



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**AIRTON SILVA DE OLIVEIRA JÚNIOR**

**O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS NA LEI  
Nº 9.249/95: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

**FORTALEZA**

**2019**

**AIRTON SILVA DE OLIVEIRA JÚNIOR**

**O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS NA LEI  
Nº 9.249/95: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao  
Curso de Direito da Universidade Federal do  
Ceará, como requisito parcial à obtenção do  
Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

**FORTALEZA**

**2019**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

O45c

Oliveira Júnior, Airton Silva de.

O conceito de serviços hospitalares e equiparados na Lei nº 9.249/95: uma análise à luz do princípio da igualdade / Airton Silva de Oliveira Júnior. – 2019.

88 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Serviços hospitalares. 2. Igualdade tributária. 3. Capacidade contributiva. 4. Extrafiscalidade. I. Título.

CDD 340

---

**AIRTON SILVA DE OLIVEIRA JÚNIOR**

**O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS NA LEI  
Nº 9.249/95: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao  
Curso de Direito da Universidade Federal do  
Ceará, como requisito parcial à obtenção do  
Título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 20 / 11 / 2019.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Me. Eric de Moraes e Dantas  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Tiago Vasconcelos Queiroz  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

À minha esposa Fernanda, com amor, por todo apoio, cuidado e paciência.

Aos meus filhos Artur, Isabela e Davi que me ensinam o que é amor e me dão propósito.

Aos meus pais, familiares e amigos.

## AGRADECIMENTOS

A Deus que, com Sua Misericórdia e Seu Amor, permite-nos o dom da vida, guia nossos passos e nos proporciona a convivência com pessoas maravilhosas, o aprendizado contínuo com este mundo e a dádiva do contemplar e do conhecer.

À Fernanda, do fundo do meu coração, que esperou e esperou. Esperou... e ainda espera. Ela esperou enquanto eu trabalhava, esperou enquanto eu estudava, esperou enquanto eu me perdia e também enquanto me encontrava. Esperou minha chegada tarde da noite, o jantar frio depois da longa estrada, esperou nos últimos anos. Agora, posso lhe entregar estas páginas e dizer sobre elas e sobre tudo: Fernanda, eu não teria conseguido sem você.

Ao Artur, à Isabela e ao Davi meus grandes amores e a razões da minha vida, fontes de toda a alegria que se pode obter e de toda força para continuar a lutar.

Aos meus pais, Airton e Madalena, que ainda chamo de paizinho e mãezinha, com amor, por serem minhas bases existenciais e morais. Fortes, resignados e batalhadores. Ao meu amado irmão Ailton, companheiro de toda a infância e testemunha de toda inquietação perante o mundo e as ciências.

Ao Professor Carlos César Sousa Cintra, não somente pela orientação neste trabalho, mas pela inspiração que desperta como pessoa e como profissional do Direito, abrindo os curiosos horizontes do Direito Tributário para grupos cada vez mais intrigados de estudantes.

Aos participantes da banca examinadora, o doutorando Eric de Moraes e Dantas e o mestrando Tiago Vasconcelos Queiroz, por aceitarem o convite de comporem a minha Banca e também pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões.

Aos grandes professores da faculdade de Direito da UFC que iluminam e transmitem através do conhecimento o desejo da busca pelo justo, pelo certo e pela verdade.

Aos amigos da Medicina, do trabalho, da graduação em Direito e da vida que me estimularam e souberam compreender os caminhos tortos tomados por mim.

Aos colegas da graduação, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

Todos os animais são iguais, mas alguns animais são mais iguais do que os outros.” (ORWELL, 2007).

“Não há, no universo, duas coisas iguais. Muitas se parecem umas às outras. Mas todas entre si diversificam.” (BARBOSA, 1997).

“E, abrindo Pedro a boca, disse: Reconheço por verdade que Deus não faz acepção de pessoas. Mas que lhe é agradável aquele que, em qualquer nação, o teme e faz o que é justo.” (BÍBLIA SAGRADA, Atos, 10:34,35).

## RESUMO

A Lei nº 9.249/95 em seu artigo 15, §1º, III, alínea “a” trouxe o termo “serviços hospitalares” em dispositivo de isenção parcial de tributos e a falta de uma definição legal da expressão gerou inúmeras controvérsias na aplicação do benefício fiscal, com decisões heterogêneas tanto nos órgãos de Administração Tributária quando nos órgãos do Poder Judiciário. Para além de uma questão de interpretação da norma e do conceito de serviços hospitalares, por tratar-se de uma discriminação com objetivo não arrecadatório, a lei suscita uma análise por meio do princípio da igualdade e de seus corolários no campo do Direito Tributário: Igualdade Tributária, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade. Assim, busca-se apresentar o princípio da igualdade em sua perspectiva histórica e ainda aplicá-lo como ferramenta de controle de normas. Desta forma, utiliza-se na prática, ao dissecar uma norma, o arcabouço teórico que se apresenta ao longo do texto. É o que se empreende no presente trabalho: descrever os diversos sentidos dados à norma e analisá-la à luz do princípio da igualdade. Por fim, constata-se que na norma falta uma parte essencial: o elemento indicativo da medida de comparação.

**Palavras-chave:** Serviços hospitalares. Igualdade tributária. Capacidade contributiva. Extrafiscalidade.

## ABSTRACT

The law No. 9,249 / 95 in its article 15, §1, III, sub-paragraph “a” brought the term “hospital services” in a partial tax exemption device. The lack of a legal definition of the term has generated numerous controversies in the application of the tax benefit, with heterogeneous decisions in both the Tax Administration and the Judiciary. Beyond a question of interpretation of the norm and the concept of hospital services, because it is a discrimination with non-tax purposes, the law raises an analysis through the principle of equality and its logical results in the field of Tax Law: Equality Tax, Contributory Capacity and Extrafiscality. Thus, it is sought to present the principle of equality in its historical perspective and still to apply it as a tool to control norms. In practice, by dissecting a norm, the theoretical framework that we present throughout the text is used. This is what is undertaken in the present work: to describe the different meanings given to the norm and to analyze it in the light of the principle of equality. Eventually it appears that the norm lacks an essential part: the indicative element of comparative measurement.

**Keywords:** Hospital services. Tax equality. Contributory capacity. Extrafiscality.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
DRJ	Delegacias de Julgamento da Receita Federal
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
RFB	Receita Federal do Brasil
SRF	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
2	<b>O PRINCÍPIO DA IGUALDADE</b> .....	12
2.1	<b>Os direitos fundamentais</b> .....	12
2.2	<b>A igualdade como princípio constitucional</b> .....	18
2.2.1	<i>O conceito de igualdade</i> .....	19
2.2.2	<i>Igualdade perante a lei e igualdade na lei</i> .....	20
2.2.3	<i>O princípio da igualdade na Constituição de 1988</i> .....	25
2.3	<b>O Direito Tributário à luz do princípio da igualdade</b> .....	25
2.4	<b>Extrafiscalidade</b> .....	28
2.5	<b>Ferramentas de controle</b> .....	30
2.5.1	<i>Controle de proporcionalidade</i> .....	32
2.5.2	<i>Controle de igualdade</i> .....	34
2.6	<b>A igualdade tributária na Constituição de 1988</b> .....	35
3	<b>O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS NA LEI Nº 9.249/95</b> .....	37
3.1	<b>O dispositivo da lei nº 9.249/95, artigo 15, §1º, III, "a"</b> .....	38
4	<b>A INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	40
4.1	<b>Normas regulamentadoras administrativas</b> .....	41
4.2	<b>A interpretação das delegacias de julgamento da Receita Federal (DRJ)</b> .....	44
4.3	<b>A interpretação da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT)</b> .....	46
4.4	<b>A interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)</b> .....	47
4.5	<b>Análise da interpretação da administração tributária</b> .....	49
5	<b>A INTERPRETAÇÃO DO JUDICIÁRIO</b> .....	51
5.1	<b>A interpretação dos Tribunais Regionais Federais (TRF)</b> .....	51
5.3	<b>Análise sobre a interpretação do judiciário</b> .....	57
6	<b>O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS À LUZ DA PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	60
6.1	<b>O diagnóstico da norma</b> .....	60
6.2	<b>Aplicação do controle de proporcionalidade</b> .....	62
6.3	<b>Aplicação do controle de igualdade</b> .....	64
7	<b>CONCLUSÃO</b> .....	66
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	69
	<b>ANEXO A – REGULAMENTOS ADMINISTRATIVOS</b> .....	74

## 1 INTRODUÇÃO

No ano de 1995, em 26 de dezembro, foi sancionada a Lei nº 9.249 que apresentou, em seu artigo 15, §1º, III, alínea “a”, a expressão “serviços hospitalares” impondo tratamento tributário diferenciado para os serviços que estivessem compreendidos na definição.

Na prática, a adequação à norma representa uma redução de 32% para 8% na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre a receita bruta das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e ainda redução de 32% para 12% na base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a receita bruta das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido. O que constitui significativa redução dos tributos para os contribuintes que fizerem jus à vantagem fiscal.

Em seu papel legiferante, não cuidou o legislador de estabelecer a definição de serviços hospitalares, tampouco apresentou, na exposição de motivos e durante a elaboração da norma, qualquer razão para o discrimen entre serviços em geral e serviços hospitalares.

A Administração Tributária, em sua atividade típica de fiscalização e de aplicação da lei tributária, passou a regulamentar e interpretar o dispositivo legal, deparando-se com diversas situações complexas, nas quais foi necessário estabelecer um conceito para o termo aqui em estudo. De maneira restritiva, a Receita Federal por meio de Instruções Normativas exigiu como critério para cabimento da norma que o contribuinte realizasse internação de pacientes e tivesse estrutura condizente com o que as normas de engenharia e arquitetura definiam como atribuídas a um hospital.

Em verdade, não é fácil definir o que seja um hospital, da estrutura única em monobloco proveniente do modelo religioso<sup>1</sup> despontou o modelo de hospital moderno<sup>2</sup>: descentralizado e com alta-complexidade tecnológica e de recursos humanos. Este modelo ainda está em franca evolução, sob influência dos avanços incessantes das tecnologias aplicadas à área da saúde, como por exemplo a telemedicina.

Há que se atentar, entretanto, para o fato do legislador ter conferido o favor fiscal para as empresas prestadoras dos “serviços hospitalares” e não para os hospitais em si. Esta confusão e também a tentativa de definir a expressão “serviços hospitalares” foi objeto de abundantes questionamentos.

---

<sup>1</sup> Cf. GAMA-ROSA COSTA, Renato. Apontamentos para a arquitetura hospitalar no Brasil: entre o tradicional e o moderno. **História, Ciências, Saúde – Manguinhos**, Rio de Janeiro, v. 18, p. 53-66, dez. 2011.

<sup>2</sup> Cf. GONÇALVES, Ernesto Lima. Estrutura organizacional do hospital moderno. **RAE Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 80-90, jan./mar. 1998.

O expressivo número de processos administrativos e também judiciais abertos ao longo dos últimos vinte anos com a finalidade de solucionar a questão do enquadramento no conceito de serviços hospitalares demonstra a importância do tema e de que um critério adequado deve ser estabelecido.

Outrossim, o problema não recai somente sobre a tentativa, frutífera ou não, de interpretar a sentença “serviços hospitalares”, pois identificamos uma indagação ainda mais relevante, por trata-se de uma diferenciação, impende questionar: a norma aqui investigada respeita o princípio da igualdade e seus consequentes no campo do Direito Tributário?

Trataremos, isto posto, do conceito atribuído ao termo “serviços hospitalares” dividindo a tarefa em uma parte descritiva e outra analítica. Cuidaremos de noções teóricas do princípio da igualdade, em um caminho desde sua gênese até sua concretude atual, que se faz existente para nós brasileiros por meio da Constituição Federal de 1988, buscando entender como o princípio se conforma ao adentrar o terreno do Direito Tributário. Em seguida, descreveremos o dispositivo legal, expondo suas características. Posteriormente expormos a interpretação dada a este pela administração tributária e em seguida pelo Poder Judiciário. Por fim, buscaremos analisar o teor da norma em confronto com o princípio da igualdade para em seguida concluirmos o nosso trabalho.

É importante explicar os motivos que deram a presente configuração ao nosso trabalho: ainda que fosse mais fácil tão somente confrontar a norma estudada com o princípio da igualdade e determinar sua constitucionalidade ou não, nosso objetivo também é permitir aos interessados o estudo da norma para diversas finalidades, incluindo planejamento tributário. Assim, para aqueles que pretendem entender a regulamentação atual relacionada ao tema, recomendamos leitura da parte que estuda a interpretação da norma pela Administração Tributária, já para os que desejam entender a norma em confronto com o princípio da igualdade, recomendamos a leitura completa do trabalho. Resolvemos iniciar a tarefa enfrentando o princípio da igualdade, conhecendo que, após a exposição das interpretações da norma, utilizaremos o que foi apresentado no capítulo sobre igualdade para aplicar ao dispositivo legal estudado.

## 2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A palavra igualdade é carregada de significados e de abstração, assim também são as palavras liberdade e democracia. Qualquer uma das três caberia na citação de Cecília Meireles<sup>3</sup> e também encheria qualquer biblioteca com considerações a seu respeito. Aqui nos debruçamos sobre a primeira, compreendendo de antemão que nosso objetivo neste trabalho não é esgotar o tema igualdade, tampouco estabelecer definição estanque ou definitiva, principalmente diante de um conceito tão largo e complexo.

