

REVISTA  
**TRIBUTÁRIA**  
E DE FINANÇAS PÚBLICAS  
**RTrib**

ANO 21 • 113 • NOVEMBRO-DEZEMBRO • 2013

COORDENAÇÃO:  
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

PUBLICAÇÃO OFICIAL



THOMSON REUTERS  
**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**

## DO DIREITO DAS CLÍNICAS ODONTOLÓGICAS À TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA

**CLÁUDIO TESSARI**

Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUC-RS. Mestrando em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter *Laureate International Universities*. Professor do curso de Pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUC-RS. Sócio do IET – Instituto de Estudos Tributários. Advogado.

**FERNANDA FERREIRA DE ARAÚJO**

Pós-graduada em Direito Tributário pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos. Advogada.

**VITOR SPERB XAVIER**

Pós-graduando em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUC-RS. Contador.

### ÁREA DO DIREITO: Tributário

**RESUMO:** As clínicas odontológicas, organizadas sob a forma de sociedade empresária e que atendam às normas previstas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, que prestam serviços ligados à área da saúde, tais como consultas odontológicas, procedimentos pré-anestésicos e cuidados pós-anestésicos, dentro de uma estrutura condizente para a execução dessas atividades, enquadram-se na conceituação de serviços hospitalares e, portanto, fazem jus à tributação do IRPJ e CSLL sob a base de cálculo reduzida, direito este que vem sendo reconhecido pelo Poder Judiciário.

**PALAVRAS-CHAVE:** Clínicas odontológicas – Sociedade empresária – Tributação do IRPJ e CSLL – Base de cálculo reduzida.

**ABSTRACT:** The dental clinics, organized in the form of business company and that meet the standards set by the National Agency of Sanitary Surveillance – Anvisa who provide services related to health, such as dental visits, procedures pre-anesthetic and post-anesthesia care within a consistent framework for the implementation of these activities fell into the conceptualization of health services and therefore are entitled to tax the income tax and social under reduced rate, a right that has been recognized by the judiciary.

**KEYWORDS:** Dental clinics-Company – Entrepreneur – Taxation of IRPJ and CSLL – Reduced calculation Base.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução – 2. Da legislação pertinente à matéria – 3. Da conceituação de serviços hospitalares e o enquadramento das clínicas odontológicas organizadas sob a forma de sociedade empresária, que atendam às normas da Anvisa – 4. Da jurisprudência pátria acerca do tema – 5. Conclusões – 6. Referências bibliográficas – 7. Anexo.

## 1. INTRODUÇÃO

Nos termos dos arts. 15 e 20 da Lei 9.249/1995, as clínicas odontológicas, assim como as prestadoras de serviços em geral, na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, na forma presumida, sujeitam-se à alíquota no percentual de 32%, diferentemente das prestadoras de serviços hospitalares, às quais a legislação concede tratamento diferenciado, o que se verifica pelo teor da mesma legislação, que adiante será transcrita.

Na prestação de serviços hospitalares, o percentual de presunção sobre a base de cálculo é de 8% no tocante ao imposto de renda e de 12% no que concerne à contribuição social sobre o lucro líquido.

Ocorre que, muitas clínicas que prestam serviços relacionados à saúde, como, notadamente, as clínicas odontológicas, têm suas atividades passíveis de serem enquadradas no conceito de “serviços hospitalares”, podendo obter significativa redução na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob uma alíquota mais favorecida.

Tal assertiva vem sendo reconhecida pelo Poder Judiciário, o que será comprovado pelos precedentes que, neste trabalho, serão transcritos.

Diante disso, no estudo aqui proposto, abordaremos a legislação pertinente à questão; a conceituação aplicável a serviços hospitalares; o enquadramento, nestes, das atividades realizadas pelas clínicas odontológicas; e, por fim, o atual posicionamento da jurisprudência pátria a respeito do tema em questão.

## 2. DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE À MATÉRIA

Pelo regime contábil de apuração do lucro na forma presumida, para o recolhimento do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, as empresas prestadoras de serviços em geral obedecem à regra específica disciplinada na alínea *a* do inc. III do § 1.º do referido art. 15 da Lei 9.249/1995, conforme segue:

“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 n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1.º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

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

a) *prestação de serviços em geral*, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Redação dada pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008” (grifou-se).

Como se verifica pelo teor do dispositivo supratranscrito, para as sociedades prestadoras de serviços, de um modo geral, a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, equivalerá a 32% da receita bruta, diferentemente do caso em que ocorrer a prestação de “serviços hospitalares”, ocasião em que se aplicará a regra geral prevista no *caput* do art. 15 – também acima mencionada – incidindo, nesse particular, o percentual de 8%, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Até a competência de agosto de 2003, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, consoante a redação antiga do art. 20 da Lei 9.249/1995,<sup>1</sup> para as sociedades que apurassem lucro presumido, correspondia a 12% da receita bruta.

Com a vigência da Lei 10.684/2003, foi dada nova redação ao art. 20 da Lei 9.249/1995 – mais precisamente a partir de 01.09.2003 –, e o percentual para a apuração da base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro na forma presumida, que se enquadram na previsão da alínea *a* do inc. III do § 1.º do art. 15 da Lei 9.249/1995 (prestadoras de serviços em geral, exceto – “serviços hospitalares”) elevou-se para 32% da receita bruta, conforme segue:

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, *corresponderá a doze por cento da receita bruta*, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se referem o inciso III do § 1.º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.”

