

**KAMILA TEIXEIRA DE OLIVEIRA**

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO  
SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO INCIDENTES SOBRE A  
RECEIRA BRUTA DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS  
HOSPITALARES**

**UBERLÂNDIA**

**Março/2010**

**KAMILA TEIXEIRA DE OLIVEIRA**

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO  
SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO INCIDENTES SOBRE A  
RECEIRA BRUTA DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS  
HOSPITALARES**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudo Tributário (IBET) como exigência para aprovação no Curso de Pós-Graduação – Especialização em Direito Tributário.

**UBERLÂNDIA**

**Março/2010**

**KAMILA TEIXEIRA DE OLIVEIRA**

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO  
SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO INCIDENTES SOBRE A  
RECEIRA BRUTA DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS  
HOSPITALARES**

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

**Instituto Brasileiro de Estudo Tributário - IBET**

**UBERLÂNDIA**

**Março/2010**

## AGRADECIMENTOS

*Meus agradecimentos ao colega de trabalho Dr. Breno Queiroz do Egypto, pois sem seu prestimoso auxílio, emprestando as obras, este trabalho não teria se concluído.*

*Agradeço também a minha família: meu saudoso avô, exemplo de sabedoria e serenidade; a minha avó, sinônimo de força e coragem; aos meus pais, incentivadores na busca pelo aprendizado; irmã e cunhado que sempre me deram apoio em todos os momentos de minha vida.*

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é tratar do benefício fiscal, explicitamente, concedido pela Lei 9.249/95 e ratificado pelas alterações trazidas pela Lei 11.727/08, quanto a redução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoal Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidente sobre a prestação de serviços hospitalares das Clínicas Médicas, pessoas jurídicas que estejam essencialmente ligadas à promoção da saúde e que sejam optantes pelo lucro presumido. Muito embora a referida benesse fiscal tenha sido tratada de forma objetiva na legislação de regência, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), bem como a Receita Federal do Brasil (RFB), com o argumento de regulamentarem a matéria, através de diversas normas complementares, interpretaram, restritivamente, o termo “serviços hospitalares” alterando sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo. Esse fato motivou os contribuintes a pleitearem judicialmente o direito de recolher a menor os tributos mencionados, bem assim, repetiram os indébitos e/ou compensá-los, pelo que, ocasionou forte controvérsia jurisprudencial. Nesse sentido será evidenciado que ao intérprete não é dado restringir a *mens legis* onde o legislador não o fez, fazendo com que a Constituição da República seja frontalmente infringida, quando garante o direito à saúde. Para analisarmos a contenda, é salutar citar os Princípios de Direito infringidos, bem como o método de interpretação do texto normativo utilizado pela moderna doutrina. Por fim, será explanado a natureza extrafiscal dos mencionados impostos, haja vista que não assumem um contexto meramente arrecadatório, ainda que sejam impostos diretos.

**Palavras-Chaves:** IRPJ.CSLL.Benefício Fiscal. Clínicas Médicas

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 O BENEFÍCIO FISCAL TRAZIDO PELA LEI 9.245/95, RATIFICADO PELA LEI 11.727/2008: REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA AUFERIDA PELOS PRESTADORES DE SERVIÇOS HOSPITALARES. ....	2
3 INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “SERVIÇOS HOSPITALARES” DADA PELAS AUTORIDADES FISCAIS: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF) E PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN).....	5
4 INSTRUÇÕES NORMATIVAS EDITADAS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB).....	6
4.1 Instrução Normativa 306/2003.....	6
4.2 Instrução Normativa 480/2004.....	7
4.3 Instrução Normativa 539/2005.....	8
4.4 – Instrução Normativa 791/2007.....	9
5 ENTENDIMENTO DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). ....	10
6 INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL PREVISTA NA LEI 9.249/95. ....	13
7 PRINCÍPIOS DE DIREITO FLAGRANTEMENTE INFRINGIDOS PELA DIVERSIDADE DE ENTENDIMENTO NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.....	16
7.1 Princípio da Legalidade.....	16
7.2 Princípio da Estrita Legalidade.....	17
7.3 Princípio da Segurança Jurídica.....	18
8 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	20
9 DIREITO POSITIVO COMO CORPO DE LINGUAGEM QUE RELUGA A RELAÇÃO INTERSUBJETIVA.....	22
9.1 Plano Sintático.....	23

9.2- Plano Semântico.....	24
9.3 Plano Pragmático.....	24
10 INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “SERVIÇOS HOSPITALARES” COMO CORPO DE LINGUAGEM DO DIREITO POSITIVO.....	26
11 FINALIDADE EXTRAFISCAL DO IRPJ E CSLL .....	28
12 CONCLUSÃO.....	29
13 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS .....	30

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa tratar do benefício fiscal objetivamente concedido pela Lei 9.249/95, em relação a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sobre a receita bruta dos prestadores de serviços hospitalares.

O referido texto normativo, especialmente em seus artigos 15, § 1º, III, “a” e 20, caput, prevêem que, para os prestadores de serviços em geral a base de cálculo do IRPJ e CSLL é de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta. Em contrapartida, para os prestadores de serviços hospitalares, a base de cálculo do IRPJ é de 8% (oito por cento) e a CSLL incide o percentual de 12 % (doze por cento) sobre a receita bruta, para os optantes pelo lucro presumido.