Por ser amplo e emaranhado, segundo lição de José Afonso da Silva<sup>4</sup>, o conceito de igualdade enfrentou e enfrenta ainda interpretações bastante distantes. Um lado defende que a desigualdade é característica do universo, ou seja, os seres humanos, diferente do que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789<sup>5</sup> estatui, nascem e perduram desiguais. A igualdade não passaria de um simples nome, sem significação no mundo real. Os adeptos desta corrente chamam-se nominalistas. Já os idealistas, no pólo oposto, postulam um igualitarismo absoluto entre as pessoas. Em uma posição entre os anteriores, os realistas, entretanto, reconhecem que os homens são desiguais sob diversos aspectos, mas em outros quesitos iguais, como seres da mesma espécie.

### 2.1 Os direitos fundamentais

A fim de proporcionar um panorama histórico e apresentar uma abordagem teórica já bem sedimentada, podemos utilizar resumidamente o que nos proporcionou a Teoria dos Direitos Fundamentais assim como estudada por Bonavides<sup>6</sup>. De forma breve, com a grande ebulição política promovida pelos eventos revolucionários da segunda metade do século XVIII<sup>7</sup>, foram expressos três princípios definidores de todo conteúdo dos direitos fundamentais. São eles os direitos de liberdade, de igualdade e de fraternidade.

<sup>3</sup> "[...] Liberdade, essa palavra que o sonho humano alimenta que não há ninguém que explique e ninguém que não entenda [...]". MEIRELES, Cecília. **Frases de Cecília Meireles**. [S. l., 2019]. Disponível em: <https://citacoes.in/citacoes/117936-cecilia-meireles-liberdade-essa-palavra-que-o-sonho-humano-ali/>. Acesso em: 1 nov. 2019.

<sup>4</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9/11/2009. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 212.

<sup>5</sup> Artigo 1º- Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundar-se na utilidade comum. FRANÇA. **Declaração dos direitos do homem e do cidadão de 1789**. Paris, 1789. Disponível em: [http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf). Acesso em: 1 nov. 2019.

<sup>6</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 560.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 562.

Conforme nos ensina Mendes<sup>8</sup>, houve importante contribuição do cristianismo de forma a propiciar a melhor recepção da ideia de dignidade humana: “O ensinamento de que o homem é criado à imagem e semelhança de Deus e a ideia de que Deus assumiu a condição humana para redimi-la imprimem à natureza humana alto valor intrínseco, que deve nortear a elaboração do próprio direito positivo.”

Ressalta-se a positivação do direito como importante desenvolvimento deste período histórico, culminando com a era dos códigos, passando assim da preponderância do jusnaturalismo à supremacia juspositivismo.

Segundo a Teoria dos Direitos Fundamentais, tais direitos foram emanados inclusive segundo a ordem histórica de sua gradativa institucionalização, sendo também conhecidos como direitos de primeira, segunda e terceira geração respectivamente. Um longo processo histórico-cultural levou à valorização dos direitos fundamentais a ponto de serem positivados nos documentos mais importantes daquela época.<sup>9</sup>

É importante destacar este período histórico, pois é neste ponto em que o estado liberal se estabelece, assim nos demonstra Mendes:

Os direitos fundamentais assumem posição de definitivo realce na sociedade quando se inverte a tradicional relação entre Estado e indivíduo e se reconhece que o indivíduo tem, primeiro, direitos, e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado têm em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos.<sup>10</sup>

Os direitos de primeira geração são direitos individuais em oposição ao Estado, conquistados ao longo de séculos de confrontos entre a burguesia e a nobreza, frutos de embates políticos e guerras. Observemos o que leciona Bonavides:

Os direitos de primeira geração ou direitos de liberdade têm por titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdades ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade que é seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 232.

<sup>9</sup> Refiro-me à Declaração de Direitos da Virgínia, de 1776 e à Declaração Francesa de 1789. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Declaração de Direitos da Virgínia**. Virgínia, 1776. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-bom-povo-de-virginia-1776.html>. Acesso em: 21 jun. 2019; FRANÇA. **Declaração dos direitos do homem e do cidadão de 1789**. Paris, 1789. Disponível em: [http://pfdc.pgr.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf). Acesso em: 1 nov. 2019.

<sup>10</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 232.

<sup>11</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 563.

Tais direitos foram substancialmente inspirados pelo pensamento liberal clássico. Sobre o liberalismo nacional no século XIX e suas influências destacamos a obra de Ricardo Lobo Torres:

O liberalismo luso-brasileiro aproxima-se das fontes inglesas. Na filosofia do direito afirma-se o jusnaturalismo utilitarista na linha de Bentham. A economia recebe influência de Adam Smith, principalmente na obra de Cairu. O pensamento político e o constitucionalismo seguem igualmente o modelo inglês.<sup>12</sup>

Por seu turno, os direitos fundamentais de segunda geração, que constituem o foco principal do presente trabalho, são os direitos de igualdade. Estes dominaram o século XX, enquanto os direitos de liberdade dominaram o século anterior. Os direitos nascidos pela reflexão antiliberal do século XX são os direitos sociais, culturais e econômicos, bem como os direitos coletivos ou de coletividades<sup>13</sup>.

Após um primeiro momento de formulação especulativa, tais direitos foram incorporados às Constituições marxistas e com destaque à Constituição de Weimar que tinha espírito social-democrata. No período pós-guerra, houve predominância do modelo inspirado na Constituição Mexicana de 1917 e na Constituição de Weimar, que enfrentou, entretanto, uma fase inicial de baixa normatividade e de questionada efetividade. Após a formulação do preceito de aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, os direitos fundamentais de segunda geração tenderam a tornar-se tão justiciáveis quanto os da primeira geração, visto que não se poderia recusar facilmente sua eficácia utilizando como argumento o caráter programático da norma.<sup>14</sup>

Nesta fase, brotou um novo conteúdo dos direitos fundamentais: as garantias institucionais, que derivaram da necessidade de concretude dos direitos de igualdade, conforme nos ensina Paulo Bonavides:

Não se pode deixar de reconhecer aqui o nascimento de um novo conceito de direitos fundamentais, vinculado materialmente a uma liberdade "objetivada", atada a vínculos normativos e institucionais, a valores sociais que demandam realização concreta e cujos pressupostos devem ser "criados", fazendo assim do Estado um artífice e um agente de suma importância para que se concretizem os direitos fundamentais de segunda geração.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 104.

<sup>13</sup>BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 564.

<sup>14</sup>*Ibid.*, p. 565.

<sup>15</sup>*Ibid.*, p. 567.

É interessante perceber que o Estado, que fora tratado como vilão em um primeiro momento, durante a implementação dos direitos de primeira geração, nesta fase de implementação dos direitos de segunda geração é chamado a exercer papel de protagonista, neste aspecto mais uma vez o professor Bonavides nos ilustra:

A importância porém das garantias institucionais é que elas revalorizam sobretudo os direitos da liberdade, até então concebidos numa oposição irremediável entre indivíduo e o Estado, e o fizeram na medida em que se pôde transitar de uma concepção de subjetividade para uma concepção de objetividade, com respeito aos princípios e valores da ordem jurídica estabelecida.<sup>16</sup>

Por fim, a concepção de objetividade dos direitos das duas primeiras gerações, resultante do processo acima descrito, tornaram estes direitos uma dimensão objetiva de garantia contra os atos de arbítrio do Estado.<sup>17</sup> Ainda sobre este período crucial, Bonavides nos esclarece sobre essa transição do Estado Liberal para o Estado Social:

Mas, aqui, ocorre o momento decisivo, em que, abrindo mão compulsoriamente daquela franquia fundamental - da liberdade política como liberdade de classe -, que antes lhe afiançava o controle do Estado, a velha burguesia liberal reparte esse controle com as demais classes, notadamente a classe com a qual se achava envolvida num antagonismo de vida ou morte.[...] Por mais paradoxal que pareça, essa concessão salvou e preservou ideologicamente o que havia de melhor na antiga tradição liberal: a ideia de liberdade moderna, liberdade como valorização da personalidade, agora já no âmbito da democracia plebiscitária, vinculada ao Estado social.<sup>18</sup>

Para José Afonso da Silva, o princípio da igualdade nunca teve o mesmo tratamento do princípio da liberdade, porque a burguesia, força-motriz das mudanças da história e da sociedade nos últimos séculos segundo a visão do referido autor, entendeu que o regime de igualdade não seria vantajoso para ela:

É que a *igualdade* constitui signo fundamental da democracia. Não admite os privilégios e distinções que um regime simplesmente liberal consagra. Por isso é que a burguesia, cônica de seu privilégio de classe, jamais postulou um regime de igualdade tanto quanto reivindicara o de liberdade. É que um regime de igualdade contraria seus interesses e dá à liberdade sentido material que não se harmoniza com o domínio de classe em que se assenta a democracia liberal burguesa. (Grifo do autor).<sup>19</sup>

<sup>16</sup>BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 568.

<sup>17</sup>*Ibid.*, p. 569.

<sup>18</sup>BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 189.

<sup>19</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9/11/2009. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 211.

Sobre o sentido material da igualdade ao qual José Afonso da Silva faz menção, veremos adiante quando tratarmos do princípio da igualdade no âmbito tributário e do conceito de igualdade na lei.

Para Ricardo Lobo Torres, em intrigante lição, a liberdade se faz presente por meio do tributo e desaparece se o tributo não a garantir, o preço da liberdade é o preço dos impostos:

No Estado Fiscal, afirma-se a *liberdade individual*: reserva-se pelo contrato social um *mínimo de liberdade* intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de *preço da liberdade*. O imposto, item mais importante da receita do Estado Fiscal, é, por conseguinte, uma invenção burguesa: incide sobre a riqueza obtida pela livre iniciativa do indivíduo, mas nos limites do consentimento do cidadão. (Grifo do autor).<sup>20</sup>

Com efeito, Schoueri<sup>21</sup> também classifica o Estado contemporâneo como Estado do Imposto denotando não apenas a sua característica fiscal<sup>22</sup>, mas a ideia de Estado Social. É que temos na língua alemã o termo *Steuerstaat* traduzindo-se como Estado do Imposto, porém no alemão a palavra *Steuer*, explica Schoueri, também é empregada para referir-se ao timão do navio, passando a imagem do direcionamento, da condução na direção correta.

Uma nova dimensão dos direitos fundamentais, ainda incompletamente conhecida, surgiu da consciência de um mundo dividido entre nações desenvolvidas e subdesenvolvidas. São os direitos de fraternidade, que contém um elevado grau de humanismo, ultrapassando os interesses do um indivíduo e até de um Estado isolado, neste ponto Bonavides nos aclara:

Com efeito, um novo polo de alforria do homem se acrescenta historicamente aos da liberdade e da igualdade. Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta. [...] Emergiram eles da reflexão

<sup>20</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 109.

<sup>21</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p 1-3.

<sup>22</sup>Segundo Nabais, o Estado Fiscal é a regra do estado moderno e traz em seu âmago um importante preceito: "A ideia de estado fiscal parte do pressuposto, frequentemente considerado ultrapassado ou superado com a instauração do estado social, de que há uma separação essencial e irredutível entre estado e sociedade. Não há uma separação estanque ou absoluta (*rectius*, uma oposição total) como era característica do estado liberal oitocentista, mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo assim esta, no essencial, não estadual. [...] A 'estadualidade fiscal' significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autônomos." NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 2009, p. 191-196.

sobre temas referentes ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade.<sup>23</sup>

Na trilha da evolução dos direitos fundamentais, impelidos pela globalização política e pelo sentido de universalização dos direitos fundamentais, descreve-se uma quarta geração desses direitos, que corresponderia ao direito à democracia, à informação e ao pluralismo<sup>24</sup>. Desbordando os limites epistemológicos deste trabalho, limitamo-nos a citar que tais caminhos estão sendo perseguidos.

É muito importante entender esses movimentos formadores do Estado contemporâneo, pois tangenciaremos aqui desde a colisão entre princípios fundamentais até o modelo dirigente<sup>25</sup> da Constituição de 1988 que preconizou uma realidade social nova por meio de medidas legais, inclusive normas tributárias indutoras<sup>26</sup>, visando a concretização dos valores elencados no preâmbulo<sup>27</sup>, a fim de realizar os objetivos traçados no artigo 3º<sup>28</sup>. A compreensão da formação dos valores constitucionais nos permitirá ter uma visão mais ampla e verdadeira do problema da interpretação e da aplicação do princípio da igualdade.

Para além da questão da aplicabilidade do princípio da igualdade<sup>29</sup>, temos muito mais a enfrentar quando se trata deste princípio, neste tópico nos informa o professor Hugo de Brito Machado: “[...]consideramos o princípio da isonomia um dos mais sérios problemas

<sup>23</sup>BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 569.

<sup>24</sup>*Ibid.*, p. 571.

<sup>25</sup>A Constituição Federal de 1988 contemplou um Estado com predominância de normas programáticas que exprimem proposições gerais, recomendações e orientações, todas apontando para uma nova ordem, para um Estado que não é neutro, prevendo uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização por meio de medidas legais passou a ser de interesse público. LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin. 2015. (Série Doutrina Tributária, v. 16), p. 34.

<sup>26</sup>Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p 1-3.