---

1. Redação anterior do art. 20 – “A partir de 1.º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário”.

### 3. DA CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E O ENQUADRAMENTO DAS CLÍNICAS ODONTOLÓGICAS ORGANIZADAS SOB A FORMA DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA, QUE ATENDAM ÀS NORMAS DA ANVISA

Como a questão da conceituação de “serviços hospitalares” tem sido alvo de inúmeros debates nos últimos anos, a Receita Federal do Brasil, por meio de diversos atos normativos, trouxe várias “nuances” nesse sentido. Isso se deve ao fato de que a Lei 9.249/1995 não especificou quais os serviços considerados hospitalares, para os efeitos de apuração da base de cálculo mais favorecida do IRPJ e da CSLL.

Em 12.03.2003, a Secretaria da Receita Federal, objetivando dar maior clareza na identificação e interpretação dos serviços considerados ‘hospitalares’, para os fins previstos na Lei 9.249/1995, expediu a IN 306, que, em seu art. 23, estabeleceu:

“Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1.º, inciso III, alínea a, da Lei n. 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 CM n. 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:*

(...)

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

(...)

c) *proceder à consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;*

(...)

e) *assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;*

(...)

h) *proporcionar cuidados pós-anestésicos. (...)*” (grifou-se).

Conforme pode se depreender da leitura da previsão supramencionada, as clínicas (pessoas jurídicas) que prestam serviços ligados à área da saúde, tais como consultas odontológicas, procedimentos pré-anestésicos e cuidados pós-anestésicos, dentro de uma estrutura condizente para a execução dessas ativi-

dades, enquadravam-se na conceituação de serviços hospitalares e, portanto, faziam jus à tributação do IRPJ e CSLL sob alíquota reduzida.

A Receita Federal do Brasil, diante do teor da referida instrução – e ante a evidente diminuição no valor da arrecadação de IRPJ e CSLL –, haja vista que um maior número de pessoas jurídicas, prestadoras de serviços hospitalares, passariam a recolher o IRPJ e a CSLL com bases de cálculo mais favorecidas (8% e 12%, ao invés de 32%), exarou o Ato Declaratório Interpretativo 18/2003:

“Art. 1.º Para fins do disposto no art. 15, § 1.º, III, a, da Lei n. 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.*”

“Art. 2.º Para fins do disposto no art. 1.º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, *não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:*

I – *prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou*

II – *referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.*

Parágrafo único – Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o *caput* referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.”

Pelo teor do ato declaratório acima transcrito, se a receita tributável tivesse origem em uma atividade empresarial, a base de incidência seria reduzida, ao passo que, se o “rendimento” fosse decorrente de trabalho intelectual e pessoal, a base da tributação seria a mesma aplicável às prestadoras de serviços em geral.

Ocorre que, a pretexto de “interpretar” a IN/SRF 306/2003, o Ato Declaratório 18/2003 criou, ilegalmente, verdadeiras condições para que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares “se enquadrassem” na regra autorizativa da utilização da base de cálculo do IRPJ/CSLL mais favorecida.

No ano de 2004, com a edição da IN 480, restou revogada a instrução 306 e, conseqüentemente, esvaziaram-se os efeitos do ato declaratório antes referido. Posteriormente, a IN 480 foi alterada pela 539 e, esta, pela IN/RFB 791/2007. Oportuno mencionar, ainda, o Ato Declaratório Interpretativo 19, de 07.12.2007, que, ao dispor sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, trouxe a seguinte redação:

“Artigo único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1.º, inciso III, alínea ‘a’, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir 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.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados 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’), bem como os 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 avançado de vida.”

A Receita Federal do Brasil, prosseguindo com as “incansáveis” alterações normativas, no intuito de conceituar “indevidamente” – ao arrepio da legalidade – o que podem ser considerados serviços hospitalares, emitiu a IN 1.234/2012, que revogou os três dispositivos normativos supraespecificados (IN 480/2004, 539/2005 e 791/2007), e assim previu:

(...)

“Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, 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 humano, durante 24 (vinte e quatro) horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I – prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulân-

cias de suporte avançado (Tipo 'D') ou em aeronave de suporte médico (Tipo 'E'); e

II – prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos 'A', 'B', 'C' e 'F', que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.”

Por essa Instrução Normativa de 2012, que atualmente vigora, a Receita Federal do Brasil tentou, sobremaneira, restringir quais serviços podem ser considerados hospitalares, agindo discricionariamente, haja vista inexistir lei instituidora desse critério jurídico. Não é crível admitir-se que prestam serviços hospitalares somente os estabelecimentos que estejam aptos à realização de cirurgias, partos e que disponibilizem atendimento de urgência por meio de UTIs móveis. A Lei ordinária não trouxe essa previsão, incluindo, na consideração como serviços hospitalares, por exemplo, as atividades de auxílio diagnóstico e terapia.

É de conhecimento geral que a área da saúde abrange um “leque” de atividades, dentre as quais, certamente, inclui-se a odontologia, desenvolvida por clínicas especializadas. Os serviços hospitalares não podem ser considerados, apenas e tão somente, aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares. Nas clínicas odontológicas, são realizados diagnósticos odontológicos, cirurgias – muitas vezes de urgência –, implantes e reconstituições, procedimentos estes realizados com material e estrutura em consonância com as normas da Anvisa.