Ocorre que, muita controvérsia gravita em torno da interpretação do vocábulo “serviços hospitalares”, motivo pelo qual levou as autoridades administrativas fiscais editaram diversos instrumentos normativos, com o fito de regulamentarem a matéria, quando na realidade, restringiram o texto da lei enumerando incontáveis requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes para que os mesmos fizessem jus à benesse fiscal.

Esse fato fez com que os contribuintes buscassem o poder judiciário para terem seus direitos reconhecidos e garantidos.

Não bastasse a diversidade interpretativa no âmbito administrativo, a dicotomia de decisões na esfera judicial também foi gerada, pelo que trouxe flagrante insegurança jurídica aos contribuintes.

Neste contexto é importante salientar os Princípios de Direito que foram infringidos, bem como demonstrar que a linguagem é instrumento inovador de interpretação do direito posto.

Por fim, insta salientar que a intenção do legislador, no caso sob análise, é a finalidade extrafiscal do IRPJ e CSLL incidente sobre a receita bruta dos prestadores de serviços hospitalares, haja vista que é a promoção da saúde, garantida constitucionalmente, o principal enfoque do benefício fiscal.

**2 O BENEFÍCIO FISCAL TRAZIDO PELA LEI 9.245/95, RATIFICADO PELA LEI 11.727/2008: REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA AUFERIDA PELOS PRESTADORES DE SERVIÇOS HOSPITALARES.**

Com a edição da Lei 9.245/95, o legislador ordinário, à luz da garantia fundamental do direito à saúde, prescreve de forma objetiva o benefício fiscal aos prestadores de serviços hospitalares que, estejam essencialmente ligados à promoção da saúde.

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), segundo a prescrição legal, têm suas bases de cálculo reduzidas de 32% (trinta e dois por cento) para 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para os prestadores de serviços hospitalares.

Vale transcrever trecho da legislação sob análise:

BRASIL. Lei 9.245/95, artigo 15 dispõe que:

*"Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

*(...)*

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

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares "*

*"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 no 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 refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento".*

Ocorre que, ao gozarem do direito conferido pela legislação de regência, os contribuintes tiveram seu direito cerceado, face a interpretação restritiva das normas complementares, editadas pelas autoridades administrativas.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), bem como a Secretaria da Receita Federal (SRF) instituíram diversas normas complementares, com o escopo de regulamentarem a matéria, quando, na realidade, estavam restringindo o alcance da lei, onde a mesma não o fez.

Nesse prisma, o contribuinte não se viu em outra situação, senão, mover o poder judiciário para ter garantido o direito ao recolhimento dos referidos tributos a menor, bem como, repetirem o indébito e/ou compensarem os valores pagos indevidamente.

Houve muita divergência jurisprudencial, o que será demonstrado em tópico específico.

Se a lei tem como fundamento dirimir as controvérsias da sociedade, pacificando as relações intersubjetivas, o legislador em 28 de agosto de 2008, achou por bem editar a Lei 11.727/2008, com vigência a partir de 1 de janeiro de 2009, alterando o disposto da Lei 9.249/95, especificando quais seria os “serviços hospitalares” sujeitos à base de cálculo reduzida.

Insta colacionar parte do texto que teve substancial mudança:

BRASIL. Lei nº 9.249/95, de 20 de Janeiro de 1995, art.15:

*“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

*(...)*

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

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa”.<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> (<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9249.htm>. Acessado em 05/02/2010).

No entanto, os fatos geradores ocorridos antes da vigência do novo *codex*, encontram-se sob a nebulosa controvérsia interpretativa do termo “serviços hospitalares”.

Para que o operador do Direito enfrente as divergências interpretativas da lei e aplique a norma jurídica ao fato concreto de forma coerente é necessário utilizar-se da atividade intelectual que se desenvolve a partir de princípios hermenêuticos, com a finalidade de declarar o conteúdo, sentido e alcance da regra jurídica.

Para isso, o exegeta deve utilizar de métodos interpretativos, percorrendo as nuances de cada caso, para que não incorra em erro que possa prejudicar o contribuinte, tolhendo seu direito e ferindo as garantias constitucionais.

### **3 INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “SERVIÇOS HOSPITALARES” DADA PELAS AUTORIDADES FISCAIS: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF) E PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)**

Antes de adentrarmos nos métodos interpretativos da lei, à luz de princípios hermenêuticos, é de suma importância a análise da evolução interpretativa das autoridades fiscais, quanto à expressão “serviços hospitalares” no contexto sob enfoque, para que seja alcançado o real intuito do legislador.

Em princípio, desde a edição da Lei 9.249/95 até o ano de 2003, não foram baixados atos normativos para especificar o que a Administração Pública entenderia por serviços hospitalares e, de fato, nesse período de oito anos, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional estava autorizada a ter maior liberdade sobre qual o conteúdo da expressão “serviços hospitalares”, e assim o fez.

Só em 12 de março de 2003 é que a Receita Federal editou a primeira de várias Instruções Normativas, deixando o contribuinte em verdadeira insegurança jurídica.

Vale aqui, traçar breve panorama do caminho percorrido pelos atos normativos ao longo desse período.

## 4 INSTRUÇÕES NORMATIVAS EDITADAS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB)

### 4.1 Instrução Normativa 306/2003.

Em 12 de março de 2003, foi editada a Instrução Normativa (IN) 306/2003 que trouxe a seguinte disposição, pertinente ao assunto sob enfoque:

*"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:  
(...)"*<sup>2</sup>

No referido art. 23, seguem cinco incisos, cada um deles contendo inúmeros itens e subitens, abrangendo, dentre outros, os serviços de imunização; atendimento domiciliar; ações de educação para saúde mediante palestras, demonstração e treinamento *in loco*, campanhas; vigilância sanitária; atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial; assistência em regime de internação; prestação de assistência nutricional e de assistência alimentar aos recém-nascidos etc.