<sup>27</sup>Preâmbulo da Constituição Federal de 1988: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

<sup>28</sup>Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” BRASIL. Constituição [(1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 14:00.

<sup>29</sup>Problema relacionado ao entendimento deste princípio como mera norma programática.

jurídicos. É o princípio da igualdade um dos de mais difícil tratamento jurídico. Isto em razão do entrelaçamento existente no seu bojo de ingredientes de direito e elementos metajurídicos.”<sup>30</sup>

## 2.2 A igualdade como princípio constitucional

Antes de mais nada, cumpre estabelecer a noção de princípio jurídico, conceito essencial para compreender a igualdade como princípio constitucional. Iniciamos aqui com a lição de Roque Antônio Carrazza:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de proeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.<sup>31</sup>

Os princípios constituem verdadeiros vergalhões na estrutura normativa, coluna dorsal sobre a qual se estrutura todo o corpo de normas<sup>32</sup>. Ao olharmos para o sistema lógico-jurídico tal qual concebido pela Teoria dos Direitos Fundamentais por Robert Alexy<sup>33</sup>, encontraremos os princípios e as regras como espécies de norma. Os primeiros entendidos como mandamentos de otimização<sup>34</sup>, as segundas como normas jurídicas mais particulares, que garantem direitos (ou impõem deveres) definitivos, que podem ser entendidas como normas cuja estrutura utiliza os descritores deônticos (permitido, proibido, obrigatório), neste sentido é importante destacar o ensinamento de Humberto Ávila<sup>35</sup>:

[...] tanto as regras quanto os princípios são espécies de prescrições normativas. Essas prescrições, todavia, se diferenciam quanto ao modo como prescrevem o comportamento devido - enquanto as regras descrevem aquilo que é permitido,

<sup>30</sup>BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**.: Promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1997 *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 61.

<sup>31</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. ampl. até emenda constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

<sup>32</sup>"Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que vão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes." DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 43.

<sup>33</sup>Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>34</sup>"O elemento central da teoria dos princípios de Alexy é a definição de princípios como *mandamentos de otimização*. Para ele, princípios são normas que exigem que algo seja realizado na maior medida possível diante das possibilidades fáticas e jurídicas existentes." SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 46.

<sup>35</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 29.

proibido ou obrigatório, os princípios apenas apontam para um estado ideal de coisas, sem prever o comportamento que deve ser adotado para promovê-lo.

O princípio da igualdade é, por tudo o que já vimos quando destacamos a evolução dos direitos fundamentais, o princípio basilar do Estado Social, por expressar mais do que um dever negativo do Estado, vários deveres positivos a serem cumpridos por este:

O centro medular do Estado social e de todos os direitos de sua ordem jurídica é indubitavelmente o princípio da igualdade. Com efeito, materializa ele a liberdade da herança clássica. Com esta compõe um eixo ao redor do qual gira toda a concepção estrutural do Estado democrático contemporâneo.<sup>36</sup>

O princípio da igualdade está expresso na Constituição Federal de 1988 logo em seu preâmbulo, assentando assim a importância do princípio para a ordem constitucional brasileira. Ao longo do texto da nossa Lei Maior, o mesmo princípio figura de diversas formas e emanando diversos princípios que são resultados de seu encadeamento lógico e jurídico.

### **2.2.1 O conceito de igualdade**

A igualdade que desde a Antiguidade Clássica foi associada ao conceito mesmo de justiça<sup>37</sup>, aguardou muitos séculos para ganhar a concretude necessária, ser positivada e mais recentemente ser decomposta em seus menores elementos e assim ser passível de aplicação concreta e racionalmente fundamentada. Sobre isso leciona Bonavides<sup>38</sup>:

Deixou a igualdade de ser a igualdade jurídica do liberalismo para se converter na igualdade material da nova forma de Estado. Tem tamanha força na doutrina constitucional que vincula o legislador, tanto o que faz a lei ordinária nos Estados-membros e na órbita federal como aquele que no círculo das autonomias estaduais emenda a Constituição ou formula o próprio estatuto básico da unidade federada. Na presente fase da doutrina, já não se trata em rigor, como assinalou Leibholz<sup>39</sup>, de uma

<sup>36</sup>BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 376.

<sup>37</sup>Neste sentido, temos José Afonso da Silva que nos ensina: "Aristóteles vinculou a idéia de igualdade à idéia de justiça, mas, nele, trata-se de igualdade de justiça relativa que dá a cada um o seu..." Fazendo reverência à obra *Ética a Nicômaco* do estagirita. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9/11/2009. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 213. No mesmo sentido Celso Antônio Bandeira de Mello destaca a famigerada afirmação de Aristóteles: "a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais", mas ensina que apesar de inteiramente procedente tal assertiva é ponto de partida e não ponto de chegada visto que persistem questionamentos. Por exemplo: quem são os iguais e quem são os desiguais? BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 10-11.

<sup>38</sup>Humberto Ávila, em sua obra, buscou dissecar o princípio da igualdade a fim de obter seus elementos estruturais, obtendo quatro: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da diferenciação. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>39</sup>LEIBHOLZ, Gerhard. **Das wesen der representation und der gewaltwandel der demokratie im 20**. Berlin: Jahrhundert, 1960, p. 220 *apud* BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 376.

igualdade "perante" a lei, mas de uma igualdade "feita" pela lei, uma igualdade "através" da lei.<sup>40</sup>

Em obra notável por abordar o tema da igualdade de forma pioneira na doutrina pátria, Celso Antônio Bandeira de Mello chega a conclusões capitais:

Para que um *discrímen* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional - para o bem público. (Grifo do autor).<sup>41</sup>

Assim sendo, a diferenciação deve atingir genericamente diversos indivíduos em um momento futuro (a norma terá efeitos *ex tunc*); deve desigualar aqueles que possuam caracteres ou diferenças efetivas; com correlação lógica entre estas diferenças ou caracteres e o regime jurídico da norma; por fim deve existir uma razão preciosa para discriminar, fundada em texto constitucional.

### 2.2.2 Igualdade perante a lei e igualdade na lei

Iniciamos este tópico com a dicção do caput do artigo 5º da Carta Magna:

Todos são iguais **perante a lei, sem distinção** de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, **à igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]. (Grifo nosso).

Os destaques são importantes para esclarecer que, embora pareça que o legislador tenha sido redundante, em verdade ele buscou proteger a igualdade em duas formas: a igualdade perante a lei (ou igualdade formal) e a igualdade na lei (ou igualdade material)<sup>42</sup>.

<sup>40</sup>BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 376.

<sup>41</sup>BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 41.

<sup>42</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 77.

A primeira entendida como como garantia de aplicação uniforme<sup>43</sup> da lei: todos devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem distinção. Nesse ponto é lapidar o dizer de Kelsen: "igualdade perante a lei não é assim igualdade, mas adequação à norma".<sup>44</sup>

A segunda, por sua vez, reporta-se à garantia de que a lei não seja aplicada de modo uniforme a todos, mas de que ela seja igual para todos.<sup>45</sup> Neste aspecto, Robert Alexy empreende uma importante reflexão:

Se o enunciado geral de igualdade se limitasse ao postulado de uma práxis decisória universalizante, o legislador poderia, sem violá-lo, realizar qualquer discriminação, desde que sob a forma de uma norma universal, o que é sempre possível. A partir dessa interpretação, a legislação nazista sobre judeus não violaria o enunciado "os iguais devem ser tratados igualmente".<sup>46</sup>

José Afonso da Silva, no entanto, afirma não ser necessária uma tal diferenciação, posto que o importante é que os destinatários (legisladores e aplicadores da lei), recepcionem o princípio.<sup>47</sup>

Neste aspecto, seguimos o entendimento de Ávila, que reafirma a necessidade desta classificação, dado que um exame da jurisprudência mostra claramente que a aplicação da igualdade muitas vezes, de forma velada, associa-se tão somente à igualdade perante a lei<sup>48</sup>.

Em nossa Carta Maior, portanto, cuidou o legislador constituinte de incluir o conceito de igualdade material. Ora isso é importantíssimo em Direito Tributário, porquanto, como veremos durante este trabalho, tal segmento do Direito correlaciona-se com a justiça distributiva.

### ***2.2.3 A estrutura do princípio da igualdade***

Assim como ocorreu com as ciências naturais, o Direito em particular, como ciência, portanto obediente à lógica e às regras do silogismo, foi sobremaneira beneficiado ao

---

<sup>43</sup>"Nesse sentido, o dever de igualdade na aplicação da lei exige apenas aquilo que já é de qualquer forma aplicável se as normas jurídicas são válidas. Ele reforça a vinculação dos órgãos de aplicação do direito às normas criadas pelo legislador, sem estabelecer qualquer requisito substancial para essas normas, ou seja, sem vincular o legislador. o legislador pode discriminar como bem lher aprover; desde que suas normas discriminatórias sejam observadas em todos os casos, o dever de igualdade na aplicação da lei terá sido satisfeito." ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 394-395.

<sup>44</sup>KELSEN, Hans. **Reine rechtslehre**. 2. ed. Viena: Franz Deuticke, 1960, p. 396 *apud* ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 77.

<sup>45</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 78.

<sup>46</sup>ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 398.

<sup>47</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 215 *apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39.

<sup>48</sup>Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 78-81.

assentar-se nas bases do método de decomposição cartesiano<sup>49</sup>. Assim como ocorreu com a argumentação jurídica quando Alexy<sup>50</sup> dividiu a análise da proporcionalidade *latu sensu* em etapas, a análise da igualdade conforme teorizada por Humberto Ávila<sup>51</sup>, estudioso das doutrinas germânica e americana, proporciona aos operadores do Direito uma melhor compreensão e fundamentação deste importante princípio. Sobre a necessidade desta construção teórica da igualdade recordemos Dantas:

Quanto mais progridem e se organizam as coletividades, maior é o grau de diferenciação a que atinge seu sistema legislativo. [...] Todas essas situações, inspiradas no agrupamento natural e racional dos indivíduos e dos fatos, são essenciais ao processo legislativo, e não ferem o princípio da igualdade. Servem, porém, para indicar a necessidade de uma construção teórica, que permita distinguir as leis arbitrárias das leis conforme o direito, e eleve até esta alta triagem a tarefa do órgão do Poder Judiciário<sup>52</sup>.

Exporemos agora de forma breve, atentos aos estreitos limites do presente estudo, um esboço da estrutura da Teoria da Igualdade Tributária, para aprofundamento recomendamos a leitura da obra de Humberto Ávila<sup>53</sup>. Segundo este autor: "A igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade". Embora esta definição pareça simples, condensa todos os elementos relacionados à questão da igualdade. O professor Luís Eduardo Schoueri<sup>54</sup>, trabalhando a obra de Klaus Tipke, reforça esta formulação:

Em matéria tributária, recorda-se, neste passo, a preciosa lição de Klaus Tipke, no sentido de que o princípio da igualdade não exige tratamento idêntico a contribuintes em situação idêntica, mas impõe-se a igualdade a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Diversamente da identidade, absoluta, a igualdade se apresenta,

<sup>49</sup>Descartes descreveu quatro etapas que tornaram firmes os passos de quem busca pela verdade, estas simples etapas revolucionaram a busca pelo conhecimento: "[...]acreditei que me bastariam os quatro seguintes, contanto que tomasse a firme e constante resolução de não deixar uma única vez de observá-los. O primeiro era de nunca aceitar coisa alguma como verdadeira sem que a conhecesse evidentemente como tal; ou seja, evitar cuidadosamente a precipitação e a prevenção, e não incluir em meus juízos nada além daquilo que se apresentasse tão clara e distintamente a meu espírito, que eu não tivesse nenhuma ocasião de pô-lo em dúvida. O segundo, dividir cada uma das dificuldades que examinasse em tantas parcelas quantas fosse possível e necessário para melhor resolvê-las. O terceiro, conduzir por ordem meus pensamentos, começando por ordem meus pensamentos, começando pelos objetos mais simples e mais fáceis de conhecer, para subir pouco a pouco, como por degraus, até o conhecimento dos mais compostos, e supondo certa ordem mesmo entre aqueles que não se precederem naturalmente uns aos outros. E, o último, fazer em tudo enumerações tão completas, e revisões tão gerais, que eu tivesse certeza de nada omitir." DESCARTES, René. **Discurso do método**. Tradução Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 22-23.

<sup>50</sup>Cf. ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a teoria do discurso racional como a teoria da fundamentação jurídica. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

<sup>51</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>52</sup>DANTAS, F. C. San Tiago. Igualdade perante a lei e *due process of law*: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 116, p. 357-367, 1948 *apud* MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 38.

<sup>53</sup>Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

<sup>54</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273-275.

pois, como uma categoria relativa: dois contribuintes estão em situação equivalente em relação a uma medida (*tertium comparationis*).

O raciocínio de igualdade é necessariamente comparativo, relacional, de quaisquer objetos (fatos, situações ou atividades), portanto o primeiro elemento da igualdade aqui explicitado é o **sujeito**, lembrando que este não se confunde com conceito de sujeito da relação obrigacional tributária. Devemos compreendê-lo de forma mais ampla, ou seja, como entidade tangível ou intangível que será comparada em um juízo de igualdade.

Os sujeitos deverão ser cotejados ou medidos com uso de uma **medida de comparação**. Neste ponto, devemos destacar, encontramos semelhança com as técnicas utilizadas para análise de objetos e fenômenos das ciências naturais, que a fim de compreendê-los estabelece parâmetros mensuráveis sejam estes qualitativos ou quantitativos.

