depósito judicial foi efetuado apenas com os valores referentes a diferença de

base de cálculo, o valor depositado assim como a atualização foi integralmente repassado a empresa que por sua vez distribuiu aos sócios de acordo com a participação de cada um na sociedade.

Os créditos referentes ao processo de equiparação dos serviços aos hospitalares, permitiram que a empresa praticamente não recolhesse nenhum tributo durante o ano de 2007, pois conforme definido no processo o saldo dos créditos pode ser compensado com tributos de diferentes espécies, desta forma a empresa vem efetuado a compensação nos seguintes tributos: PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) (3280, 0561), ou seja, todos os tributos federais a que esta sujeita tendo que efetuar desembolso apenas para o recolhimento dos tributos municipais que não são abrangidos pelos créditos dos tributos federais.

A economia proporcionada pelo processo permitiu que a empresa beneficiada realizasse novos investimentos como, por exemplo, a reforma da clínica, novas aplicações financeiras, e maior disponibilidade para distribuição de lucros.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Esta monografia abordou as quatro formas de tributação existentes no país (Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado e Simples), destacando a modalidade de tributação do Lucro Presumido com o objetivo de verificar a possibilidade de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as clínicas médicas através da prestação de serviços hospitalares.

O estudo demonstrou ainda, que existem divergências quanto a definição de serviço hospitalar para fins de tributação e a existência de decisões judiciais divergentes para casos semelhantes sendo que o assunto torna-se mais complexo devido as constantes alterações na legislação tributária.

O estudo de caso apresentou a empresa Clínica Oncológica Ltda. que obteve judicialmente o direito de recolher o IRPJ e a CSLL com base nos percentuais determinados para os prestadores de serviços hospitalares, a economia de tributos ocorrida nos anos de 2006 e 2007 devido ao deferimento do processo e ainda os valores a recuperar abrangendo o período de 03/99 a 01/06 para o IRPJ e 07/03 a 01/06 para a CSLL gerados pela utilização dos percentuais de prestadores de serviço em geral que são superiores aos hospitalares.

Os resultados demonstram que apesar da Clínica Oncológica Ltda. não preencher todas as condições impostas pela legislação para ser considerada uma prestadora de serviço hospitalar, como por exemplo, ser uma sociedade empresária e não atender todas as especificações quanto a estrutura física os argumentos (existência de alvará e essência do serviço hospitalar) utilizados em sua defesa foram suficientes para a concessão do benefício fiscal.

Destaca-se que, de acordo com os resultados demonstrados no estudo de caso, a diferença em relação aos valores apresentados entre a tributação com os percentuais de serviços hospitalares em relação a tributação com os percentuais de serviços em geral são satisfatórios, já que a redução com IRPJ nos últimos três trimestres de 2007 representa uma economia 77,79% (setenta e sete vírgula setenta e nove por cento) do valor devido e para a CSLL contempla uma redução de 57,29% (cinquenta e sete vírgula vinte e nove por cento) do valor devido sendo que a redução seria superior se analisássemos o faturamento desconsiderando as receitas financeiras.

Respondendo a problemática da pesquisa, que consistia em conceituar serviço hospitalar diante das divergências da legislação, o embasamento teórico e o estudo de caso

demonstram que as constantes alterações na legislação que tratam do assunto ocorrem praticamente de forma anual dificultando o entendimento de conceito hospitalar sendo que este é definido atualmente pela IN 791/07 como sendo os serviços realizados em estabelecimentos que possuam estrutura hospitalar, incluindo atendimento de emergência, internação, atendimento 24 horas entre outras exigências.

A atual legislação não leva em consideração a essência do serviço prestado para a definição de serviço hospitalar ao exigir que o estabelecimento possua estrutura hospitalar com atendimento 24 horas/dia e que seja uma sociedade constituída sob a forma empresária.