Nessa regulamentação, não houve qualquer referência à necessidade de internação de pacientes para que o prestador de serviços hospitalares fosse beneficiado pela redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A referida IN 306/2003, limitou-se a focar a análise do benefício, a partir, primordialmente, da natureza dos serviços prestados, e não das características dos contribuintes que os realizam.

---

<sup>2</sup> [http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/programacao/IN306\\_2003.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/programacao/IN306_2003.pdf). Acessado em 19/01/2010.

Foi adotado um conceito bastante amplo de que seria “serviços hospitalares” abrangendo todos os serviços prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde que, possuam estrutura física condizente para a execução de uma atividade ou combinação de uma ou mais atribuições de que Trara a Parte II, do Capítulo 2 GM nº 1.884, de novembro de 1994, do Ministério da Saúde.

#### **4.2 Instrução Normativa 480/2004**

Em 15 de dezembro de 2004, a IN 480/2004 revogou os ditames da IN 306/2003, passando a exigir-se, para a configuração de um “serviço hospitalare”, que o contribuinte tivesse, ao menos, cinco leitos para a internação dos pacientes, nos seguintes termos:

*"Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um 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 observação e acompanhamento dos casos.*

*§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.*

*§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, àqueles efetuados às pessoas jurídicas:*

*I - 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"); 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 avançado de vida." <sup>3</sup>*

---

<sup>3</sup> <http://www.receita.gov.br/Legislacao/ins/2004/in4802004.htm>. Acessado em 19/01/2010

Aqui, mostra-se evidente o excesso cometido pela Administração que, a pretexto de regulamentar a Lei 9.249/95, deixou em segundo plano as atividades a serem realizadas e preocupou-se em estabelecer uma série de condições a serem preenchidas pelos contribuintes.

A IN 480/2004 baseou-se no local de prestação de serviços e não na finalidade do serviço prestado.

### **4.3 Instrução Normativa 539/2005**

Em 25 de abril de 2005, foi editada a IN 539/2005, cujo texto mesclou as regulamentações previstas nas IN's 306/2003 e 480/2004, nos seguintes termos:

*"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:*

*I - seguintes atribuições:*

*a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);*

*b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou*

*c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);*

*II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).*

*§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária:*

*I - 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");*

*II - 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".*<sup>4</sup>

Conforme regulamentado pelo artigo supracitado, os serviços a serem prestados pelos contribuintes foram elásticos, abrangendo uma gama de atividades, à semelhança da IN 306/2003. No entanto, foi exigido que as atividades fossem exercidas por contribuintes que possuíssem capacidade física capaz de internar pacientes.

#### **4.4 – Instrução Normativa 791/2007**

Em 10 de dezembro de 2007, a Receita Federal, por fim, editou a IN 791/2007, mantendo o critério do local da prestação de serviços- o estabelecimento hospitalar- adotado pela IN 480/2004, em sua redação original, incluindo, no entanto, serviços hospitalares prestados por pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

*“a) 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”); b) 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 avançado de vida.”*<sup>5</sup>

Percebe-se da edição da mencionada IN 791/2007 que houve explícita exclusão, ao alvedrio unilateral da autoridade fiscal, das clínicas médicas, das sociedades civis de prestação de serviços odontológicos e de cirurgias maxilofaciais de serviços odontológicos e de micro cirurgia ocular, bem como de serviços de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia, tomografia computadorizada etc).

---

<sup>4</sup> <http://www.revistajuridica.com.br/content/legislacao.asp?id=9630>. Acessado em 20/01/2010

<sup>5</sup> <http://jusvi.com/artigos/43251>. Acessado em 20/01/2010

## **5 ENTENDIMENTO DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN).**

Vale ressaltar que, após diversos entendimentos a síntese do posicionamento oficial da PGFN se acha consignado no Parecer PGFN/CAT nº 1466/2004, aprovado em 18/01/2006, o qual admite a concessão do benefício fiscal a outros prestadores de serviços de saúde que não, hospitais.

A edição do Parecer teve o objetivo clarividente de unificar o entendimento jurídico no âmbito da Administração e pôr fim ao conflito de posicionamento existente entre a SRF e PGFN.

Nesse sentido é importante transcrever os trechos elucidativos da peça elaborada pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

*"O Parecer PGFN/CAT n° 1466/2004 explicitou entendimento desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em terna de alcance de tributação em face de estabelecimentos hospitalares e clínicas médicas. Entendeu-se pela impossibilidade de utilização de alíquotas e percentuais de serviços hospitalares por parte de laboratórios de análises clínicas, clínicas de ortopedia, traumatologia, radiológicas e demais serviços que, no sentir do referido parecer, não se configuravam como hospitais. Como âncora interpretativa o parecer citado centrava-se na vedação de utilização de recursos exegéticos analógicos. Aprovado e divulgado, o parecer suscitou dúvidas na sua aplicabilidade, dado que, em princípio, havia entendimento diverso da Secretaria da Receita Federal, que acena com a possibilidade de utilização da benesse fiscal por parte de prestadores de serviços de saúde, que não necessariamente hospitais. É o quantum sufficit da querela que se desenhava.*