Somente se pode aplicar, portanto, o princípio da igualdade, quando se identifica uma ou mais medidas de comparação. Tais medidas são denominadas por Tipke princípios. São eles que dão conteúdo ao princípio da igualdade, que é, em si, vazio. Uma vez eleitos os princípios básicos para a instituição de determinado tributo, fica o legislador obrigado a aplicar coerentemente as medidas impostas pela Constituição (princípios constitucionais) ou as que ele mesmo elegeu (princípios legais), sob pena de ferir o princípio da igualdade<sup>55</sup>.

Por exemplo, podemos querer comparar duas barras de ferro, no entanto, tal verificação pode se dar utilizando o peso, o comprimento, a composição química, a cor, etc. Manifesta-se então a necessidade de escolher qual atributo vai ser utilizado para comparar os sujeitos em análise. Por meio do exemplo acima, é intuitivo perceber que a escolha da medida de comparação deve relacionar-se com a finalidade pretendida: caso a finalidade seja usar a barra de ferro em um projeto estrutural de construção civil, a medida de comparação deverá ser o comprimento ou a bitola do objeto; caso a finalidade seja decorativa, a medida de comparação será a cor ou a composição química. Após esta fase, ainda não é possível estabelecer a diferenciação entre os sujeitos, pois como veremos é exigido que se escolha um **elemento indicativo da medida de comparação**, o terceiro elemento da igualdade de que tratamos, essencial para que a igualdade se complete.

Para melhor ilustração, vamos utilizar outro exemplo. Digamos que um professor de matemática de ensino primário, observando que sua turma de alunos está apresentando dificuldades no aprendizado de determinado assunto, resolva implementar técnicas

---

<sup>55</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273-275, p. 273-275.

diferenciadas de pedagogia que demandarão um tratamento individualizado com tempo dedicado a cada aluno.

Ainda na fase de planejamento, o educador, que dispõe de tempo limitado para realizar a tarefa a que se propôs, resolve escolher os alunos com maior dificuldade na matéria para aplicar a metodologia pensada. Os sujeitos que serão submetidos ao juízo de igualdade são os alunos da turma do professor.

Observe que antes da escolha da medida de comparação e da definição do elemento indicativo da medida de comparação o professor precisou entender o propósito da diferenciação, dando um caráter finalístico a todo o processo. Esse elemento é denominado **finalidade da diferenciação** que analisaremos melhor mais a frente.

O próximo passo é definir uma medida de comparação que, como vimos, deverá buscar a finalidade intentada. Para o exemplo que estamos explorando, os atributos como altura, idade, raça ou notas de outras disciplinas não proporcionarão a diferenciação mais adequada ao desígnio intentado. O desempenho na disciplina de matemática constitui a medida de comparação mais adaptada para o caso em consideração. Já o elemento indicativo da medida de comparação com conexão mais acertada deverá ser escolhida entre por exemplo notas nas provas, notas das atividades, participação em sala de aula, assiduidade e pontualidade, realização de tarefas de casa, etc. Por motivos de praticidade ou por buscar uma visão tradicional da avaliação acadêmica, o professor pode resolver classificar os alunos pelas notas obtidas nas provas da disciplina.

Tem-se, pois, que a aplicação do princípio da igualdade pressupõe a eleição de medidas (princípios). Algumas delas são eleitas pelo próprio constituinte; outras vão sendo definidas pelo legislador. Umas e outras obrigam o legislador: as primeiras porque não podem deixar de ser observadas; as últimas, porque o legislador somente poderá deixar de as observar se as retirar da legislação como um todo. Fere a igualdade o arbítrio: para algumas situações, observa-se determinado princípio, para outras não, sem que se encontre motivo jurídico para discriminação. Por motivo jurídico entender-se-á, por sua vez, outro princípio, a motivar nova distinção<sup>56</sup>.

Assim, após um processo racional e fundamentado, o docente obterá como resultado um grupo de estudantes no qual poderá aplicar as técnicas de pedagogia planejadas. Mesmo em um exemplo relativamente simples como o anterior, é possível captar a complexidade do problema, pois envolve uma reflexão bastante pormenorizada dos elementos estruturais do princípio da igualdade. Definir a finalidade da diferenciação e os sujeitos da diferenciação são

---

<sup>56</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273-275.

etapas iniciais do processo do juízo de igualdade e, conforme veremos a seguir, vinculados diretamente aos princípios constitucionais.

O que se impõe notar, mais uma vez, é que, sendo pluralista o sistema jurídico, tampouco única será a direção imposta pelas diretrizes constitucionais e legais. Ao contrário, formam eles um conjunto multidirecional, de cujo encontro se haverão de encontrar situações comparáveis. Cada uma dessas diretrizes está sujeita, ela mesma, ao controle de constitucionalidade<sup>57</sup>.

A medida de comparação e o elemento indicativo da medida de comparação são diretamente ligados à finalidade da diferenciação e como esta é ligada aos princípios constitucionais, há vínculo indireto daqueles com tais princípios.

### ***2.2.3 O princípio da igualdade na Constituição de 1988***

Como dissemos, o princípio da igualdade espalha-se por todo texto da Constituição Federal de 1988, não se limitando a tratar da igualdade formal, mas concretizando tal princípio materialmente. Para exemplificar, empregaremos a didática de Uadi Lammêgo Bulos<sup>58</sup>:

[...] eis o desdobramento da isonomia material em nosso Texto Maior:

- igualdade racial (art. 4º, VIII);
- igualdade entre os sexos (art. 5º, I);
- igualdade religiosa (art. 5º, VIII);
- igualdade de armas (art. 5º LV);
- igualdade jurisdicional (art. 5º XXXVII);
- igualdade de idade (art. 7º, XXX);
- igualdade de trabalho (art. 7º, XXXII);
- igualdade política (art. 14); e
- igualdade tributária (art. 150, II).

Neste trabalho nos debruçaremos de forma sintética sobre o último exemplo, mas os elementos do princípio da igualdade acima estudados aplicam-se a quaisquer situações que demandem tratamento atencioso do princípio. Passaremos a tratar então de como a luz da igualdade se afigura ao adentrar o prisma do Direito Tributário.

## **2.3 O Direito Tributário à luz do princípio da igualdade**

Discorreremos neste tópico sobre o princípio da igualdade tributária, ou seja, sobre a forma e o conteúdo com que se reveste o princípio da igualdade ao adentrar a área do Direito

<sup>57</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273-275.

<sup>58</sup>BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva 2011, p. 542.

Tributário. Neste campo, a igualdade na lei, isto é, a igualdade material, apresenta-se de modo evidente, nessa toada explica José Afonso da Silva<sup>59</sup>: "O *princípio da igualdade tributária* relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal." (Grifo do autor). O referido doutrinador nos instrui ainda sobre as teorias elaboradas para explicar o princípio em matéria tributária, como veremos a seguir.

As teorias subjetivas têm duas vertentes: a do benefício e a do sacrifício igual. O princípio do benefício significa que a carga dos impostos deve ser distribuída entre os indivíduos de acordo com os benefícios que desfrutam da atividade governamental. Esta teoria parece guardar correlação com o fundamento do tributo contribuição de melhoria<sup>60</sup> do nosso sistema tributário. Ela também conduz à exigência da tributação proporcional à propriedade e à renda. Por seu turno, o princípio do sacrifício igual, ou do custo igual, determina que todos os custos devem ser suportados de maneira igual por cada indivíduo, mesmo que o governo incorra em custos com indivíduos particulares. Temos também as teorias objetivas que se dirigem para o princípio da capacidade contributiva, o qual estudaremos adiante.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes<sup>61</sup> estabelece com clareza a relação entre isonomia e capacidade contributiva: "A capacidade contributiva é assim um critério material fundamental que determina a igualdade por meio do tratamento desigual dos desiguais na medida de suas desigualdades." Deste modo, a capacidade contributiva é uma barreira concreta limitante do poder de tributar, porquanto estabelece um critério discriminador econômico a ser considerado quando da instituição de um tributo. Ou seja, o legislador deverá ater-se à riqueza e aos seus signos representativos. Utilizando uma linguagem advinda de sua tese que estuda um modelo de semiótica jurídica, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes sintetiza<sup>62</sup>:

A capacidade contributiva assim impõe ao legislador que prescreva como antecedente das normas tributárias, signos representativos de expressão econômica, e que o seu conseqüente guarde relação com essa dimensão. Isso contudo não impede que o próprio índice relacional possa variar segundo critérios de escopo extrafiscal. Dessa sorte, dois fatos idênticos, sob o aspecto extrafiscal, não devem ensejar o mesmo ônus tributário, se suas dimensões econômicas forem diversas. Por outro lado,

<sup>59</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9/11/2009. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 221.

<sup>60</sup>Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 13:50.

<sup>61</sup>MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. 2009. 320 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 211.

<sup>62</sup>*Ibid.*, p. 211-212.

dois fatos idênticos sob o aspecto econômico não necessariamente deverão sofrer a mesma tributação, se apresentarem distinções relevantes de âmbito extrafiscal.

Devemos pontuar que o princípio da capacidade contributiva estabelece uma banda ou faixa tributável considerado o sujeito passivo da tributação, pois assim como o princípio da igualdade origina a capacidade contributiva, este último engendra os princípios da vedação ao confisco<sup>63</sup> e da preservação do mínimo vital<sup>64</sup>, com tais limites atuando em linhas afastadas nos casos de contribuintes abastados e atuando em proximidade para os contribuintes necessitados. José Casalta Nabais<sup>65</sup> relaciona o princípio da igualdade em seu aspecto material com o princípio da capacidade contributiva, dispensando demais princípios na gênese do instituto:

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva "constituição fiscal" e não qualquer outro. Nomeadamente, o seu fundamento não pode ser o princípio do estado social, como pretendem alguns autores.

A respeito da ligação do princípio da igualdade tributária com o princípio da capacidade contributiva Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>66</sup> faz afirmação notável: “De saída, igualdade na tributação, capacidade contributiva e extrafiscalidade formam uma intrincada teia.” Em seguida, desenvolve citando a sua obra com a professora Mizabel Derzi<sup>67</sup>:

Esse é o enfoque do princípio da igualdade mais corrente: uma proibição de distinguir. As características de generalidade e abstração da norma estão a seu serviço. [...] Alguns autores analisam-na exclusivamente sob o aspecto negativo. É aliás, o enfoque corrente. Celso Bandeira de Mello, não obstante o brilhantismo do tratamento que dispensou à matéria, também lhe deu a seguinte abordagem: ‘é vedado ao legislador distinguir’. Mas a isonomia, com relação ao Direito Tributário, deve ser formulada também, necessariamente, de forma positiva. [...] ‘Pode’ ou deve o legislador considerar tais diferenças advindas dos fatos? Se a resposta for apenas ‘pode’, então

<sup>63</sup>"Tributar toda a riqueza de duas pessoas atende, de um certo modo, a Isonomia, pois o tratamento terá sido igualitário. Também respeita a capacidade contributiva, uma vez que sujeitos com riquezas diversas são tributados na mesma "proporção". Nada obstante, ferirá vigorosamente a Vedação ao Confisco." MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 320 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 212.

<sup>64</sup>"Para Sainz de Bujanda a isenção do 'mínimo vital' é inseparável do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a capacidade contributiva só pode reputar-se existente quando se aferir alguma riqueza acima do 'mínimo vital'. Este deve ser, pois, intocável." COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 71.

<sup>65</sup>NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Editora Almedina, 2009, p. 688.

<sup>66</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 231.

<sup>67</sup>DERZI, Misabel de Abreu. CALMON, Sacha. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo, Saraiva, 1982, p. 56 e 61 *apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 232.

o princípio da igualdade (no sentido material) não tem significado especial para o Direito Tributário. [...] Em matéria fiscal, interessa menos saber o que o legislador está proibido de distinguir e mais o que ele deve discriminar. (Grifo do autor).

Portanto, para cumprir o dever constitucional tratar com igualdade consequentemente o legislador deverá considerar a capacidade contributiva ao instituir os tributos, cumprindo um dever não só negativo, de não discriminar, mas também, quando a situação assim demandar, um dever positivo de corrigir desigualdades e para promover os preceitos constitucionais. Veremos adiante como o instituto da extrafiscalidade se mostra interessante para tal intento.

## 2.4 Extrafiscalidade

Para adentrar no tema da extrafiscalidade e da sua função como indutora de comportamentos, utilizaremos a lição de Geraldo Ataliba que desvendando desde a ciência das finanças as razões da instituição dos tributos, revela que o Estado nem sempre age com finalidade arrecadatória, muitas vezes o intento é diverso:

É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parece que possam existir as sonhadas *finanças neutras*. [...] Ainda que inconscientemente, o legislador, ao manejar o instrumento fiscal, age sobre a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos. Tal caráter é inerente ao tributo, não sendo mesmo possível imaginá-lo sem êle. [...] o Estado nem sempre tem em vista os mesmos fins. Ora busca pura e simplesmente a obtenção de meios pecuniários destinados a cobrir suas despesas; ora esse objetivo assume um caráter secundário, figurando em um plano principal uma finalidade social ou política'. Quer dizer, quando se trata de extrafiscalidade o legislador não só se despreocupa da receita decorrente do tributo, como quer que ela não se realize.<sup>68</sup>

A lição de Sacha Calmon também nos ajuda a debutar neste estudo o assunto extrafiscalidade tratando da relação desta com o princípio da igualdade e da permissão de utilizar os tributos de forma a promover objetivos econômicos, políticos, sociais ou culturais, inclusive com "desrespeito" ao princípio da capacidade contributiva:

Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente os iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da *extrafiscalidade e do poder de polícia*. [...] A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, *o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.*

---

<sup>68</sup>ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 150-151.