No entendimento da autora desta monografia para conceituar serviço hospitalar deve-se levar em consideração os seguintes fatores:

a) essência dos serviços prestados, ou seja, o serviço ofertado pela empresa não deve ser restrito apenas a consultas, mas sim disponibilizar todos os procedimentos ou grande parte dos que são realizados no hospital sendo restritos a especialidade da clínica.

b) os custos de manutenção dos serviços prestados devem ser superiores a 50% (cinquenta por cento) do faturamento da empresa, para justificar a redução dos tributos.

c) a obrigatoriedade de leitos e atendimento 24 horas é apenas para algumas especialidades médicas, como por exemplo, a cardiológica enquanto a oncológica e oftalmológica, por exemplo, que fazem o diagnóstico e ministram os tratamentos sendo que o paciente pode permanecer em casa, e em casos terminais ser transferido para o hospital (desde que este seja ressarcido pela empresa);

d) o espaço físico disponibilizado pela empresa deve oferecer condições de atendimento, locomoção e remoção de pacientes em caso de urgência, além de atender as condições exigidas pela vigilância sanitária.

Desta forma, a principal característica do serviço hospitalar é a abrangência do serviço prestado devendo incluir atendimento de emergência, consultas, exames, tratamento enfim boa parte dos procedimentos oferecidos pelo hospital dentro da especialidade que a clínica oferece sem desconsiderar os custos e o espaço físico.

A redução proporcionada pela equiparação dos serviços aos hospitalares representa 5,4% (cinco vírgula quatro por cento) do faturamento bruto da empresa, ou seja, conforme demonstrado no estudo de caso a redução é significativa totalizando R\$ 297.756,58 (duzentos e noventa e sete mil, setecentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e oito centavos) em menos de dois anos (abr/06 a dez/07), devendo a empresa analisar se os custos de adaptação a legislação oscilante é compensador ou não.

Para futuras monografias relacionadas ao tema deste estudo recomenda-se que seja

realizado uma análise dos custos de adaptação de uma clínica médica que presta serviços médicos não considerados hospitalares em relação a economia de tributos proporcionada pela equiparação dos seus serviços aos hospitalares e ainda um comparativo com os demais regimes de tributação para que seja apontado a situação mais benéfica a empresa. Pode-se ainda relacionar as decisões judiciais divergentes e proporcionar uma análise dos motivos que resultaram nas decisões diferenciadas.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Luiz Gilberto. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial.**

Disponível em:

http://www.fenacon.org.br/fenacon_informativos/tributario/tributario25022002.htm. Acesso em: 17 mai 2008.

BRASIL. Receita Federal do. **Ato Declaratório Interpretativo nº. 18, de 23 de outubro de 2003.** Dispõe sobre a abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosInterpretativos/2003/SRF/ADISRF018.htm>. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Ato Declaratório Interpretativo nº. 19, de 7 de dezembro de 2007.** Dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/AtosInterpretativos/2007/ADIRFB019.htm>. Acesso em: 16 mar /2008.

_____. **Carga Tributária no Brasil 2006.** Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Código tributário nacional.** Lei nº. 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 20 mar 2008.

_____. **Constituição Federal de 1988.** São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1988.

_____. **Decreto Lei nº. 406.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências: Disponível em:

http://www.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Diversos/DL_406.htm. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Despacho Decisório Processo nº 11516.003350/2006-38.** Brasília, 2006.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 104, de 24 de agosto de 1998.** Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Alterada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. 1998. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in10498.htm>: Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 230, de 25 de outubro de 2002.** Dispõe sobre a consulta acerca da interpretação da legislação tributária e da classificação de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revogada pela IN RFB nº 569, de 19 de setembro

de 2005. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2302002.htm>. Acesso em 16 mar 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 306, de 12 de março de 2003**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Revogada pela IN SRF 480, de 15 de dezembro de 2004. 2003. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2003/in3062003.htm>. Acesso em: 20 mar 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 480, de 15 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Alterada pela IN SRF nº. 539, de 25 de abril de 2005. 2004. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2005/in5392005.htm>. Acesso em: 20 mai 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 539, de 25 abril de 2005**. Altera a Instrução Normativa SRF nº. 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2005/in5392005.htm>. Acesso em: 20 mai 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 791, de 10 de dezembro de 2007**. Altera o art. 27 e Anexo IV da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, e o Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7912007.htm>. Acesso em: 16 mai 2008.