*Ato contínuo, como desdobramento desta eventual antinomia, institucional, a Senhora Coordenadora-Geral responsável por esta projeção, confeccionou e encaminhou a Nota PGFN/CAT n° 825/2004, historiando o fato, suscitando manifestação de quem de obrigação e de direito, sugerindo a oitiva da mencionada Secretaria, considerando a necessária*

*harmonia que deve nortear o entendimento de dois órgãos na cobrança de tributos federais e na interpretação das respectivas normas. Corno pano de fundo, entendimento desta Coordenação-Geral, no sentido de alinhamento e convergência, qualificando harmonia institucional, em favor da Administração, e em prol da segurança dos administrados. Para tal, há reserva normativa de ação, centrado no princípio da autotutela, porque a Administração Pública está obrigada a policiar, em relação ao mérito e à legalidade, os atos administrativos que pratica (...) cabe-lhe, assim, retirar do ordenamento jurídico os atos inconvenientes e inoportunos e os ilegítimos. Assim, se evidenciado entendimento inadequado por parte desta Coordenação-Geral, e parece ser o caso, necessário é a revogação do parecer. E trata-se da circunstância presente.*

*(...).*

O Parecer PGFN/CAT n° 1446/2004 baseou-se em decisões então pretéritas, que se proferiam em âmbito dos Conselhos de Contribuintes.

*(...)*

*Entendimento distinto, no entanto, e bem entendido, já se manifestava, com reticências, por fás e por nelas, isto é, de qualquer modo, e de forma incontida. Assim, no Recurso n° 132561, da 33ª Câmara, lavrou-se o acórdão 103-21278, dando conta de que as clínicas radiológicas, diferentemente das clínicas de prestação de serviços médicos, dada a complexidade dos exames prestados, tem características de serviços hospitalares, inclusive relativamente ao custo dos serviços oferecidos e, portanto, tem a base de cálculo do lucro presumido ao coeficiente de 8%.*

*(...)*

*Persistir-se em interpretação literal, embora juridicamente adequada e analiticamente correta, como indicado no Parecer PGFN/CA T n° 1466/2004, pode consubstanciar quixotesca posição contrariada pela própria Secretaria da Receita Federal, e condimentada por caudalosa produção pretoriana. Neste sentido, jurisprudência é mais que um conselho, embora seja menos do que uma ordem, e a pragmática recomenda que seja seguida, bem como o modelo jurídico determina que seja respeitada. De tal modo, propõe-se a revogação do Parecer PGFN/CA T n° 1446/2004, como adequada medida de autotutela, adotando-se entendimento já externado pela Secretaria da Receita Federal, especialmente pela Nota Cosit n° 38, de 2005, com referencial em interpretações do Superior Tribunal de Justiça, todas aqui declinadas, de modo que se adote o conceito de serviço hospitalar com base na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento assistencial de saúde. Propõe-se a divulgação*

*do presente parecer a todas as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a par de encaminhamento à Secretaria da Receita Federal"*

A Procuradoria da Fazenda Nacional, bem como a Receita Federal, durante anos de discussão e ilegalidade ao interpretarem de forma restritiva e tendenciosa a expressão “serviços hospitalares”, infringiram direito garantido ao contribuinte e à própria sociedade.

Se a intenção do legislador quem, sobretudo, representa a vontade popular, fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares, concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a sujeitos, e não aos serviços por eles prestados.

Caso o propósito da lei sob análise fosse beneficiar apenas e tão somente os hospitais, assim o teria claramente prescrito em seu texto, mas, ao contrário, não restringiu o alcance da benesse, quando expressa objetivamente “serviços hospitalares”.

Nesse viés, as autoridades fiscais, após longa discussão, têm procurado afastada a premissa restritiva da lei até então adotada, em especial após a edição da nova redação a Lei 9.249/95, dada pela Lei 11.727/2008.

Ocorre que, apesar da amplitude da redação dada pelo novo *codex*, o contribuinte ainda encontra resistência administrativa e judicial para ter o reconhecimento do direito à repetição do indébito e/ou compensação do crédito tributário indevidamente recolhido, ou seja, depara-se, mais uma vez, com latente ilegalidade.

## **6 INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL PREVISTA NA LEI 9.249/95.**

Ao Superior Tribunal de Justiça foi levada a pungente controvérsia quanto a concessão do benefício fiscal aos prestadores de serviços hospitalares, pelo que a princípio o entendimento aplicado à expressão “serviços hospitalares” estava atrelada à aplicação prévia e exclusiva do art. 111, II do CTN, deixando em plano secundário o real propósito da lei, ao adotar a exegese de que a norma sob análise, seria voltada àqueles contribuintes que tivessem maiores custos no desenvolvimento de suas atividades por serem dotados de estrutura física capaz de realizar a internação dos pacientes.

Houve, na realidade uma segregação de julgados, de um lado há julgados que partilham a tese que o local da prestação de serviços é critério para o contribuinte obter o benefício fiscal previsto na legislação. Em contrapartida, há julgados que perfilham a idéia na qual deve ser levado em conta é a finalidade dos serviços prestados.

Nesse sentido, vale colacionar jurisprudências que exemplifiquem a dicotomia de entendimentos no âmbito do STJ.