Muitos são os estabelecimentos, que não hospitalares, que prestam serviços essenciais à saúde, notadamente a saúde bucal. No que diz respeito ao conceito de “estabelecimento de saúde”, está descrito, na Portaria 356/2002, do Ministério da Saúde, que aprova o “Glossário de Termos Comuns nos Serviços de Saúde do Mercosul”, conforme segue:

“29. Estabelecimento de saúde – nome genérico dado a qualquer local ou ambiente físico destinado à prestação de assistência sanitária a população em regime de internação e/ou não internação, qualquer que seja o nível de categorização.”

Oportuno referir que a Portaria 453/1998, da Vigilância Sanitária, estabelece as “Diretrizes de Proteção Radiológica em Radiodiagnóstico Médico e Odontológico”, nos seguintes termos:

“3.1 Nenhuma instalação pode ser construída, modificada, operada ou desativada, nenhum equipamento de radiognóstico pode ser vendido, operado, transferido de local, modificado e nenhuma prática com raios-x diagnósticos



pode ser executada sem que estejam de acordo com os requisitos estabelecidos neste Regulamento.

(...)

3.4 Nenhum serviço de radiodiagnóstico pode funcionar sem estar devidamente licenciado pela autoridade sanitária local.

3.5 O licenciamento de um serviço de radiodiagnóstico segue o seguinte processo:

a) Aprovação, sob os aspectos de proteção radiológica, do projeto básico de construção das instalações.

b) Emissão do alvará de funcionamento.”

Dentro de tais premissas, pode-se concluir que tanto uma clínica odontológica quanto um hospital necessitam de instalações adequadas para o desenvolvimento de suas atividades, ou seja, há de ser um local especificamente preparado, tudo com o intuito de garantir a segurança e a saúde dos pacientes e funcionários.

Ademais, a própria Lei 9.249/1995 confere o tratamento diferenciado à: prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia; patologia clínica; imagenologia; anatomia patológica e citopatologia; medicina nuclear e análises e patologias clínicas, não sendo justo, em afronta ao princípio da isonomia, que clínicas odontológicas, organizadas sob a forma de sociedade empresária e em observância às normas da Anvisa, sejam submetidas à tributação atribuídas às prestadoras de serviços em geral. Nesse particular, será demonstrada, no Anexo, a redução que representaria a tributação das clínicas odontológicas como se fossem estabelecimentos hospitalares.

Ressalta-se, por oportuno, que as normas emitidas pela Secretaria da Receita Federal limitam-se a complementar a legislação ordinária, em observância ao previsto no art. 100 do CTN, que preceitua: “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (...)”. Não podem estabelecer condições, limites que a lei ordinária não previu.

Não é demais referir que a Resolução do Conselho Federal de Odontologia 185/1993, de 26.04.1993, ao definir as normas para o funcionamento das entidades prestadoras de assistência odontológica, assim estabeleceu:

“Art. 76. O funcionamento de entidade prestadora de assistência odontológica obriga ao registro no Conselho Federal e à inscrição no Conselho Regional em cuja jurisdição esteja estabelecida ou exerça sua atividade.

§ 1.º Entende-se como entidades prestadoras de assistência odontológica, as clínicas dentárias ou odontológicas, policlínicas ou quaisquer outras entidades, estabelecidas ou organizadas, como firmas individuais ou sociedades, para a prestação de serviços odontológicos direta ou indiretamente. (...).”

Vale dizer, não existem razões a respaldar o não enquadramento das clínicas odontológicas – organizadas sob a forma de sociedade empresária e de acordo com as normas da Anvisa – à tributação favorecida aplicável a estabelecimentos hospitalares.

Para o enquadramento de determinada atividade na conceituação de serviço hospitalar, deve-se perquirir, essencialmente, se a sua finalidade é a proteção à saúde, pois, a tributação sob bases de cálculo reduzidas, torna possível o objetivo do art. 196 da CF/1988, que é o alcance da saúde por todos.

Referente à Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, a Portaria GM 1.884/1994, do Ministério da Saúde, no subitem 1.1 da parte II, capítulo 2, estabelece:

“Neste capítulo, são apresentadas as atribuições e atividades desenvolvidas nos diversos tipos de EAS. Procurou-se aqui, listar as atividades que são geradoras ou que caracterizam os ambientes. Estas são também as mais comumente encontradas nos diversos tipos de estabelecimentos. Embora o objetivo seja esgotar a listagem, esta é sempre passível de modificação, porque sempre será possível o surgimento e/ou transformação das atividades ou até mesmo das atribuições.

(...)

Atribuições de estabelecimentos assistenciais de saúde:

1. Realização de ações básicas de saúde – atenção à saúde, incluindo atividades de promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade.

2. Prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial – atendimento a pacientes externos, programados e continuado.

(...).”

A Portaria GM 1.884/1994 foi expressamente revogada pelo art. 1.º da Portaria 554/2002 do Ministério da Saúde. A Resolução RDC 50/2002 da Anvisa inseriu, na atribuição de estabelecimento de saúde, “A prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia”, e, no item 1.7, “Proceder à consulta médica, odontológica, psicológica, (...)”, ou seja, nas atividades de assistência à saúde, por certo, estão as odontológicas.

Em 2003, a Resolução RDC 189, de 18 de julho do referido ano, alterou a Resolução RDC 50/2002, estabelecendo:

“Art. 1.º Todos os projetos de arquitetura de estabelecimento 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.”