O poder de polícia, a seu turno, investe legisladores e administradores de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum enfim (prevalência do todo sobre as partes). [...] Imunidades, isenções, reduções, exonerações em geral descendem da incapacidade contributiva, do poder de polícia e da extrafiscalidade. Mas não escapam do controle jurisdicional as leis exonerativas. [...] Cabe ao legislador exonerar motivadamente, sob pena de o Judiciário, se provocado, retirar eficácia à exoneração desmotivada, contra a Constituição. (Grifo do autor).<sup>69</sup>

Segundo Regina Helena Costa<sup>70</sup> a extrafiscalidade é um: “[...] poderoso expediente empregado pelo Estado, a estimular ou inibir condutas ao abrigo do ordenamento jurídico-positivo”. Frisa a autora que os primeiros a associarem a capacidade contributiva com extrafiscalidade inclinaram-se pela incompatibilidade entre estes. Porém, filia-se a mesma autora à ideia de convivência entre atuação extrafiscal e capacidade contributiva:

Assim, na tributação extrafiscal sua incidência é atenuada pela perseguição de outros objetivos. O princípio da capacidade contributiva cede ante a presença de interesse público de natureza social ou econômica que possa ser alcançado mais facilmente se se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito.<sup>71</sup>

José Casalta Nabais em um excuro em sua obra sobre o dever de pagar impostos, propõe um conceito primitivo de extrafiscalidade, com bastante precisão, esboça a possibilidade deste instituto influenciar o comportamento dos seus destinatários:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social (*sic*).<sup>72</sup>

<sup>69</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 234-235.

<sup>70</sup>COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 75-80.

<sup>71</sup>*Ibid.*, p. 76.

<sup>72</sup>NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 2009, p. 629.

## 2.5 Ferramentas de controle

O trabalho monográfico desenvolvido por Papadopoul<sup>73</sup> que versa sobre os critérios para controle das normas tributárias extrafiscais é lapidar. Exporemos concisamente os mecanismos propostos pelo autor citado.

Preliminarmente é necessário descrever as três correntes doutrinárias a respeito dos limites da extrafiscalidade:

A primeira corrente defende incompatibilidade total entre extrafiscalidade de um lado e a legalidade tributária associada à capacidade contributiva de outro lado. Para esta corrente, os tributos extrafiscais somente se submeteriam às limitações do Direito Econômico: igualdade e proporcionalidade de intervenção no âmbito econômico.

Para a segunda corrente, a extrafiscalidade seria um princípio do Direito Tributário, com conteúdo aberto, necessitando ponderações de interesses e valores em jogo.

Por fim, a terceira corrente atesta que a extrafiscalidade não é um princípio de Direito, mas instrumento do Direito Tributário que pode ser empregado para moldar condutas, com intuito de concretizar finalidades não arrecadatórias prescritas pela Constituição Federal.

Ponderando as limitações da cada uma das correntes expostas, Papadopoul concluiu que a primeira corrente está parcialmente correta, pois no nosso sistema tributário constitucional a legalidade é integralmente obedecida<sup>74</sup> e que o princípio da capacidade contributiva é afastado apenas parcialmente, posto que continua desempenhando sua função referencial<sup>75</sup>.

A segunda corrente também necessita de ajustes, extrafiscalidade não possui as características de uma norma-princípio, não é um mandado de otimização nem um fim a ser perseguido, tampouco apresenta a natureza de entrar em rota de colisão com os princípios

---

<sup>73</sup>PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

<sup>74</sup>Vide art. 153 da Constituição Federal que estabelece impostos reconhecidamente extrafiscais e que obedecem à regra da legalidade. Mesmo aqueles tributos dispostos fora do dispositivo citado obedecem integralmente à regra da legalidade. BRASIL. Constituição [(1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 14:00.

<sup>75</sup>Nesses casos teremos atenuações na eficácia do princípio, pois a observância da capacidade contributiva não resta completamente afastada quando da tributação extrafiscal. O legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige, já mencionados: a manutenção do mínimo vital, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco". COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 77.

constitucionais. Com efeito, são princípios constitucionais que se valem do instrumento tributário extrafiscal que colidem com demais princípios constitucionais. Portanto, a regra de sopesamento é prescrita como necessária por esta corrente.

A terceira corrente, à qual filia-se o autor em análise, determina que na qualidade de instrumento tributário a extrafiscalidade deverá submeter-se ao controle da **proporcionalidade** e da **igualdade**, visto que na forma deste instrumento o tributo produzirá desigualdade e conflito de princípios, que devem ser moderados. A esta corrente nos filiamos.

Seguindo o corte epistemológico do presente trabalho, cujo objetivo é descrever a interpretação atribuída e compreender se o dispositivo tributário isentivo da Lei nº 9.249 obedece à ordem constitucional usando como chave o princípio da igualdade, trabalharemos de forma objetiva delineando antes os controles a serem tomados pelo jurista para aferir a norma, caso seja de fato uma norma não arrecadatória.

Considerando a proporcionalidade como postulado aplicativo<sup>76</sup>, cuja função é orientar o intérprete e o aplicador do Direito, mas também o legislador apontando a solução de conflitos entre normas, dele faremos uso neste trabalho como ferramenta de controle de normas extrafiscais, apta a avaliar multidirecionalmente os efeitos deste tipo de norma dentro do sistema constitucional tributário e em colisão com os demais princípios.

Tendo como objetivo redução da restrição dos direitos fundamentais ou a princípios jurídicos, realizando uma avaliação dos efeitos colaterais de medidas, mesmo que dirigida a implementar outra finalidade constitucional, diante de uma situação concreta<sup>77</sup>, devemos executar o juízo de proporcionalidade. Três são os elementos que devem estar presentes para iniciarmos uma aplicação do postulado da proporcionalidade: um **meio** válido (imposição ou exoneração tributária extrafiscal) destinado à realização de um **fim** válido que produzirá uma restrição a **outra(s) finalidade(s)** válido(a)s e relevantes do ordenamento jurídico. O controle

---

<sup>76</sup>"A interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições essenciais dá-se o nome de *postulados*. Há os postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta. Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, metanormas." (Grifo do autor). ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 164.

<sup>77</sup>O controle da proporcionalidade vincula-se ao postulado da unidade da Constituição e não se presta a estabelecer uma hierarquia sintática entre princípios constitucionais, portanto deve ser empregado em uma situação concreta, notadamente porque necessita dos pressupostos para sua aplicação: uma medida estatal e dois princípios em rota de colisão. PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

de proporcionalidade é visto como multidirecional, posto que obriga a apreciação da repercussão tanto na promoção de um princípio, quanto na restrição dos demais.

### ***2.5.1 Controle de proporcionalidade***

São três as etapas do controle de proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Elas devem ser obrigatoriamente seguidas, dado que apresentam correlação lógica e são medidas de controle gradual: a reprovação em uma etapa, obsta a análise das etapas subsequentes.

O controle de adequação, primeiro a ser apreciado, é unidirecional e verifica a aptidão da medida (meio) para promoção do objetivo idealizado. A doutrina enfrenta dúvidas acerca do grau de adequação: deve ser escolhido o meio mais intenso, mais seguro e melhor para atingir o fim almejado ou pode-se considerar o meio que meramente promova tal fim?<sup>78</sup> No esteio de Ávila, empregaremos o conceito de que será adequada a medida tributária extrafiscal que simplesmente promova o fim<sup>79</sup>. Para tanto, o Poder Legislativo deve fornecer os objetivos pretendidos pela lei.

O controle de necessidade demanda do intérprete a verificação de meios alternativos para o cumprimento da finalidade extrafiscal e que possam promover igualmente o fim sem restringir na mesma intensidade os direitos fundamentais afetados. Diversos meios terão de ser examinados em seus diversos planos de consecução e de restrição de finalidades constitucionais. Confrontam-se aqui os diversos graus de eficácia dos diversos meios verificados e o grau de restrição que provocam nos demais valores representados por outros princípios jurídicos. Durante a análise deste controle, o aplicador deve lembrar que alguns princípios têm precedência axiológica: uns são princípios fundamentais e outros meramente setoriais; uns são cláusulas pétreas e outros são modificáveis.

Por último, no controle de proporcionalidade em sentido estrito deverá ser apurado verificando a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. A pergunta básica, segundo Ávila<sup>80</sup>, é: o grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais? De outro modo: as

---

<sup>78</sup>PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 72-73.

<sup>79</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 211.

<sup>80</sup>*Ibid.*, 2019, p. 220.

vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio? Este exame é bastante complicado, impondo juízo de oportunidade e conveniência.

Sobre o controle de proporcionalidade, Virgílio Afonso da Silva, discípulo de Robert Alexy, expôs questões preliminares acerca do assunto, classificando como regra e não como princípio ou postulado o referido sistema de controle. O autor explica o propósito da regra:

O objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade, como o próprio nome indica, é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais. É, para usar uma expressão consagrada, uma *restrição às restrições*. (Grifo do autor).<sup>81</sup>

Destaca-se neste trabalho o diagnóstico que Virgílio Afonso Silva faz a respeito da aplicação do controle da proporcionalidade na jurisprudência do STF, concluindo que mesmo nos casos paradigmáticos<sup>82</sup> a regra não foi em verdade aplicada corretamente, trata-se de mero apelo à razoabilidade. Também destaca-se a conclusão de que a Constituição não prevê a aplicação da regra da proporcionalidade<sup>83</sup>.

Entendemos de forma diferente. O controle de proporcionalidade é fundado no princípio do Estado de Direito, seguindo a parte da doutrina citada pelo próprio Virgílio Afonso da Silva<sup>84</sup>, que inclui Gilmar Ferreira Mendes, Luís Roberto Barroso e Suzana Toledo de Barros.

Por fim, Travassos defende a aplicação do que ele conceitua como princípios de legitimação da proporcionalidade e da igualdade, seguindo a linha de Ricardo Lobo Torres, no controle das normas extrafiscais. Tais princípios aplicados propiciam o ingresso dos valores morais no ordenamento jurídico:

A resposta aos questionamentos de eventual violação pela função regulatória do Direito Tributário aos valores fundamentais morais da autonomia e dignidade, portanto, se encontra justamente na promoção indireta dos valores morais fundamentais da premissa liberal-republicana adotada.

<sup>81</sup>Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002, p. 23-28.

<sup>82</sup>Ver análise de proporcionalidade em sentido estrito na ADI 855 que resultou em inconstitucionalidade da norma Estadual arguida que visava obrigar o distribuidor de gás a pesar o produto perante o consumidor no ato da venda. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855**. Relator(a): Octavio Gallotti. Acórdão em 27.03.2009, DJe 15.04.2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 4 nov. 2009, 16:50.

<sup>83</sup>SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, v. 91, n. 798, abr. 2002, p. 44-45.

<sup>84</sup>*Ibid.*, p. 42.

Para aferir a compatibilidade dos instrumentos regulatórios mencionados com os princípios morais de justiça bem como os valores fundamentais morais da premissa liberal-republicana adotada, devem ser utilizados os instrumentos metodológicos dos princípios de legitimação da proporcionalidade e da igualdade, cujo conteúdo operacional possibilita o ingresso dos valores morais no ordenamento positivo.<sup>85</sup>

### 2.5.2 Controle de igualdade

Logo após a realização da sequência de verificação da proporcionalidade, é necessário realizar o controle da medida tributária extrafiscal sob a análise do conteúdo da igualdade tanto em sua dimensão de princípio quanto como postulado. Na dimensão de princípio, a igualdade prescreve uma finalidade a ser perseguida tanto pelo Legislativo quanto pelo Executivo, com controle feito pelo Judiciário, ou seja, estabelece um estado ideal de "igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade, no exercício das competências atribuídas aos entes federados"<sup>86</sup>.

Somente será legítimo o descumprimento deste estado de generalidade diante de medidas adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito como vimos. Mas a igualdade assume a dimensão de postulado, como também já vimos, e nesta dimensão devemos combinar aqueles elementos estruturais que dão forma à igualdade postulado. Porque "igualdade é a relação entre estes elementos"<sup>87</sup> e "sem esses elementos a relação de igualdade não se completa. Ela fica, em vez disso, totalmente oca."<sup>88</sup>

Deste modo, vamos expor a seguir, com base no que já vimos acerca da igualdade em seus elementos fundamentais, o roteiro<sup>89</sup> a ser aplicado para avaliar as medidas tributárias extrafiscais em respeito à igualdade-postulado:

Inicialmente é imprescindível identificar e isolar os elementos que compõem a estrutura da igualdade-postulado. Devemos identificar, portanto, os destinatários do tratamento diferenciado, a medida de comparação eleita pelo legislador (critério de discriminação), o elemento indicativo da medida de comparação (fator de discriminação) e a finalidade perseguida pelo legislador. Adiante neste trabalho aplicaremos este roteiro a fim de avaliar a norma aqui estudada.