O Recurso Especial (Resp) nº 786.569/RS, corroborando a interpretação da Administração Pública, restringem o prescrito da Lei 9.249/95, no seguintes termos:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ATIVIDADES HOSPITALARES.*

*1. O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, que reduz a base de cálculo e resulta em menos valor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, deve ser interpretado restritivamente, para abranger, além dos próprios hospitais, apenas os estabelecimentos que dispõem de “estrutura material e de pessoal destinada a atender a*

*internação de pacientes” (Resp nº 786.569/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 30.10.06).*

*2. Recurso especial provido”.*

Noutro giro, o Resp. 901.813/PR nº 841.131/RS, acolhendo o critério da finalidade da prestação do serviço hospitalar, diretamente ligado à garantia do direito fundamental à saúde, em termos:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, “A”, E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.*

*1. O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Observação de que o Acórdão recorrido é anterior ao advento da Lei nº 11.727/2008.*

*2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a mens legis. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.*

*3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.*

*4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.*

*5. Deve-se entender como “serviços hospitalares” aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.*

*6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua*

*atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.*

*7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.*

*8. Recurso especial não provido”. (Resp nº 951251/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 3/6/2009).*

Com isso, é de clareza solar que, a divergência interpretativa nas decisões administrativas e judiciais, traz, ainda hoje, grande insegurança jurídica aos contribuintes que, ao invés de terem seus direitos conhecidos e resguardados, são usurpados dos direitos legalmente garantidos.

## **7 PRINCÍPIOS DE DIREITO FLAGRANTEMENTE INFRINGIDOS PELA DIVERSIDADE DE ENTENDIMENTO NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.**

Quando o contribuinte encontra seu direito prescrito na lei, tem expectativa da manutenção e concretização desse direito.

Não é o que ocorre no caso dos prestadores de serviços hospitalares que, ainda que tenham o direito de recolhimento do IRPJ e CSLL, a menor, aos mesmos, não é dado o direito de gozar o benefício concedido legalmente.

Como explanado, houve várias decisões divergentes acerca do assunto, o que redundou em flagrante infração a Princípios consagrados tanto pela Constituição Federal, quanto pelo Direito Tributário, senão vejamos:

### **7.1 Princípio da Legalidade**

O Princípio da Legalidade assume a máxima preponderante no sistema jurídico e assevera que: *“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”*

É impossível pensar em direitos subjetivos e deveres correlatos sem que a lei assim estipule.

A essência do Estado Democrático de Direito consiste no que determina a lei, enunciada por representantes eleitos pelo povo.

De acordo com os ensinamentos de Carvalho (2006):

“A legalidade tem duas dimensões: formal e material. A legalidade formal diz respeito à natureza do veículo introdutor da norma jurídica. Refere-se ao diploma normativo formalmente considerado: se esse introduzir normas que criem novos direitos e obrigações, o veículo tem de ser lei em sentido amplo, i.e, produto de um processo realizado pelo poder legislativo. Trata-se de um limite objetivo, pois para ver se o mesmo foi atendido, basta verificar a

natureza do veículo normativo. Já a legalidade material diz respeito à norma introduzida. A obrigatoriedade de condutas se circunscreve a ela. Assim dispõe o art. 50,II, da Constituição Federal. *“Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.”* (CARVALHO, C.R., 2006. pg. 884).

Nesse viés há duas considerações relevantes a serem feitas, no contexto sob enfoque: primeiramente a Administração Pública, através de seus órgãos, não podem unilateralmente, através de Instruções Normativas, ou quaisquer outras normas complementares, restringir texto de lei, haja vista não ser o veículo normativo competente para instituir ou majorar tributo. Noutro norte, se há lei, produto de um processo legislativo, ou seja, veículo normativo competente para criar deveres, todos são obrigados a cumprí-la, sob pena de infração ao Princípio da Legalidade.

É exatamente o que tem ocorrido aos prestadores de serviços hospitalares.

## **7.2 Princípio da Estrita Legalidade**

O Princípio da Estrita Legalidade encontra-se enunciado no art. 150, I da Constituição da República e é pilar sustentador do Direito Tributário, pois veda a exigência ou majoração de qualquer tributo sem lei que o estabeleça.

Vale transcrever o que prescreve o referido artigo:

*“Art. 150, I : Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”*

O mencionado princípio é limite objetivo da competência tributária, ou seja, só pode instituir ou majorar um tributo através de processo legislativo e edição de lei, com todos os trâmites estabelecidos para esse fim.

Carvalho (1991), ensina que apenas a lei, em sentido lato, é veículo introdutor competente para compor a regra matriz de incidência tributária. (CARVALHO P.R.,1991, pag. 98)

A administração tributária tem competência para expedir normas que dêem eficácia técnica às normas tributárias, efetivando o cumprimento destas e não restringindo ou abrangendo o alcance da lei onde esta não o fez.

Seguindo a mesma premissa adotada ao Princípio da Legalidade, vale colacionar os ensinamentos de Carvalho (2006):

“Da mesma forma que o princípio geral da legalidade, a estrita legalidade também tem duas dimensões: formal e material. A dimensão formal diz respeito ao veículo introdutor da norma tributária. É um limite objetivo: basta verificar se o veículo é lei, que estará atendido o princípio. Este limite objetivo também atende ao limite da democracia (ou demarquia, se formos mais preciosos), pois remete à auto-tributação pelo contribuinte. O fato de o tributo ter de ser instituído ou aumentado por lei, significa que a sua edição se deu através de um processo legislativo cujo produto foi aprovado pelos representantes populares, eleitos pelo voto direto, universal, periódico e secreto. É o que diferencia o Estado patrimonial, do tributo imposto ao povo, do Estado fiscal, do tributo auto-imposto pelo povo.” (CARVALHO, C.R., 2006. pg. 891).