“Art. 2.º A Licença Sanitária de Funcionamento destinada a construções novas, áreas a serem ampliadas e/ou reformadas de estabelecimentos já existentes e dos anteriormente não destinados a estabelecimentos de saúde, de serviços de saúde públicos e privados fica condicionada ao cumprimento das disposições contidas nesta Resolução e na Resolução Anvisa RDC n. 50 de 21 de fevereiro de 2002. (...)”

#### 4. DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA ACERCA DO TEMA

Os Tribunais Regionais Federais e, bem assim, a Corte do STJ vêm decidindo favoravelmente à linha de argumentação aqui exposta. As clínicas odontológicas, como entidades prestadoras de serviços à saúde, devem fazer jus às alíquotas sobre a base de cálculo do IRPJ e CSLL mais favorecidas, para que, em tendo menos custos, possam oferecer, à população, serviços relacionados à saúde bucal com preços mais acessíveis, haja vista que inúmeras doenças iniciam-se pela boca.

Atente-se para o teor de recentes decisões proferidas pelo STJ:

“Processual civil. Constitucional. Tributário. Recurso especial. Ausência de violação ao art. 535 do CPC. Falta de prequestionamento. Súmula 282/STF. Lei 9.249/1995. IRPJ e CSLL com base de cálculo reduzida. Condição da prestadora de ‘serviços hospitalares’ após o advento da art. 29 da Lei 11.727/2008. Necessidade legal da constituição sob a forma de sociedade empresária.

(...)

3. Este STJ, em sede de recurso representativo da controvérsia (REsp. 1.116.399/BA, 1.ª Seção, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 28.10.2009) entendeu por *elastecer o conceito de ‘serviços hospitalares’ previsto no art. 15, § 1.º, III, a, da Lei 9.249/1995, para abranger também serviços não prestados no interior do estabelecimento hospitalar e que não impliquem em manutenção de estrutura para internação de pacientes.*

4. No entanto, para os fatos geradores ocorridos após a produção de efeitos do art. 29 da Lei 11.727/2008 (a partir de 01.01.2009 – art. 41, VI, da Lei 11.727/2008), devem ser prestigiadas as alterações efetuadas no art. 15, § 1.º, III, a, da Lei 9.249/1995, a saber: a exigência da constituição da prestadora de serviços sob a forma de sociedade empresária.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.”<sup>2</sup>

“Processual civil. Agravo regimental. Recurso especial. Cotejo analítico. Mitigação. Reexame do acervo probatório da causa.

Desnecessidade. Agravo regimental a que se nega provimento.

1. Hipótese em que as instâncias ordinárias entenderam que é necessária a comprovação da capacidade de internação de pacientes para o deferimento do benefício fiscal concernente à redução da base de cálculo do IRPJ, previsto no art. 15, § 1.º, III, a, da Lei 9.249/1995.

2. *A jurisprudência sedimentada nesta Corte, inclusive em sede de julgamento proferido pela sistemática instituída pelo art. 543-C, do CPC (recursos representativos de controvérsia), dispõe que o conceito de ‘serviços hospitalares’, previsto no art. 15, § 1.º, III, a, da Lei 9.249/1995, abrange também atividades não prestadas no interior do estabelecimento hospitalar e que não impliquem em manutenção de estrutura para internação de pacientes (REsp 1.116.399/BA, rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 24.02.2010).*

3. Considerando-se a notória divergência entre o entendimento adotado na origem e a jurisprudência consolidada nesta Corte, é possível a mitigação da exigência formal concernente ao cotejo analítico.

4. Na hipótese em que é possível extrair das decisões proferidas pelas instâncias ordinárias que o objeto social da contribuinte é a prestação de serviços médicos de natureza clínica e cirúrgica, nada obstante sem internação, é desnecessário o revolvimento do acervo probatório da causa para concluir que o entendimento adotado na origem vai de encontro com a jurisprudência consolidada nesta Corte.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.”<sup>3</sup>

Notadamente, há que se destacar o julgamento norteador das decisões acima referidas, proferido pela 1.ª Seção do STJ:

“Direito processual civil e tributário. Recurso especial. Violação aos arts. 535 e 468 do CPC. Vícios não configurados. Lei 9.249/1995. IRPJ e CSLL com base de cálculo reduzida. Definição da expressão ‘serviços hospitalares’. Interpretação objetiva. Desnecessidade de estrutura disponibilizada para inter-

2. REsp 1.369.763/RS, 2.ª T., j. 18.06.2013, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 24.06.2013.

3. AgRg no REsp 1.211.162/RJ, 2.ª T., j. 19.02.2013, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 26.02.2013.

nação. Entendimento recente da primeira seção. Recurso submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão 'serviços hospitalares' prevista na Lei 9.429/1995, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de 'serviços hospitalares' apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do REsp 951.251/PR, da relatoria do eminente Min. Castro Meira, a 1.<sup>a</sup> Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão 'serviços hospitalares', constante do art. 15, § 1.<sup>o</sup>, III, da Lei 9.249/1995, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que 'a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/1995, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares'.

3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares 'aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde', de sorte que, 'em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos'.