<sup>85</sup>TRAVASSOS, Marcelo Zenni. **Fundamentos do direito regulatório no instituto da extrafiscalidade**. 1. ed. Brasília, DF: Penélope, 2014, p. 39 e 92.

<sup>86</sup>PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p 87.

<sup>87</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

<sup>88</sup>*Ibid.*, p. 45.

<sup>89</sup>Seguimos o roteiro delineado por Papadopól. PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 111-114.

## 2.6 A igualdade tributária na Constituição de 1988

Quando adentra a área tributária, o princípio da igualdade se projeta assegurando o direito dos contribuintes e limitando o poder de tributar do Estado, está determinado na Constituição Federal de 1988, que em um ponto proíbe desigualação( art. 150, II), em outro ponto a exige(art. 145, § 1º) sobre isso é interessante destacar a visão de José Afonso da Silva:

Não basta, pois, a regra de isonomia estabelecida no *caput* do art. 5º, para concluir que a igualdade perante a tributação está garantida. O constituinte teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu que *é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos* (art. 150, II). Mas também consagrou a regra pela qual, *sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte* (art. 145, §1º). É o princípio que busca a justiça fiscal na distribuição do ônus fiscal na capacidade contributiva do contribuinte, já discutido antes. Aparentemente, as duas regras se chocam. Uma veda tratamento desigual; outra o autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade. (Grifos do autor).<sup>90</sup>

O constituinte, deste modo, além de arranjar por todo o texto constitucional o princípio da igualdade, deu a este ênfase especial no capítulo do Sistema Tributário Nacional, pois neste entalhou não só o dever negativo de não distinguir em determinadas situações, mas de sim diferir os tributos sempre que possível conforme a capacidade econômica. Isto se dá por que o legislador entendeu que a igualdade tributária se expressa também por decorrência lógica na forma do princípio da capacidade contributiva e demais derivados. Hugo de Brito Machado traz a lume esta obrigação de diferenciar quando possível:

É certo que a expressão "sempre que possível", utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém que seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.<sup>91</sup>

Para os limites do nosso trabalho, é pertinente esclarecer que, tal como a violação de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do

<sup>90</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9/11/2009. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 222.

<sup>91</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. rev. e atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 63-64.

princípio da igualdade e da capacidade contributiva pode ser questionada tanto mediante ação direta perante o STF por uma das pessoas indicadas no art. 103 da Constituição Federal, como por meio de quaisquer outras ações que ordinariamente examinam as questões tributárias. Trataremos a seguir da norma central deste trabalho e das distintas abordagens sofridas por ela.

### 3 O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS NA LEI Nº 9.249/95

A lei nº 9.249/95 estabelece normas relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas e também relacionadas à contribuição social sobre o lucro líquido, sendo criada a partir do Projeto de Lei nº 126 de 1995 no Senado Federal (Projeto de Lei nº 913/95 na Câmara dos Deputados). Dentre outras disposições, o diploma legal trata da alíquota e da base de cálculo dos tributos acima mencionados, da isenção de tributos para lucros e dividendos, da tributação dos rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e da incorporação, fusão e cisão de pessoas jurídicas.

A exposição de motivos da Lei nº 9.249/95 esclarece que o objetivo principal da nova lei era a simplificação, uniformizando o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, com vistas a reduzir os mecanismos de planejamento fiscal<sup>92</sup>. Além disso, a lei amplia o campo de incidência do tributo por ela tratado, perseguindo alcançar os rendimentos auferidos no exterior pelos contribuintes estabelecidos no país. Por fim, dentre os objetivos principais, a lei pretendia articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica, na esteira do Plano Real<sup>93</sup>.

Dentre as principais medidas, tivemos a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a redução da alíquota do imposto de renda pessoa jurídica de 25% para 15%, com adicional a ser pago sobre lucro que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), em alíquotas uniformizadas em 10%, ampliado para alcançar o lucro presumido.

---

<sup>92</sup>Existe na doutrina uma discussão a respeito da licitude do planejamento tributário, nos filiamos à perspectiva de Machado: "É certo que existem práticas preconizadas por alguns com o nome de 'planejamento tributário' que ultrapassam os limites da licitude. Práticas abusivas, que não merecem o nome de 'planejamento tributário', porque na verdade consubstanciam verdadeiras fraudes - situando-se, portanto, no campo da ilicitude. Isto, porém, não quer dizer que não exista o direito ao *planejamento tributário*, que é, a rigor, atividade distinta da fraude fiscal. Direito subjetivo do contribuinte de escolher para a prática de suas atividades a forma que seja menos onerosa do ponto de vista tributário, desde que se mantendo no campo da licitude." (Grifo do autor). MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 84.

<sup>93</sup>Exposição de Motivos da Lei 9.249/95. BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF, 1995. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 25 out. 2019, 09:00.

### 3.1 O dispositivo da lei nº 9.249/95, artigo 15, §1º, III, "a"

Coração do nosso trabalho, o dispositivo de que trata a lei nº 9.249/95 que analisaremos a seguir o que preceitua no artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, alínea a, in verbis:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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 nº 11.727, de 2008).** (Grifo nosso).

Antes da lei nº 11.727/08, a exceção contida na alínea "a" mencionava tão somente "serviços hospitalares" e como já informado nada foi alegado na exposição de motivos a respeito da isenção tributária parcial estabelecida. Ocorre que a lei nº 11.727/08 foi fruto da Medida Provisória nº 413, de 2008, que em sua passagem pelo Legislativo Federal, sofreu 185 emendas, uma delas proposta pelo Deputado Luiz Carlos Hauly do PSDB do Paraná, esta é exatamente a alteração da norma que aqui estudamos. A emenda nº 147, em sua Nota Descritiva<sup>94</sup>, discorre apenas: "Altera a Lei nº 9.249/95, para reduzir de 32% para 8% o percentual sobre a receita bruta para apuração do Lucro Presumido das empresas de serviços de auxílio diagnóstico". Portanto, o legislador não determinou nem a finalidade da norma, tampouco seus motivos, veremos mais adiante as consequências que isto pode acarretar. Na mesma lei, temos a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019).

<sup>94</sup>Nota descritiva da Emenda na Comissão Legislativa na Câmara dos Deputados. BRASIL. Câmara dos Deputados. **EMC 147/2008 MPV41308 => MPV 413/2008**. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384406>. Acesso: 1 nov. /2019.

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019).

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019).

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas. (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019).

O dispositivo do art. 20 limita-se a utilizar o que foi definido no art. 15, § 1º, III, sendo a alínea "a" exceção do regime tributário dos serviços em geral, logo no art. 20, o que não está contido no regime das atividades previstas no art. 15, § 1º, III, será tributado como demais receitas brutas do inciso III do art. 20, com percentual de 12%. Trataremos a seguir de como a norma foi interpretada antes e depois de sua alteração.

#### 4 A INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração Tributária é regida pela Constituição Federal de 1988, que em seu art. 37 indicou princípios implícitos e explícitos que orientam toda a Administração Pública. No inciso XXII do mesmo artigo, o legislador constituinte estabeleceu que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e serão exercidas por servidores de carreiras específicas. Ainda na Lei Maior, o inciso LV do art. 5º assegura o contraditório e a ampla defesa em processo judicial e administrativo.

O Processo Tributário em nosso país segue o modelo híbrido<sup>95</sup>, com uma fase de processo administrativo tributário e uma fase de processo judicial tributário, de acordo com o que leciona Machado Segundo:

[...] o **processo administrativo tributário**, que se desenvolve ainda no âmbito da Administração Tributária, inicialmente de forma não contenciosa, em **mero procedimento** verificado antes da prática do ato de lançamento, e, depois, de modo contencioso, como uma forma de controle interno da legalidade deste, consubstanciando esta última etapa o **processo administrativo tributário propriamente dito**. Por fim, as normas que tratam da execução do crédito apurado pelo Fisco, da penhora de bens, da interposição de embargos pelo contribuinte, ou da propositura de ação para anular o lançamento, para obter restituição de tributos pagos indevidamente etc., são normas de direito processual em sentido estrito, e tratam do **processo judicial tributário**. (Grifo do autor).<sup>96</sup>

Os princípios gerais que regem tanto o processo administrativo tributário quanto o processo judicial tributário são: justiça, segurança jurídica, isonomia, legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e publicidade, além dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da instrumentalidade e economia processuais, do duplo grau de jurisdição, da necessária fundamentação das decisões.

Para a orientação do processo administrativo, temos princípios específicos<sup>97</sup>: oficialidade, inquisitorialidade, cientificação, busca pela verdade real (material), subordinação hierárquica, não submissão **do órgão julgador** ao poder hierárquico<sup>98</sup>, dever de fundamentação e utilidade do processo administrativo.

<sup>95</sup>Não discutiremos aqui a distinção que se faz na doutrina entre processo e procedimento, para tanto ver MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 6-9.

<sup>96</sup>*Ibid.*, p. 8-9.

<sup>97</sup>*Ibid.*, p. 13-52.

<sup>98</sup>Embora a Administração em sua atividade típica executiva de administrar vincule-se ao poder hierárquico, o órgão julgador, que exerce atividade atípica, ao julgar está adstrito aos princípios constitucionais processuais aqui elencados: “É por essa razão que um fiscal de tributos, por exemplo, segue fielmente as instruções normativas editadas por seus superiores hierárquicos, mas o órgão incubido de apreciar a validade de um auto

Como tratamos aqui de tributos federais, apresentaremos de forma simplificada a organização dos órgãos administrativos fiscais federais para em seguida apreciarmos seus julgados e como interpretaram o conceito em análise no presente trabalho. Lembramos ainda que o Procedimento Administrativo Tributário federal encontra suporte em dois diplomas: um geral, materializado na Lei nº 9.784/99, e um especial, o Decreto nº 70.235/72, ato normativo exarado Poder Executivo recepcionado em nosso sistema como lei ordinária em virtude da norma inserida no art. 22, I, da CF/88<sup>99</sup>.

Os órgãos administrativos responsáveis pela decisão de primeiro grau quando tratamos dos tributos federais são as Delegacias de Julgamento<sup>100</sup> que são órgãos de natureza colegiada de deliberação interna, nestas os julgamentos são feitos por Turmas Julgadoras compostas exclusivamente por servidores da Administração Fazendária.

No segundo grau, o julgamento do processo administrativo tributário é realizado por uma das turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - do Ministério da Fazenda composto de forma paritária, com representantes dos contribuintes, geralmente indicados pelas entidades de classe correspondentes, e representantes da Fazenda Pública. O órgão é dividido em seções que se subdividem em turmas, por especialidade. É importante este entendimento estrutural, pois veremos que o CARF por sua estrutura e afastamento do órgão fiscalizador pode realizar de forma isenta sua função de órgão julgador.

#### 4.1 Normas regulamentadoras administrativas

Abordaremos neste tópico a regulamentação que a Administração Tributária deu ao dispositivo legal que previu o benefício fiscal para os serviços hospitalares. Foram muitas as mudanças que ocorreram desde a que a norma que trouxe a menção a serviços hospitalares passou a vigorar.

Contamos seis Instruções Normativas emanadas pela Receita Federal com determinações e novidades sobre a definição de serviços hospitalares, das quais anexamos os trechos mais relevantes para este trabalho, são elas: IN SRF nº 306/2003, IN SRF nº 480/2004,

---

de infração lavrado por esse mesmo fiscal poderá - aliás, deverá - desconsiderar essas mesmas instruções normativas, caso as considere contrárias à lei.” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 44.

<sup>99</sup>Cf. SOUZA, James José Marins de. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 233.

<sup>100</sup>Atualmente são 14 Delegacias de Julgamento conforme o anexo XIII da Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017**. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87025&visao=original>. Acesso em: 11 nov. 2019.

IN SRF nº 539/2005, IN RFB nº 1.234/2012, IN RFB nº 1.540/2015 e IN RFB nº 1.700/2017 (Todas no Anexo A). Passaremos a descrever o que cada uma delas estabeleceu e alterou a respeito do conceito de serviços hospitalares.

O dispositivo constante na Lei nº 9.249/95, tema do presente estudo, não foi regulamentado até o ano de 2003, quando a então Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 306<sup>101</sup> de 12 de março de 2003, que definiu, em seu artigo 23, serviços hospitalares como serviços prestados por pessoas jurídicas diretamente ligados à atenção e assistência à saúde com 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<sup>102</sup>, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde. A Portaria mencionada estipula normas para projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde. A Parte II, do Capítulo II designado na norma trata da organização físico-funcional dos estabelecimentos de saúde e define nove atribuições de estabelecimentos assistenciais à saúde. A mesma portaria ministerial determina que as cinco primeiras são atribuições fim, isto é, constituem funções diretamente ligadas a atenção e assistência à saúde. As quatro últimas são atribuições meio para o desenvolvimento das primeiras e de si próprias.

Com isso, conjugando a instrução normativa da Receita Federal com a portaria ministerial citadas, temos os critérios estabelecidos para que enquadrar-se no conceito de serviços hospitalares: pessoa jurídica com estrutura física condizente para executar uma ou mais das atribuições acima enumeradas de um a cinco.