É de salutar importância, argumentar no sentido de que, uma vez a lei instituída o contribuinte quer fazer valer o que nela está prescrito, pelo que norma administrativa, que sequer passou pelo processo legislativo, não tem competência para majorar a base de cálculo de tributo, onde a lei não o fez.

Por fim, vale citar o entendimento de Santi (2006), no seguinte sentido:

“A Administração fiscal cinge-se à estrita legalidade. Sob a óptica da administração, a legalidade implica a obrigação de o agente saber se ocorreu ou não o fato jurídico tributário. A omissão configura crime de responsabilidade funcional; o erro no conhecimento ilegalidade do ato comissivo ou omissivo empreendido pelo agente administrativo e, conseqüentemente, invalidabilidade do ato administrativo.” (SANTI, 2006, pág. 16).

Há que se concluir, portanto, que o ato administrativo no sentido de impedir que o benefício fiscal de redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL aos prestadores de serviços hospitalares é manifestamente inválido e ilegal.

### **7.3 Princípio da Segurança Jurídica**

A doutrina moderna classifica o Princípio da Segurança jurídica como um sobre-princípio, ou seja, ele é decorrente de outro princípio.

Para Carvalho (2006), comparando o Princípio da Certeza Jurídica com o da Segurança Jurídica ensina que:

“Não há que se confundir o cânone da certeza do direito com o da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deontico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja coordenar o fluxo das

interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.” (CARVALHO, P.R, 1991, pag. 91).

Nesse diapasão a previsibilidade das decisões deve nortear e resguardar o direito do contribuinte que, seja administrativa ou judicialmente, não pode ter seu direito sucateado ante a diversidade de decisões sobre o mesmo assunto, qual seja, vocábulo contido em texto normativo que resguarda o contribuinte de benefício fiscal.

Carvalho (2006), citando Tércio Sampaio Ferraz Júnior corrobora dessa premissa e afirma que:

“A segurança jurídica é um valor que guarda íntima relação com a certeza do direito, que como conceitua Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência de suas próprias ações.” Esse valor tem importância fundamental, principalmente nas áreas em que o Estado mais pode interferir na autonomia individual, principalmente na liberdade de ir e vir e na liberdade econômica. Daí sua identidade de “sobre-princípio” conforme lição de Paulo de Barros Carvalho.” (FERRAZ Jr. *apud* CARVALHO, C.R., 2006. pg. 877).

É pela segurança de que não terá uma surpresa ao se deparar com decisões diferentes para casos semelhantes e que seu direito não será vilipendiado, que o contribuinte exige o cumprimento do Princípio da Segurança Jurídica.

Ora, imagine que o contribuinte, prestador de serviços hospitalares, assegurado objetivamente pela lei de regência para recolher a menor o IRPJ e CSLL, é autuado pelo fisco, imputando uma obrigação que não lhe é devida.

Agora imagine esse contribuinte, discutindo administrativamente seu direito e se depara com dicotomia de entendimentos entre a Procuradoria da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita do Brasil.

Sem qualquer solução para a contenda, o contribuinte se vale do Poder Judiciário para ver alcançado seu direito. Depara-se com a divergência jurisprudencial!

Eis a Insegurança Jurídica.

## 8 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ultrapassado de forma breve, os princípios notadamente infringidos, tanto no âmbito administrativo fiscal, quanto jurisdicional, acerca do percentual da base de cálculo incidente na receita bruta dos prestadores de serviços hospitalares, há que ser ressaltado que, a competência tributária está umbilicalmente ligada aos princípios mencionados.

A noção genérica de competência tributária é a faculdade dos entes federados editar normas jurídicas relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Carraza (2007), conceitua competência tributária como:

“(…) a possibilidade de criar, in abstrato, tributo, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disso, exercitar a competência tributária e dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.” (CARRAZZA, 2007, pag. 302).

É de clareza solar que foram ultrapassados os limites inerentes à administração fiscal, quando o alcance da Lei 9.249/95 foi restringido, não concedendo aos sujeitos passivos, prestadores de serviços hospitalares, o benefício fiscal de redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Gama (2003), na obra *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, quando trata das noções de competência tributária, ensina que:

“Um tributo será válido se e somente se for produzido pelo sujeito autorizado, segundo o procedimento previsto e dentro dos limites materiais previstos. Estes, são, portanto, os critérios que deverão ser investigados para a identificação dos limites da faculdade de legislar sobre tributos. Sem essa investigação, não se constrói o sentido da competência tributária.” (GAMA, 2003, pag. 67)

Nesse sentido, a Lei 9.249/95, é clara quando reduz a base de cálculo de 32% para 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Se o legislador não quisesse atribuir a natureza extrafiscal ao referidos impostos, atentando à garantia fundamental de amplo direito à saúde, por certo, teria prescrito de foram objetiva que o benefício fiscal se aplicaria tão somente aos hospitais.

## 9 DIREITO POSITIVO COMO CORPO DE LINGUAGEM QUE RELUGA A RELAÇÃO INTERSUBJETIVA

A doutrina acolheu diversos métodos de interpretação: literal, gramatical, histórico, histórico-evolutivo, lógico, teleológico e sistemático.

De acordo com os ensinamentos de Carvalho (1991):

(...) “o método literal seria aquele em que o intérprete toma como considerações a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as interferências declaratórias que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigação das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho do desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grande do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda punjança que a ordem jurídica ostenta.” (CARVALHO, P.R., 1991, pg. 74).