_____. Superior Tribunal. **Recurso especial nº. 850.428 – SC (2006/0101189-9)**.

Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri.judi22.9.pdf>. Acesso em: 23 mai 2005.

_____. **Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.. Presidência da República, Casa Civil. 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 16 mai 2008.

_____. **Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs

9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Presidência da República, Casa Civil. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 16 mai 2008.

_____. **Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971.** Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L5764.htm>. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8981.htm>. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>. Acesso em: 19 mai 2008.

_____. **Lei nº. 9.317, de 05 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm> Acesso em 12 abr 2008.

_____. **Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L9430.htm>. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/19718.htm>. Acesso em: 16 mar 2008.

_____. **Lei Nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Presidência da República, Casa Civil. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9964.htm>. Acesso em 16 mar 2008.

_____. **Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Presidência da República, Casa Civil. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 mai 2008.

_____. **Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da

Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 20 mai 2008.

_____. **Lei nº. 11.196, de 21 de novembro de 2005.** [...] altera [...], as Leis nºs [...] 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm. Acesso em: 20 mai 2008.

_____. **Lucro Arbitrado.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2004/PergResp2004/pr671a702.htm>. Acesso em: 23 mai 2008.

_____. **Mandado de Segurança nº 2005.72.00.002698-4/SC.** Brasília, 2007.

_____. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.** Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1999. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>. Acesso em: 19 mai 2008.

_____. **Resolução – RDC nº. 189, de 18 de julho de 2003.** Dispõe sobre a regulamentação dos procedimentos de análise, avaliação e aprovação dos projetos físicos de estabelecimentos de saúde no Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, altera o Regulamento Técnico aprovado pela RDC nº. 50, de 21 de fevereiro de 2002 e dá outras providências. Disponível em: <http://e-legis.anvisa.gov.br/leisref/public/showAct.php?id=8052>. Acesso em: 23 mai 2008.

_____. **Resolução – RDC nº. 307, de 14 de novembro de 2002.** Altera a Resolução - RDC nº. 50 de 21 de fevereiro de 2002 que dispõe sobre o Regulamento Técnico para planejamento, programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde. Disponível em: <http://e-legis.anvisa.gov.br/leisref/public/showAct.php?id=8179>. Acesso em: 23 mai 2008.

_____. **Perguntas e repostas – pessoa jurídica – IRPJ – 2007.** Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=DIPJ2007-capitulo16-01>. Acesso em: 23 mai 2008..

_____. **Solução de Consulta nº 218, Processo nº 11516.001265/2006-35.** Brasília, 2006.

_____. **Solução de Divergência nº 11, de 21 de julho de 2003.** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publicacoes/Legislacao/ProcessoConsulta/2003/COSITSD/Julho/ECOSITSD2107200300011.htm>. Acesso em 19 mai 2008.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

CRUZ, C; RIBEIRO, U. **Metodologia científica: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Axcell Books do Brasil Editora, 2003.

DIREITO Constitucional – Classificação das Constituições. Disponível em: <http://www.advocaciaassociada.com.br/informacoes.asp?IdSiteAdv=2803&action=exibir&idnfo=1805>. Acesso em: 17 mai 2008.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Fato_gerador. Acesso em: 23 mai 2008.

FONSECA, André Luiz Filo-Creão G. da. **Há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária?** Disponível em: http://www.nead.unama.br/site/bibdigital/pdf/artigos_revistas/82.pdf. Acesso em 17 mai 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hirosahi; HIGUCHI; Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**. 31. ed. São Paulo: Ir Publicações Ltda, 2006.

_____, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hirosahi; HIGUCHI; Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**. 32. ed. São Paulo: Ir Publicações Ltda, 2007.

JUSTIÇA. Superior Tribunal. **STJ: Informativo Jurisprudencial de 5 a 9 de março de 2007**. Disponível em: <http://gazetajuridica.com.br/index.php/2007/03/23/stj-informativo-jurisprudencial-de-5-a-9-de-marco-de-2007/>. Acesso em: 23 mai 2005.