Pouco tempo depois, em 15 de dezembro de 2004, foi editada a IN SRF nº 480<sup>103</sup>, que revogou a norma acima e passou a exigir em seu artigo 27, para a configuração da prestação de serviços hospitalares, que o contribuinte tivesse pelo menos cinco leitos de internação de pacientes, com um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que

---

<sup>101</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 306, de 12 de março de 2003**. Brasília, DF, 2003. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Brasília, DF, 2003b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15195&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

<sup>102</sup>BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência à Saúde. Coordenação-Geral de Normas. **Portaria GM nº 1.884**. Normas para projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde. Brasília, DF, 1994. 136 p. (Série Saúde & Tecnologia).

<sup>103</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 480, de 15 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15389>. Acesso em: 26 out. 2019, 22:17.

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.

Em seguida, em 25 de abril de 2005, foi editada a IN SRF nº 539/2005<sup>104</sup> que buscou um meio termo entre as regulamentações das IN SRF nº 306/2003 e IN SRF nº 480/2004. Assim, foram listados serviços a serem executados e exigiu-se do contribuinte uma estrutura física capaz de internar pacientes, sem menção ao número de leitos, com fundamento em norma da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa): Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, prestados por empresário ou sociedade empresária que exerça uma das atribuições listadas, semelhante ao que estipulou a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884 acima descrita. O RDC nº 50/2002 da Anvisa substituiu a Portaria GM nº 1.884 do Ministério da Saúde como regulamento técnico para avaliação e aprovação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde.

Em 11 de janeiro de 2012, a Receita Federal dedicou uma seção na IN RFB nº 1.234<sup>105</sup> especialmente para tratar do tema serviços hospitalares, porém não trouxe novidades, permanecendo a exigência de internação de pacientes, com estrutura física capaz de 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. Não se mencionou nenhum regulamento ou portaria da Anvisa ou do Ministério da Saúde nesta instrução normativa.

---

<sup>104</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 539, de 25 de abril de 2005**. Altera a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15455#82736>. Acesso em: 26 out. 2019, 22:36.

<sup>105</sup>BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012**. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37200#950762>. Acesso em: 26 out. 2019, 23:10.

Em 05 de janeiro de 2015, foi editada a IN RFB nº 1540<sup>106</sup> que alterou parcialmente a instrução normativa acima, tendo como resultado uma redação que considerou serviços hospitalares aqueles vinculados às atividades desenvolvidas em hospitais voltando a utilizar o RDC nº 50/2002 da Anvisa nas atribuições 1 a 4 como critério técnico a ser obedecido.

Por fim, a IN RFB nº 1.700<sup>107</sup>, vigente, ampliou as possibilidades de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, pois incluiu serviços hospitalares e seus equiparados: auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear, análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica contanto que o prestador seja organizado sob a forma de sociedade empresária e respeite as normas da Anvisa.

#### **4.2 A interpretação das delegacias de julgamento da Receita Federal (DRJ)**

Relacionamos a seguir, a título de exemplo, alguns acórdãos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal com propósito de assimilar como o conceito de serviços hospitalares foi interpretado por estes órgãos. Na fase inicial, ainda sem quaisquer instruções normativas estabelecendo qualquer definição de serviços hospitalares, as Delegacias de Julgamento estabeleceram desde logo uma concepção relacionando tais serviços à estrutura hospitalar e à ideia de internação de pacientes.

A primeira decisão aqui exemplificada é a decisão 15-939 de 28 de abril de 2000 da DRJ de Salvador, que foi julgada como segue:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. Serviços hospitalares são os prestados por hospital, considerado como local onde são internados e tratados pacientes durante as vinte e quatro horas do dia, com acompanhamento de médicos e enfermeiros. PERCENTUAL PARA A DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. O percentual de 8% da receita bruta para a determinação do lucro presumido é aplicável à prestação de serviços hospitalares, entendido como o prestado por hospitais. Aos demais serviços o percentual é de 32%.

<sup>106</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 1540 de 05 de janeiro de 2015**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59937#1485018>. Acesso em: 26 out. 2019, às 23:32.

<sup>107</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB n.º 1700, 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 26 out. 2019, 21:42.

Acrescentando uma interpretação quanto à finalidade da norma foi a decisão nº 15-2114 de 09 de outubro de 2000 também da DRJ de Salvador:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. Serviços hospitalares são os prestados por hospitais e entidades que tenham as mesmas características daqueles, suportando custos semelhantes, como: hotelaria, alimentação, médicos plantonistas nas 24 horas do dia, serviço ininterrupto, serviço de enfermagem permanente, entre outros. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ALÍQUOTA REDUZIDA. TELEOLOGIA. Ao atribuir alíquota menor para os "serviços hospitalares" no cálculo do valor tributável no lucro presumido, o legislador não visou a beneficiar os prestadores destes serviços, mas não prejudicá-los, reconhecendo seus custos maiores em relação aos outros serviços.

No mesmo sentido, foram os julgamentos: decisão nº 08-1459 de 30 de outubro de 2000 DRJ Fortaleza; decisão nº 08-1531 de 17 de novembro de 2000 DRJ Fortaleza; Decisão nº 08-1677 de 13 de Dezembro de 2000 DRJ Fortaleza; Acórdão nº 08-141 de 10 de outubro de 2001 DRJ Fortaleza; Acórdão nº 15-713 de 10 de janeiro de 2002 DRJ Salvador; Acórdão nº 11-1083 de 05 de abril de 2002 DRJ Recife; Acórdão nº 11-2335 de 06 de setembro de 2002 DRJ Recife e Acórdão nº 15-2509 de 24 de outubro de 2002 DRJ Salvador.

Já sob a vigência da Instrução Normativa nº 306/2003, destacamos o seguinte Acórdão nº 02-6601 de 17 de agosto de 2004 da DRJ Belo Horizonte, que faz menção ao ato declaratório interpretativo SRF nº 18<sup>108</sup>, que excluiu do conceito de serviços hospitalares os serviços prestados exclusivamente por sócios da empresa ou de natureza intelectual:

EMENTA: Serviços Hospitalares. Constatado que a atividade da empresa se insere naquelas previstas no art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 306, de 2003 e que a empresa não se enquadra no disposto no art. 2º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 2003, cancela-se o lançamento.

Na mesma toada, o Acórdão nº 14-31323 de 27 de outubro de 2010 da DRJ Ribeirão Preto 5ª Turma cita como base interpretativa o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 07 de dezembro de 2007, este não traz novidades, tão somente segue as Instruções Normativas vigentes:

EMENTA: PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS. Considera-se prestador de serviços hospitalares, sobre cuja receita caberá a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido, o estabelecimento assistencial de saúde que atender aos requisitos previstos no art. 27

---

<sup>108</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Ato Declaratório Interpretativo nº 18, de 23 de outubro de 2003.** Dispõe sobre a abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Brasília, DF, 2003a. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/l\\_ink.action?idAto=5673&visao=original](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/l_ink.action?idAto=5673&visao=original). Acesso em: 11 nov. 2019.

da IN SRF nº 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo art. 1º da IN SRF nº 539, de 2005 e sigam os dispositivos emanados no ADI nº 19 de 10/12/2007. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Por esse mesmo ângulo, o Acórdão DRJ/FOR nº 25273, 12 abril 2013, o Acórdão DRJ/FOR nº 37510, 27 janeiro 2017, o Acórdão DRJ/RJ nº 12-55237, de 25 de abril de 2013, o Acórdão DRJ/RPO, de 26 de fevereiro de 2013, o Acórdão DRJ/POA 10-38151, de 26 de abril de 2012 entre outros julgados. É sabido que as DRJ não costumam em regra discutir questões de direito em profundidade, limitam-se a repetir os termos já empregados na fundamentação do ato já impugnado. Após a normatização realizada pela Receita, a maior parte dos julgados nestes órgãos reiteravam as instruções normativas, trataremos disto mais adiante, passaremos aqui a apresentar o que foi definido pela Coordenação-Geral de Tributação.

#### 4.3 A interpretação da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT)

Em 16 de setembro de 2013, a Receita Federal expediu a IN RFB 1396<sup>109</sup> (Anexo A) que estabeleceu dentre outras coisas que a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência Cosit passam a ter efeito vinculante a partir de sua publicação e respaldam o sujeito passivo que as aplicar mesmo que não seja o consulente. Tal ferramenta é muito importante para o contribuinte, pois é apta a esclarecer dúvidas e de forma transparente garantir a generalidade e igualdade de aplicação das normas tributárias. Aqui nos limitamos a apresentar a consulta mais recente a respeito do assunto tratado:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 114, 26 MARÇO 2019  
 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
 LUCRO PRESUMIDO. Serviços de saúde. PERCENTUAL PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS. A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na "Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia" da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade

<sup>109</sup>BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013**. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46030&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput, § 1º, III, "a", e § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, "a", §§ 3º e 4º, art. 215, § 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. Serviços DE SAÚDE. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS. A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL devida pela pessoa jurídica tributada com base no resultado presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na "Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia" da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, "a", § 2º, e art. 20, caput; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, "a", §§ 3º e 4º, art. 34, § 2º, art. 215, §§ 1º e 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA. Não produz efeitos a consulta quando versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, incisos V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos VII e IX.

Note-se que a solução de consulta acima traz como sujeitos passíveis de gozar do benefício fiscal tanto os serviços hospitalares quanto os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, o que configura uma ampliação significativa dos alvos da norma.

A seguir, verificaremos como se deu, através de decisões importantes tanto do Conselho de Contribuintes, quanto do Poder Judiciário, tal ampliação do conceito emanado pela norma em estudo.

#### **4.4 A interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**

O entendimento inicial do CARF a respeito do conceito de "serviços hospitalares" estabeleceu-se no sentido de vinculá-lo diretamente ao conceito de hospital, como na decisão a seguir, que negou o benefício às atividades de hemodiálise, radiologia e laboratório de análises clínicas, respectivamente:

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – SERVIÇOS DE TERAPIA RENAL SUBSTITUTIVA – Hemodiálise e Diálise - A prestação de serviços de hemodiálise e diálise não se confunde com a prestação de serviços hospitalares. Havendo a opção pelo lucro presumido, este será apurado pelo coeficiente de 32%, aplicável à prestação de serviços em geral (Lei n 9.249/95, art. 15, § 1º, inc. III). Recurso negado. (CARF. Recurso voluntário nº 13925.000117/99-26. Acórdão nº: 108-06103. Relatora: Tânia Koetz Moreira. Data da sessão: 10/05/2000).

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO/ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – As unidades de radiologia são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços hospitalares, mesmo quando os serviços são executados dentro do ambiente físico de hospital, casa de saúde, pronto-socorro. Para efeito de apuração do lucro presumido deve ser aplicado o coeficiente de presunção destinado às atividades cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida. Recurso negado. (CARF. Recurso voluntário nº: 13925.000116/99-63. Acórdão nº: 108-06.417. Relatora: Marcia Maria Loria Meira. Data da Sessão 21/02/2001).

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COEFICIENTE DA BASE DE CÁLCULO - As clínicas que prestam serviços médicos, cujas atividades não contemplam aqueles executados por entidades hospitalares devem apurar a base de cálculo do IRPJ com base no coeficiente de 32%, nos termos do artigo 15, IV, “a”, da Lei nº 9.249/95. (CARF. Recurso voluntário: 10940.001178/99-61. Acórdão nº: 107-06443. Relator: Natanael Martins. Data da Sessão: 18/10/2001).

Ainda em meados do ano de 2003, portanto sob vigência da IN SRF nº 306, tivemos decisões divergentes, no sentido de admitir o benefício fiscal para uma clínica de radiologia e um serviço de quimioterapia, respectivamente:

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - As clínicas radiológicas, diferentemente das clínicas de prestação de serviços médicos, dada à 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%. (CARF. Recurso voluntário: 10120.001602/2002-41. Acórdão nº: 103-21278. Relator(a): Nadja Rodrigues Romero. Data da Sessão: 12/06/2003).

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - CLINICA DE QUIMIOTERAPIA E IMUNOTERAPIA - COEFICIENTE - Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda apurado pelo lucro presumido, deverá ser aplicado o coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta da atividade. Recurso conhecido e provido. (CARF. Recurso voluntário: 10680.002822/2002-47. Acórdão nº: 107-07267. Relator(a): Edwal Gonçalves dos Santos. Data da Sessão: 13/08/2003).

Nos anos seguintes, inúmeros processos tratando do objeto do nosso estudo e apesar das instruções normativas emanadas pela Receita Federal, o Conselho dos Contribuintes continuou a analisar caso a caso exarando decisões diversas. Até que, como veremos adiante, o STJ afetou o julgamento do REsp 1116399/BA à Seção, que seguiu o entendimento paradigmático do REsp 951.251/PR, em consonância com o art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, introduzido pela Lei nº 11.672, decidindo, na forma de recurso repetitivo, os

processos tratando da presente questão. Assim, o CARF passou a definir de forma modificada, inclusive ao tratar de serviço de hemodiálise:

Imposto de Renda de Pessoa Jurídica IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE HEMODIÁLISE – NATUREZA HOSPITALAR – ALÍQUOTA DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL Considerando-se a complexidade que envolve a prestação de serviço de hemodiálise, que exige pessoal especializado, espaço físico adequado, equipamentos sofisticados e rotinas procedimentais específicas, o mesmo pode ser enquadrado como “serviços hospitalares”, devendo-lhe ser aplicada a alíquota reduzida de 8% para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. (CARF. Recurso voluntário: 10935.003082/2006-51. N° Acórdão: 1301-000.762. Relator(a): VALMIR SANDRI. Data da Sessão: 23/11/2011).