O Direito Positivo, segundo o mencionado autor, é (...)” *um corpo de linguagem, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social.*” (CARVALHO, P.R., 1991, pg. 72).

Para a aplicação do direito se faz necessário a interpretação das normas que o compõe à luz de princípios hermenêuticos.

Carvalho (1991), ensina, ainda, que: “*Hermenêutica é a teoria científica que se propõe pesquisar os meios de interpretação.*” (CARVALHO, P.R., 1991, pg. 74)

O referido autor revolucionou a forma de interpretação dos textos normativos, logo, agregou valor a Ciência do Direito quando trouxe o método sistemático de interpretação, ou seja, uma visão grandiosa do direito, observando-se de forma ampla as peculiaridades que cada norma e o que as circundam.

O estudo sistemático se divide em três planos: sintático, semântico e pragmático da linguagem prescritiva do direito posto.

É através da linguagem que pode ser desvendado o que o legislador pretendeu inserir no sistema jurídico.

Segundo Santi (2006), “*Estudar a norma implica, pois, o ingresso na linguagem de que ela reveste*”. (SANTI 2006, pág. 08).

Para a plena compreensão do mencionado método interpretativo insta analisar cada qual separadamente, como afirma o autor supra:

“Primeiro, o ingresso na intimidade estrutural das normas jurídicas para, neste universo seguro de relações e significações unívocas, plantar as bases de nosso edifício teórico; para depois, em um segundo momento, saturando essas formas com os valores e conteúdos objetivamente de direito post, adentrar nos planos semântico e pragmático e, subsequentemente, no derradeiro confronto das proposições descritivas formuladas, com a realidade empírica (direito positivo): é o itinerário deste trabalho.”(SANTI, 2006, pág.09).

Como o cerne da discussão levantada nesse estudo é a interpretação diversificada do vocábulo “serviços hospitalares” dado pelas autoridades fiscais e pelo poder judiciário, vale adentrar nos planos sintático, semântico e pragmático de linguagem do direito positivado.

## 9.1 Plano Sintático

“*A linguagem é o suporte material das formas.*” (VILANOVA, 2005, pág. 25).

Todas as normas apresentam a mesma estrutura sintática, daí pode-se afirmar que, as normas válidas contidas no sistema jurídico são homogêneas e heterogêneas ao mesmo tempo. Homogêneas, pois apresentam a mesma estrutura lógica. Heterogênea, pela diversidade de conteúdos que envolvem a região material da conduta social, nas suas mais diversas relações intersubjetivas.

Nesse sentido nos valendo dos ensinamentos de Vilanova (2005): “*se se dá um fato F qualquer, então o sujeito Sa deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito Sp – assim deve ser.*” (VILANOVA, 2005, pág. 51).

Toda e qualquer norma estrutura-se na formalização da linguagem lógica, ou seja, dado um fato hipotético, deve-ser que, a um sujeito é proibido, permitido ou obrigatório fazer ou omitir determinada conduta em relação a outro sujeito.

Essa forma lógica, ainda que comporte variáveis, é homogênea para toda norma jurídica.

## 9.2- Plano Semântico

O plano semântico da estrutura de linguagem reside no significado de condutas e situações jurídicas, prescritas na norma, possíveis de serem alcançadas pelo direito.

Santi (2006), ensina que:

“(...) na perspectiva semântica que estabelece entre o suporte físico do enunciado (o texto) e o significado (aquilo que a norma prescreve) reside um limite ontológico, próprio do direito: o sem-sentido semântico em prescrever o factualmente impossível e o factualmente necessário.” (SANTI, 2006, pág. 10).

A semântica jurídica envolve as relações de significado entre as normas e as condutas intersubjetivas. É a vinculação das afirmações do discurso normativo com o contexto por ele referido.

Carvalho (1991), define o plano semântico como:

“(...) o campo das significações do direito; meio de referência que as normas guardam com relação ao comportamento tipificado; a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que regula; conjunto das acepções dos vocábulos jurídicos.”(CARVALHO, P.R., 1991, pg. 75).

Pó isso, o grau de subjetividade do intérprete é grande, pois cada um observa um ângulo do comportamento humano e suas conseqüências para o mundo jurídico.

## 9.3 Plano Pragmático

O plano pragmático é a inter-relação entre o significante e o interpretante. Socorrendo-se dos ensinamentos de Araújo (2006), “*Compreende a instância da linguagem que traz a atualização do discurso normativo, circunscrevendo-o ao campo da*

*contemporaneidade e inscrevendo-o historicamente numa dada cultura.”* (ARAÚJO, 2006, pág. 340).

O direito é dinâmico, tendo vista ser uma ciência que tende acompanhar as mudanças diuturnas da sociedade e seus anseios.

Nesse contexto o tempo é fator determinante. Calha nessa reflexão o argumento de Santo Agostinho (2007): “*O passado não tem ser porque não é mais ( iam non est), o futuro, porque ainda não é (nodum est) , e o presente porque não permanece.*” (SANTO AGOSTINHO, 2007, pág. 281).

## **10 INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “SERVIÇOS HOSPITALARES” COMO CORPO DE LINGUAGEM DO DIREITO POSITIVO.**

Sem qualquer pretensão de esgotar o tema sobre os métodos de interpretação, tão pouco eleger o mais correto, é válido traçar qual o sentido do termo “serviços hospitalares” que trouxe tanta discussão nas decisões administrativas e judiciais.