LATORRACA, Nilton. **Imposto de renda das empresas**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LINTZ, Alexandre; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 3 ed. São Paulo Dialética, 1998.

MELO, Omar Augusto Leite. **Abrangência do conceito de “serviço hospitalar”, para fins tributários**. Revista Dialética do Direito Tributário nº. 107. São Paulo: Oliveira Rocha, 2004.

OLIVEIRA, Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional Comentários: Doutrina Jurisprudência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva 2003;

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Manual de contabilidade tributaria**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PIMENTA, Dalmar. **Planejamento Tributário**. Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=4242>. Acesso em: 22 mar 2008.

PADRE, Taís Santos. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 2005. Disponível em: <http://www.advogado.adv.br/estudantesdireito/unime/taissantospadre/mandadodeseguranca>. Acesso em: 17 mai 2008.

PROCESSO. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Processo_%28direito%29. Acesso em 17 mai 2008;

Raupp, Fabiano Maury e Bueren, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável as Ciências Sociais. Beuren, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, S.A. 2003. Cap.3, p. 76-97.

SANITÁRIA, Agência Nacional de Vigilância. **Resolução – RDC nº. 50, de 21 de fevereiro de 2002**. Dispõe sobre o Regulamento Técnico para planejamento, programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde. Disponível em: http://www.anvisa.gov.br/legis/resol/2002/50_02rdc.pdf. Acesso em: 23 mai 2008.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Exercício da profissão legalmente regulamentada**. 2007. Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=3342>. Acesso em 23 mai 2008.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPA). Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf>. Acesso em: 01 jul 2007.

VARSAÑO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim; RAIMUNDO, Julio César Maciel. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPA). Rio de Janeiro, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf>. Acesso em: 17 mai 2008.

VASCONSELOS, Nanci Pereira de. **Manual para edição de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: N. P. de Vasconselos, 2002.

VLASMANN, Petrus. **Aspectos de retenção mmeumônica e do conhecimento**. Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 1988. (Apontamento da palestra proferida por Petrus Vlasman para professores universitários).

VITAGLIANO, José Arnaldo. Coisa julgada e ação anulatória. 2002. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4206&p=2>. Acesso em: 17 mai 2008.

ZANON, André Santos. **Inexistência de hierarquia entre Lei Complementar e Lei**

Ordinária. 2000. Grupos de Estudos Tributários. Disponível em:
http://br.geocities.com/get_es/get_es/artigos/leicomp_zanon.htm. Acesso em: 17 mai 2008.

ANEXOS

1) Lei 9.249/95 Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

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:

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:

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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

2) Instrução Normativa da SRF nº 306, de 12 de março de 2003: Dispõe sobre a retenção de

tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal.

[Revogada pela IN SRF 480, de 15 de dezembro de 2004](#)

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº. 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

I - realização de ações básicas de saúde, compreendendo as seguintes atividades:

- a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;
- b) vigilância epidemiológica por meio de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;
- c) ações de educação para a saúde, mediante palestras, demonstrações e treinamento in loco, campanhas, etc.;
- d) orientar as ações em saneamento básico por meio de instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, dejetos e lixo;
- e) vigilância nutricional por meio das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;
- f) vigilância sanitária, por meio de fiscalização e controle que garantam a qualidade aos produtos, serviços e do meio ambiente.

II - prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

- a) recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;
- b) realizar procedimentos de enfermagem;
- c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;
- d) recepcionar, transferir e preparar pacientes;
- e) assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;
- f) executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

- g) emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;
- h) proporcionar cuidados pós-anestésicos;
- i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

III - prestação de atendimento imediato de assistência à saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade):

triagem para os atendimentos;

prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

fazer higienização do paciente;

realizar procedimentos de enfermagem;

realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;

manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

b) nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco (urgência de alta complexidade):

prestar o primeiro atendimento ao paciente;

prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

fazer higienização do paciente;

realizar procedimentos de enfermagem;

realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;

manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

IV - prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação, compreendendo as seguintes atividades:

a. internação de pacientes adultos e infantis:

proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;

executar e registrar a assistência médica diária;

executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);

prestar assistência psicológica e social;

realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional;

prestar assistência pedagógica infantil (de 1º grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.

b. internação de recém-nascido até 28 dias:

1. proporcionar condições de internar recém-nascidos normais patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;
2. executar e registrar a assistência médica diária;
3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;
4. prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;
5. executar o controle de entrada e saída de recém-nascido.

c. internação de pacientes em regime de terapia intensiva:

1. proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais e coletivos, conforme grau de risco (intensiva ou semi-intensiva), faixa etária, patologia e requisitos de privacidade;
2. executar e registrar assistência médica intensiva;
3. executar e registrar assistência de enfermagem intensiva;
4. prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens e terapêutico durante 24 horas;
5. manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;
6. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;
7. manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida.

d. internação de pacientes queimados:

1. proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;
2. executar e registrar a assistência médica ininterrupta;
3. executar e registrar a assistência de enfermagem ininterrupta;
4. dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;
5. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos executar procedimentos anestésicos;
6. prestar apoio terapêutico cirúrgicos, como rotina de tratamento (vide alínea "f", inciso V);
7. prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagem ininterrupto;
8. manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterrupta;
9. prestar assistência nutricional de alimentação e de hidratação dos pacientes;
10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

patologia clínica;

imagenologia;

métodos gráficos;

anatomia patológica;

desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;

realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:

recepcionar e transferir pacientes;

assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;

executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;

proporcionar cuidados pós-anestésicos;

garantir o apoio diagnóstico necessário.

g. realização de partos normais e cirúrgicos;

h. desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;

i. desenvolvimento de atividades hemoterápicas;

j. desenvolvimento de atividades de radioterapia;

k. desenvolvimento de atividades de quimioterapia;

l. desenvolvimento de atividades de diálise;

m. desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano.

§ 1º Será devida a retenção do imposto de renda e das contribuições, no percentual total de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código 6147:

I - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares, de que trata o caput deste artigo;

II - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), de que tratam o subitem 1.1, II do [Anexo II](#) da Portaria GM nº 814, de 1º de junho de 2001, do Ministério da Saúde;

III - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", de que tratam o subitem 1.1, II do [Anexo II](#) da Portaria GM nº 814, de 2001, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte

avanzado de vida.

§ 2º Será devida a reteno do imposto de renda e das contribuoes, no percentual total de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código 6190:

I - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", de que tratam o subitem 1.1, II do [Anexo II](#) da Portaria GM n 814, de 2001, que não possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avanzado de vida;

II - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras dos demais serviços médicos não compreendidos nos incisos I a V do caput deste artigo.

Instruo Normativa da Receita Federal do Brasil n 791 de 10 de dezembro de 2007. Altera o art. 27 e Anexo IV da [Instruo Normativa SRF n 480, de 15 de dezembro de 2004](#), e o Anexo I da [Instruo Normativa SRF n 459, de 18 de outubro de 2004](#).

Art. 1 O art. 27 da [Instruo Normativa SRF n 480, de 15 de dezembro de 2004](#), passa a vigorar com a seguinte alterao:

"Art. 27. Para os fins previstos nesta Instruo Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinada a atender a interno de pacientes, garantir 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 observao e acompanhamento dos casos.

Pargrafonico. São também considerados serviços hospitalares, para os fins desta Instruo Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pr-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avanzado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avanzado de vida." (NR)

Art. 2 O Anexo IV da [Instruo Normativa SRF n 480, de 2004](#), fica substituído pelo [Anexo IV](#) constante desta Instruo Normativa.

Art. 3º O Anexo I da [Instrução Normativa SRF nº 459, 18 de outubro de 2004](#), fica substituído pelo [Anexo I](#) constante desta Instrução Normativa.