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/2008 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/1995 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2.<sup>o</sup> do art. 15 da Lei 9.249/1995.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (f.), atividade diretamente ligada à

promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Res. 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.”<sup>4</sup>

Especificamente com relação aos serviços na área de odontologia, o STJ também já se manifestou nos seguintes termos:

“Processual civil. IRPJ. Prestação de serviços hospitalares. Art. 15, § 1.º, III, *a*, da Lei 9.249/1995. *Redução da base de cálculo*. Natureza dos serviços prestados. *Irrelevância da estrutura física do contribuinte*. Precedente da 1.ª Seção: REsp 951.251/PR, Min. Castro Meira, DJe 03.06.2009. Recurso especial a que se dá parcial provimento.”<sup>5</sup>

No âmbito do TRF da 4.ª Região, há inúmeros precedentes favoráveis, dentre os quais se destacam:

“Tributário. Serviços hospitalares. IRPJ e CSLL. Alíquotas reduzidas. Natureza do serviço prestado. Critério-objetivo, independente da estrutura física do local de prestação do serviço. Lei 11.727/2008. Sociedade empresária. Limitação. Compensação. Possibilidade. Art. 170-A do CTN. (...) 2. O Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria atinente à aplicação de alíquotas reduzidas do IRPJ (8%) e da CSLL (12%) às receitas provenientes de serviços hospitalares. O critério eleito é de cunho objetivo e concerne à natureza do serviço que deve ser relacionado à promoção da saúde e ter custo diferenciado, excluídas, assim, as receitas decorrentes de simples consultas médicas e demais atividades administrativas. Assim, nos termos do precedente representativo da controvérsia, a concessão do benefício independe da estrutura física do local de prestação do serviço e se este possuiu, ou não, capacidade para internação de pacientes (REsp 1.116.399/BA, 1.ª Seção, rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 24.02.2010). 3. A Lei 11.727/2008 impôs alterações ao art. 15, § 1.º,

4. REsp 1.116.399/BA, 1.ª Seção, j. 28.10.2009, rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 24.02.2010.

5. REsp 996.082/PR, 1.ª T., j. 08.09.2009, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 21.09.2009.

III, a, da Lei 9.249/1995, que passaram a vigor a partir de 01.01.2009. Além do enquadramento da atividade como de natureza hospitalar, outros dois requisitos passaram a ser exigidos, a saber: i) estar constituída como sociedade empresária; ii) atender às normas da Anvisa. Ambos os requisitos foram preenchidos pela autora.(...).”<sup>6</sup>

“Tributário. Serviços hospitalares. IRPJ e CSLL. Alíquotas reduzidas. Natureza do serviço prestado. Critério objetivo, independente da estrutura física do local de prestação do serviço. Lei 11.727/2008. Sociedade empresária. Registro na Junta Comercial. (...) 2. O Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria atinente à aplicação de alíquotas reduzidas do IRPJ (8%) e da CSLL (12%) às receitas provenientes de serviços hospitalares. O critério eleito é de cunho objetivo e concerne à natureza do serviço que deve ser relacionado à promoção da saúde e ter custo diferenciado, excluídas, assim, as receitas decorrentes de simples consultas médicas e demais atividades administrativas. Assim, nos termos do precedente representativo da controvérsia, a concessão do benefício independe da estrutura física do local de prestação do serviço e se este possuiu, ou não, capacidade para internação de pacientes (REsp 1.116.399/BA, 1.ª Seção, rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 24.02.2010). 3. A Lei 11.727/2008 impôs alterações ao art. 15, § 1.º, III, a, da Lei 9.249/1995, que passaram a vigor a partir de 01.01.2009. Além do enquadramento da atividade como de natureza hospitalar, outros dois requisitos passaram a ser exigidos, a saber: i) estar constituída como sociedade empresária; ii) atender às normas da Anvisa. 4. As sociedades empresárias devem registradas no Registro Público das empresas Mercantis (Junta Comercial) do Estado em que se encontram estabelecidas. 5. Não é legítimo exigir que a empresa comprove atender às normas da Anvisa. Uma vez que está em exercício regular de sua atividade e detém o Alvará de funcionamento, há presunção relativa de que está adequada às regras da vigilância sanitária. Caberia, desta forma, ao Fisco trazer elementos que indiquem o descumprimento de tais regras. Precedentes desta Corte Regional.”<sup>7</sup>

Especificamente a clínicas odontológicas, o TRF da 4.ª Região também já se pronunciou em processo cuja decisão favorável transitou em julgado na própria segunda instância – estando o feito, atualmente arquivado – sendo proferida nos seguintes termos:

6. TRF-4.ª Reg., Apelação/Reexame necessário 5005629-97.2010.404.7200, 1.ª T., rel. p/ acórdão Jorge Antonio Maurique, D.E. 01.08.2013.

7. TRF-4.ª Reg., AC 5008933-30.2012.404.7202, 1.ª T., rel. p/ acórdão Jorge Antonio Maurique, D.E. 01.08.2013.

“Tributário. Processual civil. Prescrição. Mandado de segurança. IRPJ. CSLL. Lei 9.249/1995. Serviços hospitalares. Atividades voltadas à promoção da saúde. Definição. Conceito indeterminado. Compensação. (...) 2. A Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, § 1.º, III, a, da Lei 9.249/1995, na sua redação original, deve ser interpretado de forma objetiva, abrangendo as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência de estrutura para internação, excluídas somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios. 3. Conforme já decidiu o E. STJ: ‘Os serviços de diagnóstico odontológico e de cirurgias maxilofaciais demandam rotinas e procedimentos tipicamente hospitalares, além de espaço físico adequado para intervenções cirúrgicas e corpo técnico especializado, enquadrando-se no conceito de “atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana.” (REsp 799.854/PR, rel. Min. Castro Meira), sendo esse o caso dos autos. 4. Reconhecido o direito à compensação do indébito, nos termos estritos da Lei 9.430/1996, observado o disposto no art. 170-A do CTN acerca do trânsito em julgado da demanda.”<sup>8</sup>