Como visto o plano sintático, é aquele lógico e homogêneo para qualquer texto normativo, é o seu suporte físico. Já o semântico é a relação do texto positivado com o seu significado e, o pragmático é a relação entre a significação com o intérprete e a seu contexto contemporâneo.

A Lei. 9.249/95, quando trata do IRPJ e CSLL, especificamente em seus arts. 15 e 20, é o plano sintático, é o suporte físico, é o veículo introdutório válido e competente para tratar da matéria.

A significação nos termos nela inseridos é a semântica e, no caso em apreço, o vocábulo “serviços hospitalares” como fato relevante para conceder, ou não o benefício fiscal de redução de base de cálculo do IRPJ e CSLL.

E o plano pragmático é o resultado da significação da expressão no contexto contemporâneo em que está inserido.

Conclui-se, portanto, que o legislador, quando prevê a incidência do IRPJ na receita bruta auferida pelos prestadores de serviços hospitalares, foi claro e objetivo ao prescrever que: “(...) 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”.

E em seu § 1º, III, “a”, assegura: “*Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

(...)

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares “.

E quando trata da CSLL prevê em seu art. 20: *“A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, (...) 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 refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento”*

“Serviços hospitalares”, portanto, compreende todo e qualquer serviço que promova a saúde, pois, se o legislador não quisesse eleger o critério – promoção da saúde – teria, logicamente, prescrito “hospitais” e não “serviços hospitalares”.

É necessário ter uma visão ampla da intenção do legislador, que não quis favorecer o contribuinte, prestador de serviços hospitalares, mas sim, o destinatário de tais serviços que é toda a sociedade.

A finalidade da norma, o seu contexto social e contemporâneo há que integrar a interpretação do exegeta, para o mesmo não incorrer em erro, capaz de aniquilar direito manifestamente concedido.

## 11 FINALIDADE EXTRAFISCAL DO IRPJ E CSLL

O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são tributos diretos e de natureza eminentemente fiscal, ou seja, de cunho arrecadatório aos cofres públicos. Nada impede, porém, que o legislador sob o argumento de realizar política de incentivo a determinados setores, como a saúde e educação, por exemplo, empreste o caráter extrafiscal aos tributos.

Nesse sentido é pertinente destacar a lição de Beker (2002), para quem a extrafiscalidade é característica de todos os tributos:

“O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante a uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar. Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.” (BECKER, 2002, pag.597).

A verdadeira função extrafiscal dos tributos é aquela que visa estimular ou reprimir comportamentos que estejam relacionados a valores eleitos pelo legislador como fundamentais à sociedade.

É exatamente o que ocorre no caso, o legislador ordinário visou reduzir a carga tributária em função do fato tributado, qual seja, a renda decorrente da “prestação de serviços hospitalares”, valendo-se primordialmente da garantia fundamental ao direito à saúde, protegido constitucionalmente.

Essa garantia constitucional está prevista nos arts. 6º, 196 e 197 da CF/88.

Nesse diapasão, quando o alcance da Lei 9.249/95 é restringido pela Administração Pública, bem como pelo poder jurisdicional, é a própria Constituição da República que é infringida, ferindo frontalmente o direito fundamental à saúde.

## 12 CONCLUSÃO

É através da linguagem que a norma jurídica pode ser estudada. É pelo corpo de linguagem que o Direito Positivo se reveste para ser interpretado.

Um único vocábulo jurídico pode trazer inúmeras interpretações, porém ao intérprete não é dado restringir a lei onde o legislador não o fez.

Quando a expressão “serviços hospitalares”, prescrita na Lei 9.249/95, é restringida através dos atos normativos complementares, bem como pelas decisões da administrativas e judiciais, é a própria Constituição Federal, ao garantir o direito à saúde, que é frontalmente infringida.

O contribuinte não pode ter o seu direito ilegalmente usurpado, quando é obstado de recolher à menor o IRPJ e CSLL, bem assim, impedido da repetição do indébito e/ou compensação dos valores recolhidos indevidamente.

Instruções Normativas, Pareceres ou qualquer ato normativo complementar não são veículos introdutórios competentes para instituírem ou majorarem tributos.

Os Princípios Constitucionais e Tributários não podem ser flagrantemente ofendidos face a interpretações tendenciosas, pelo que o contribuinte e a própria sociedade – destinatária da plena garantia do direito à saúde - não podem estar refém de decisões unilaterais.

É através de teses, argumentações e discussões que pode ser modificado um ponto de vista, um entendimento. Por isso, a beleza do Direito que, em constante mutação, acompanha a vulnerabilidade das relações interhumanas.

### 13 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BECKER, A. A. **Teoria Geral de Direito Tributário**. 3ª Edição, Lejus, São Paulo, 2002.

CARRAZZA, A.R. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros Editores, São Paulo, 2007.

CARVALHO, C.R.; CARVALHO, P.B.;SANTI, M.D. de; *et al* . **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro, 2006.

CARVALHO, P.B. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo, Quartier Latin, 2003

VILANOVA, L. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Editora Noeses, Rio de Janeiro, 2005.

SANTO AGOSTINHO, **Confissões** Edição: Lucia Maria Csernik., 2007

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>. Acessado em 19/01/2010

[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/programacao/IN306\\_2003.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/programacao/IN306_2003.pdf). Acessado em 19/01/2010

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4802004.htm>. Acessado em 19/01/2010

<http://www.revistajuridica.com.br/content/legislacao.asp?id=9630>. Acessado em 20/01/2010).

<http://jusvi.com/artigos/43251>. Acessado em 20/01/2010