O TRF da 1.ª Região é favorável à redução da alíquota da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não somente para os hospitais propriamente ditos:

“Tributário. Ação ordinária. Imposto de renda pessoa jurídica. Contribuição social sobre o lucro líquido. Prestação de serviços hospitalares. Lei 9.249/1995. Aplicação da alíquota reduzida. Possibilidade. 1. Está submetida à alíquota de 8% de IPRJ e 12% de CSLL, e não à de 32%, a sociedade cujos serviços se vinculam às atividades desenvolvidas nos hospitais, ainda quando prestadas fora de estabelecimento hospitalar, excluídas as simples consultas médicas. 2. A 1.ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.116.399/BA, sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), firmou o entendimento no sentido de que ‘devem ser considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, de sorte que, em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos’. 3. No caso dos autos, a empresa presta ‘serviços de ultrassonografias’, atividade que é diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo

8. TRF-4.ª Reg., Apelação/Reexame necessário 0005637-84.2009.404.7107, 2.ª T., rel. Vânia Hack de Almeida, D.E. 23.09.2010.



ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando à simples consultas médicas, motivo pelo qual, de acordo com a argumentação acima exposta, faz jus ao benefício em discussão – incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso do CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos hospitalares. Entretanto, como não houve apelação da parte autora, não há como se modificar a sentença, sob pena do *reformatio in pejus*. 4. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial desprovidas.”<sup>9</sup>

A Secretaria da Receita Federal, na maioria dos casos, lamentavelmente, permanece contrariando o que vem sendo pacificado pelo Poder Judiciário, respondendo a consultas da seguinte forma:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, não se aplica o percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente pela pessoa jurídica que preste serviços referentes à odontologia, realizada em clínicas odontológicas, uma vez que não são tipificados legalmente como serviços hospitalares.”<sup>10</sup>

Não obstante, oportuno, por fim, transcrever o teor da Solução de Consulta 37, de 09.05.2013, emitida pela Secretaria da Receita Federal, corroborando o exposto no presente estudo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

*Ementa:* Lucro presumido. Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do IRPJ. Prestação de serviços de reabilitação, por meio de fisioterapia e terapia ocupacional. Aplica-se o coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, para fins de determinação do lucro presumido relativo à atividade de prestação de serviços de reabilitação, por meio de fisioterapia e terapia ocupacional, visto constituírem subatividades pertinentes à atribuição dos estabelecimentos assistenciais de saúde consistente na prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, contanto que, cumulativamente, a prestadora desses serviços seja organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária, registrada na Junta Comercial, nos termos do Código Civil, e possua infraestrutura física conforme a Resolução de Diretoria Colegiada Anvisa n. 50, de 2002, cuja comprovação deve ser feita

9. AC 0025274-10.2005.4.01.3400/DF, rel. Des. federal Leomar Barros Amorim de Sousa, rel. Conv. Juiz federal Clodomir Sebastião Reis (conv.), 8.<sup>a</sup> T., e-DJF1 p. 675 de 12.07.2013.

10. Solução de Consulta 99, de 29.05.2012.

mediante alvará expedido pelo órgão de vigilância sanitária competente. Por outro lado, na hipótese de atividades diversificadas, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada uma delas.”

## 5. CONCLUSÕES

Como visto, a Lei 9.249/1995 estabelece, em seus arts. 15 e 20, a redução do percentual de incidência da alíquota de IRPJ (8%) e da CSLL (12%), sobre a receita bruta, para as atividades relacionadas à prestação de serviços hospitalares.

Para fazer jus à alíquota aplicável a serviços hospitalares, a alínea *a* do inc. III do § 1.º do art. 15, do diploma legal supramencionado, estabelece, além das atividades expressamente abrangidas pela tributação favorecida, mais duas condições: que a prestadora de serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e que atenda às normas prescritas pela Anvisa.

Embora a Secretaria da Receita Federal tenha emitido inúmeras instruções normativas a atos declaratórios, especificados no decorrer deste estudo, tais instrumentos normativos não podem inovar além do previsto em lei pelo legislador ordinário, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis. A Lei ordinária 9.249/1995 é de hierarquia superior, devendo pautar o benefício à alíquota reduzida sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as prestadoras de serviços hospitalares.

As clínicas odontológicas, organizadas sob a forma de sociedade empresária e que atendam às normas previstas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, não podem receber tratamento desigual em comparação, por exemplo, a uma sociedade que presta serviços de imagenologia, incluída na alínea *a* do inc. III do § 1.º do art. 15 da Lei 9.249/1995. Ambas necessitam de estrutura especializada para o pleno atendimento aos seus pacientes, são contribuintes de igual capacidade contributiva e que devem ser tributados da mesma forma, à luz do princípio da isonomia.

O STJ pacificou, por meio da análise do REsp 1.116.399/BA, representativo de controvérsia, que “para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão ‘serviços hospitalares’, constante do art. 15, § 1.º, III, da Lei 9.249/1995, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). (...)”. Tal orientação, como visto, vem sendo seguida pelos Tribunais pátrios, notadamente o da 4.ª Região.

As decisões proferidas pelo Poder Judiciário são ensinamentos que deveriam ser observados pelas autoridades fiscais, pois, para alcançar a previsão constitucional de que a saúde é um direito de todos e dever do Estado (art. 196), devem ser concedidas benesses, também, a clínicas odontológicas, haja vista que os serviços, por elas prestados, têm como finalidade precípua a preservação da saúde. Esse balizador deve, sempre, nortear a tributação.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- LACOMBE, Américo Masset. "Princípios constitucionais tributários". São Paulo: Malheiros, 1996.

## 7. ANEXO

Dados comparativos que demonstram a diferença na tributação das clínicas odontológicas pelo IRPJ e CSLL,<sup>11</sup> com a aplicação das alíquotas dos prestadores de serviços em geral e os percentuais atinentes a estabelecimentos hospitalares:

<i>Clínica odontológica PJ Tributação normal</i>		<i>Clínica odontológica PJ tributação reduzida (ação judicial)</i>	
Período	Faturamento	Período	Faturamento
1º Trimestre	180.000,00	1º Trimestre	180.000,00
2º Trimestre	200.000,00	2º Trimestre	200.000,00
3º Trimestre	190.000,00	3º Trimestre	190.000,00
4º Trimestre	210.000,00	4º Trimestre	210.000,00
Fat. Anual	780.000,00	Fat. Anual	780.000,00

11. Clínicas odontológicas optantes pelo Lucro Presumido – apuração trimestral.

*1.º Trimestre*

Base de cálculo para PIS/Cofins (100%) = R\$ 180.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (32%) = R\$ 57.600,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (32%) = R\$ 57.600,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	180.000,00	3	5.400,00	3,00
PIS	180.000,00	0,65	1.170,00	0,65
IRPJ	57.600,00	15	8.640,00	4,80
CSLL	57.600,00	9	5.184,00	2,88
<b>TOTAL</b>		<b>27,65</b>	<b>20.394,00</b>	<b>11,33</b>

*1º Trimestre*

Base de cálculo para PIS/COFINS (100%) = R\$ 180.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (8%) = R\$ 14.400,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (12%) = R\$ 21.600,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	180.000,00	3	5.400,00	3,00
PIS	180.000,00	0,65	1.170,00	0,65
IRPJ	14.400,00	15	2.160,00	1,20
CSLL	21.600,00	9	1.944,00	1,08
<b>TOTAL</b>		<b>27,65</b>	<b>10.674,00</b>	<b>5,93</b>

*2.º Trimestre*

Base de cálculo para PIS/Cofins (100%) = R\$ 200.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (32%) = R\$ 64.000,00

Base de cálculo para IRPJ Adicional (64.000,00 - 60.000,00) = R\$ 4.000,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (32%) = R\$ 64.000,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	200.000,00	3	6.000,00	3,00
PIS	200.000,00	0,65	1.300,00	0,65
IRPJ	64.000,00	15	9.600,00	4,80
IRPJ adicional	4.000,00	10	400,00	0,20
CSLL	64.000,00	9	5.760,00	2,88
<b>TOTAL</b>		<b>37,65</b>	<b>23.060,00</b>	<b>11,53</b>

IRPJ: 10% de adicional sobre o Lucro Presumido trimestral superior a R\$ 60.000,00

*2º Trimestre*

Base de cálculo para PIS/COFINS (100%) = R\$ 200.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (8%) = R\$ 16.000,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (12%) = R\$ 24.000,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	200.000,00	3	6.000,00	3,00
PIS	200.000,00	0,65	1.300,00	0,65
IRPJ	16.000,00	15	2.400,00	1,20
CSLL	24.000,00	9	2.160,00	1,08
<b>TOTAL</b>		<b>27,65</b>	<b>11.860,00</b>	<b>5,93</b>

*3.º Trimestre*

Base de cálculo para PIS/Cofins (100%) = R\$ 190.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (32%) = R\$ 60.800,00

Base de cálculo para IRPJ Adicional (60.800,00 - 60.000,00) = R\$ 800,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (32%) = R\$ 60.800,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	190.000,00	3	5.700,00	3,00
PIS	190.000,00	0,65	1.235,00	0,65
IRPJ	60.800,00	15	9.120,00	4,80
IRPJ adicional	800,00	10	80,00	0,04
CSLL	60.800,00	9	5.472,00	2,88
<b>TOTAL</b>		<b>37,65</b>	<b>21.607,00</b>	<b>11,37</b>

IRPJ: 10% de adicional sobre o Lucro Presumido trimestral superior a R\$ 60.000,00

*3º Trimestre*

Base de cálculo para PIS/COFINS (100%) = R\$ 190.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (8%) = R\$ 15.200,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (12%) = R\$ 22.800,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	190.000,00	3	5.700,00	3,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
PIS	190.000,00	0,65	1.235,00	0,65
IRPJ	15.200,00	15	2.280,00	1,20
CSLL	22.800,00	9	2.052,00	1,08
<b>TOTAL</b>		<b>27,65</b>	<b>11.267,00</b>	<b>5,93</b>

#### 4.º Trimestre

Base de cálculo para PIS/Cofins (100%) = R\$ 210.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (32%) = R\$ 67.200,00

Base de cálculo para IRPJ Adicional (67.200,00 - 60.000,00) = R\$ 7.200,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (32%) = R\$ 67.200,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	210.000,00	3	6.300,00	3,00
PIS	210.000,00	0,65	1.365,00	0,65
IRPJ	67.200,00	15	10.080,00	4,80
IRPJ adicional	7.200,00	10	720,00	0,34
CSLL	67.200,00	9	6.048,00	2,88
<b>TOTAL</b>		<b>37,65</b>	<b>24.513,00</b>	<b>11,67</b>

IRPJ: 10% de adicional sobre o Lucro Presumido trimestral superior a R\$ 60.000,00

#### 4º Trimestre

Base de cálculo para PIS/COFINS (100%) = R\$ 210.000,00

Base de cálculo para IRPJ Lucro Presumido (8%) = R\$ 16.800,00

Base de cálculo para CSLL Lucro Presumido (12%) = R\$ 25.200,00

Tributo	Base	%	Vlr. Imposto	% s/ Fat.
COFINS	210.000,00	3	6.300,00	3,00
PIS	210.000,00	0,65	1.365,00	0,65
IRPJ	16.800,00	15	2.520,00	1,20
CSLL	25.200,00	9	2.268,00	1,08
<b>TOTAL</b>		<b>27,65</b>	<b>12.453,00</b>	<b>5,93</b>

Total de Impostos ano	
Imposto	Valor
COFINS	23.400,00
PIS	5.070,00
IRPJ	37.440,00
IRPJ adicional	1.200,00
CSLL	22.464,00
<b>TOTAL ANO</b>	<b>89.574,00</b>

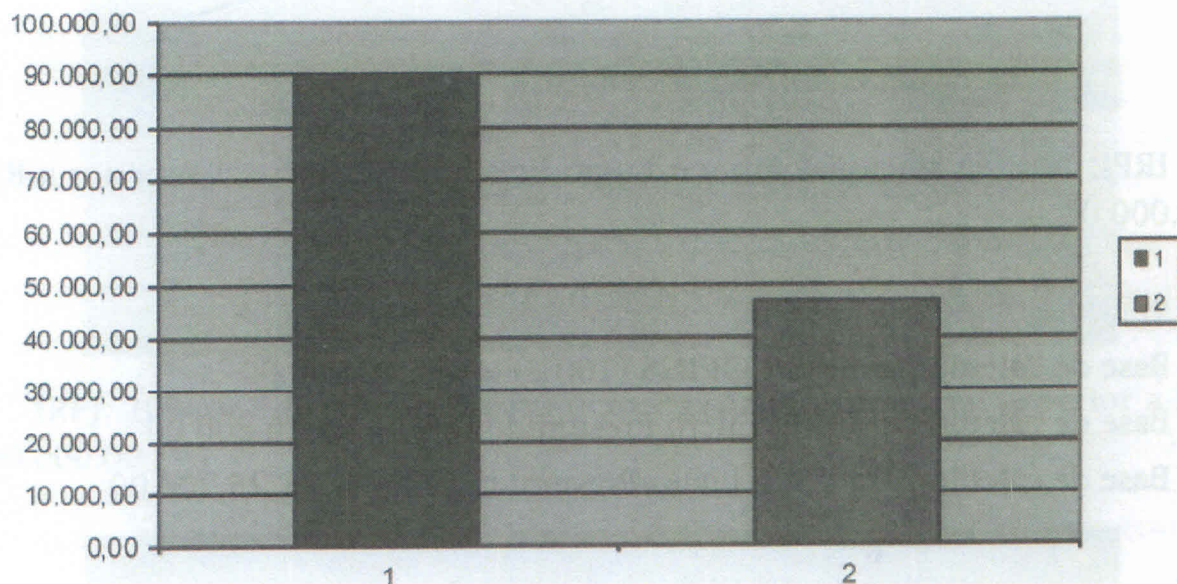
Faturamento Anual	780.000,00
Impostos Anual	89.574,00
% Imposto s/ Fat.	11,48

Total de Impostos ano	
Imposto	Valor
COFINS	23.400,00
PIS	5.070,00
IRPJ	9.360,00
CSLL	8.424,00
<b>TOTAL ANO</b>	<b>46.254,00</b>

Faturamento Anual	780.000,00
Impostos Anual	46.254,00
% Imposto s/ Fat.	5,93

Tipo	Fat. Ano	Imposto Ano	% Imp. s/ Fat.
PJ - Prest.	780.000,00	89.574,00	11,48
PJ - Clínica	780.000,00	46.254,00	5,93

Imposto Ano



## ECONOMIA DA PJ - CLÍNICA

Imposto ano	R\$ 43.320,00
s/ PJ - Prest	5,55%

## PESQUISAS DO EDITORIAL

### Veja também do mesmo Autor

- A possibilidade jurídica de ambos os genitores declararem o(s) mesmo(s) filho(s) como dependente(s) para fins de imposto de renda pessoa física, em caso de guarda compartilhada, sem fixação de pensão alimentícia, de Cláudio Tessari, Denise Neulia Franke e Camile Serraggio Girelli – *RTrib* 106/167; e
- A tributação dos serviços prestados por registradores públicos, cartorários e notariais estão sujeitos ao recolhimento do ISSQN por meio de valores fixos sem levar em consideração a efetiva remuneração percebida na prestação dos serviços (art. 9.º, § 1.º, do Dec.-Lei 406/1968), de Cláudio Tessari – *RTrib* 109/327.