Como a esfera administrativa vincula-se ao posicionamento judicial principalmente no âmbito do CARF, que apresenta autonomia decisória em relação aos atos normativos emanados pela Administração Tributária, o resultado do julgamento de recursos repetitivos no STJ provocou resultados:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. REQUISITOS ESPECÍFICOS. PROVA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSICIONAMENTO JUDICIAL SUJEITO À SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO DA ESFERA ADMINISTRATIVA. 1. Os percentuais de lucro presumido, no imposto sobre a renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, definidos para serviços equiparados à hospitalares, para exercícios anteriores à 2009, independem de comprovação de requisitos específicos, limitado a exigência do objeto próprio da atividade. 2. Possibilidade de reconhecimento de crédito pleiteado, se o conjunto probatório e as condições especiais da demanda justificarem a relativização do formalismo processual, com base no princípio da verdade real. (CARF, Recurso voluntário: 10805.906975/2009-88. N° Acórdão: 1803-002.597. Relator(a): FERNANDO FERREIRA CASTELLANI. Data da Sessão: 24/03/2015).

A seguir faremos sintética análise da interpretação realizada pela Administração Tributária, em seguida partiremos para uma apresentação de como o Judiciário tratou a norma.

#### **4.5 Análise da interpretação da administração tributária**

Podemos dividir o Processo Tributário em fase administrativa e fase judicial. Na primeira, já vimos, a decisão de primeiro grau é realizada, no âmbito federal, pelas Delegacias de Julgamento. É importante mencionar, neste passo da nossa exposição, a menção que faz o professor Machado Segundo<sup>110</sup>:

Na prática, os órgãos julgadores de primeira instância têm, em regra, autonomia assaz reduzida. Costumam limitar-se a homologar o ato impugnado, por mais absurda que

<sup>110</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 163.

seja a exigência nele contida ou por maiores os vícios que se tenham verificado no procedimento preparatório. As poucas hipóteses nas quais os julgamentos de primeira instância consideram procedente, no todo ou em parte, a impugnação apresentada, são aquelas nas quais se discutem apenas aspectos de fato, demonstráveis objetivamente com documentos juntados à impugnação: através de documento, por exemplo, o contribuinte demonstra por exemplo que já pagou o imposto lançado.

Consequentemente, as decisões emanadas por estes órgãos dificilmente elucidarão de maneira criteriosa caso a caso a adequação ao conceito de "serviços hospitalares" mesmo que o contribuinte demonstre as semelhanças e a aproximação de sua situação em concreto com o que se entende por "hospital". A explicação é dada por Hugo de Brito Machado Segundo<sup>111</sup>:

Tal fato se deve à menor "imparcialidade orgânica" de tais órgãos, os quais, não obstante dotados de especialização funcional (são julgadores, e não fiscalizadores, o que já lhes assegura tênue imparcialidade), são normalmente vinculados à mesma organização que prolatou o ato impugnado.

Contudo, do mesmo modo que no plano judicial, o órgão julgador deve apreciar os argumentos e, ao proferir decisão, manifestar-se sobre as razões do afastamento ou do acolhimento da tese do contribuinte. Dada a recorrência da questão, o CARF manifestou-se sobre este quesito, Machado Segundo<sup>112</sup> demonstra:

A propósito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - nova denominação do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda - tem entendido que "implica preterição do direito de defesa a omissão da autoridade em consignar na decisão os argumentos que embasaram suas razões de decidir, tornando-a, em consequência, imotivada".

Por tudo isso, o contribuinte socorre-se no órgão de segundo grau, que contemplaremos a seguir. O CARF, órgão responsável pelo julgamento em segundo grau dos processos administrativos tributários, atualmente também responsável por apreciar questões ligadas a contribuições previdenciárias, é dividido em seções que por sua vez se subdividem em diversas turmas, para uma das quais o recurso é distribuído.

Como vimos quando discorreremos sobre a interpretação do CARF, as decisões deste órgão são mais técnicas e apreciam em detalhes as normas e porventura as questões de direito levadas à sua alçada. Em alguns julgados do CARF, deslindou-se inicialmente (antes mesmo do judiciário) a interpretação de que clínicas de imagem e também clínicas de hemodiálise fariam jus ao benefício fiscal aqui dissecado. Seguiremos nos ocupando do processo tributário judicial.

<sup>111</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 163.

<sup>112</sup>*Ibid.*, p. 163.

## 5 A INTERPRETAÇÃO DO JUDICIÁRIO

Vejamos então como o Poder Judiciário interpretou a norma que estamos estudando. A seguir nos debruçaremos em julgados dos Tribunais Regionais Federais e no STJ.

### 5.1 A interpretação dos Tribunais Regionais Federais (TRF)

No Poder Judiciário, a matéria relativa à definição de serviços hospitalares foi tratada de maneira diversificada, emitindo decisões: umas que aceitavam serviços de saúde não necessariamente ligados a hospitais, outras que exigiam tal vínculo para admitir o privilégio tributário, como podemos notar nos acórdãos a seguir:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇO DE HEMODIÁLISE. SERVIÇOS HOSPITALARES. ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. ART. 15, CAPUT, DA LEI N. 9.249/95. 1. O serviço de hemodiálise, ainda que realizado com autonomia técnica e administrativa, amolda-se, em essência, ao conceito de serviços hospitalares. 2. A receita bruta oriunda da prestação de serviços de hemodiálise deve ser tributada nos moldes do art. 15, caput, da Lei n. 9.249/95, ou seja, à razão de 8%. (TRF4, AMS 2001.04.01.019575-4, PRIMEIRA TURMA, Relator LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON, DJ 05/02/2003).

DIREITO CONSTITUCIONAL, ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LEI FEDERAL Nº 9.249/95. PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. ANÁLISES CLÍNICAS. NÃO ABRANGÊNCIA. 1. O Supremo Tribunal Federal (RE nº 343.446/SC - Rel. Min. Carlos Velloso - Pleno) admitiu, no Plenário, sem voto divergente, na exigência de contribuição social, a diferenciação de alíquotas, em decorrência da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 2. A empresa que se dedica a atividade de análises clínicas não se enquadra na definição legal de prestador de serviços hospitalares. 3. Apelação desprovida. (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 278922 - 0001036-91.2005.4.03.6108, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL FÁBIO PRIETO, julgado em 14/03/2007, DJU DATA:30/05/2007 PÁGINA: 443).

Ainda no âmbito da segunda instância, houve recursos como o seguinte, que chegaram a tocar no ponto central do presente trabalho: a desobediência ao princípio da igualdade (isonomia) e ao princípio da capacidade contributiva. O contribuinte viu afastada sua alegação com um argumento sumário que tratou tão somente do aspecto formal do princípio da igualdade, sem buscar uma finalidade para a discriminação, nem um preceito constitucional para motivá-la.

DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI Nº 9.249/95. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EM GERAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. QUEBRA DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA

VEDAÇÃO DE CONFISCO. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe, no seu artigo 15, § 1º, inciso III, que o percentual de 32% (trinta e dois por cento) incidirá sobre as atividades das empresas prestadoras de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares, restando claro que o legislador, expressamente, majorou a alíquota da mencionada contribuição social, para este seguimento de contribuintes, de 12% (doze por cento) para a percentagem acima. 2. Quanto à alegação de ocorrência de tratamento discriminatório, ofensivo da isonomia, basta lembrar que desigualdade haveria se, no conjunto das empresas, somente parte se sujeitasse ao recolhimento da contribuição com alíquota majorada, enquanto outra parte recolhesse a exação com aplicação de uma alíquota geral. Nessa hipótese, restaria configurada a discriminação, pois iguais estariam recebendo tratamento desigual. 3. **Tornar concreta a isonomia, no campo da tributação, significa tratar igualmente aqueles que se encontram em situação equivalente, dispensando a todos igual tratamento fiscal e, nesse ponto, a lei alhures mencionada foi reverente ao princípio, conquanto tratou de estabelecer a mesma alíquota para a generalidade das empresas prestadoras de serviços, com exceção dos prestadores de serviços hospitalares, em face da especificidade destes. Na verdade, independentemente do ângulo de análise da questão, resta claro que o discrimen eleito pelo legislador foi legítimo, conquanto nele se identifica conexão lógica entre os elementos objetivos de diferenciação - no caso, o mesmo tratamento para as empresas prestadoras de serviços em geral -, e a disciplina legal estabelecida.** 4. No que tange à alegação de afronta ao princípio da capacidade contributiva, de fato a Constituição Federal dispõe (art. 145, § 1º) que, na medida do possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e não há objeção para que também as taxas e as contribuições sejam graduadas segundo o mesmo critério, devendo referida capacidade ser medida mediante a aplicação de critérios objetivos de mensuração. 5. Releva anotar que a diferenciação de alíquotas já constava da legislação anterior, com relação às instituições financeiras e equiparadas, e, no caso das empresas prestadoras de serviços, a alíquota da CSSL foi estabelecida com base nas características típicas da atividade e levando em conta a capacidade de geração de lucro e estes são critérios objetivos de mensuração que legitimam o estabelecimento de alíquotas diferenciadas. 6. Quanto à alegação de quebra do princípio da proibição do confisco, a Carta Política de fato veda (art. 150, IV) a utilização do tributo com tal efeito, sendo, porém, difícil caracterizar a atividade tributante como confiscatória, salvo, evidentemente, nas hipóteses em que ocorrer a retirada total da renda do contribuinte ou a totalidade de seus bens, por meio da tributação. De fato, critério objetivo inafastável é o da proteção da propriedade e, incidindo a referida contribuição sobre o lucro auferido no exercício da atividade econômica, ainda que se reconheça ser elevada a alíquota alhures mencionada, não é possível caracterizá-la como confiscatória. 7. Apelação a que se nega provimento. (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1127860 - 0013738-24.2004.4.03.6102, Rel. JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, julgado em 19/09/2007, DJU DATA:03/10/2007 PÁGINA: 171). (Grifo nosso).

Veremos a seguir como se deu a virada interpretativa a respeito do tema e como a utilização da ferramenta da afetação dos recursos repetitivos foi utilizada para dirimir os problemas relacionados à matéria, de acordo com o regime do artigo 543-C do CPC, passando os tribunais a decidir conforme o precedente jurisprudencial.

## 5.2 A interpretação do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Como antes descrito, até o ano de 2003 não houve regulamentação do dispositivo da lei nº 9.249/95, art. 15, § 1º, III, a, durante o período desde a sanção da lei até a edição da IN

SRF nº 306/2003 a Procuradoria da Fazenda Nacional tinha maior liberdade para definir o conteúdo da expressão serviços hospitalares. Após a edição das normas emanadas pela Administração, inúmeros questionamentos chegaram ao judiciário, principalmente com as normas mais restritivas editadas posteriormente.

Por meio de recurso especial, utilizando o instrumento processual do art. 105, III, "a" e "c" da Carta Magna, apto a levar à análise do Superior Tribunal de Justiça os casos que contrariarem lei federal ou derem à lei federal interpretação divergente daquela de outro tribunal.

Inicialmente, consolidou-se em diversos julgados no STJ<sup>113</sup> a interpretação de que o dispositivo aqui estudado deveria ser analisado de forma restritiva, por tratar-se de norma de isenção parcial, portanto submetida à regra do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Tratamos aqui inicialmente das decisões judiciais de processos iniciados sob a vigência da redação original da lei nº 9.249/95. Posteriormente a lei nº 11.727/08 alterou a redação da alínea "a" do inciso III do parágrafo 1º do artigo 15 da lei nº 9.249/95, o que gerou as novas regulamentações por parte da Receita Federal (IN RFB nº 1.234 e seguintes).

Nesse sentido, os acórdãos dos julgados mencionados exigiam, para fazer jus ao benefício fiscal que permitia a diminuição da base de cálculo do IRPJ presumido, fazendo incidir apenas sobre o percentual de 8% (oito por cento), nas instalações da entidade médica, de uma estrutura física capaz de realizar a internação do paciente. Deste modo, ficava a norma restrita aos hospitais, não sendo passível de utilização por outros contribuintes da saúde.

A Primeira Seção, especializada em matéria de Direito Público, examinou o problema no Recurso Especial 786.569/RS<sup>114</sup>, relator Ministro Teori Zavascki, e no Recurso Especial 832.906/SC<sup>115</sup>, relator Ministro José Delgado, tendo estabelecido o seguinte:

REsp 786.569/RS:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CSLL. ART. 15, § 1º, III, A, DA LEI 9.249/95. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. CONSULTA REALIZADAS EM CLÍNICA OFTALMOLÓGICA. NÃO EQUIPARAÇÃO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

1. O art. 15, § 1º, III, a, da Lei 9.249/95, que fixa alíquota menor para a tributação de serviços hospitalares em relação aos demais serviços, é norma de isenção parcial, como tal sujeita a interpretação literal (CTN, art. 111, II), que não comporta resultados ampliativos e nem aplicação por analogia.

2. Serviço hospitalar é conceitualmente diferente e mais restrito que serviço médico. Embora representem serviços médicos, não há como entender compreendidas no

<sup>113</sup>Por exemplo: REsp 873.944/RS, REsp 853.739/PR, REsp 786.569/RS, REsp 780.232/PR.

<sup>114</sup>REsp 786.569/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 11/10/2006, DJ: 30/10/2006, p. 233.

<sup>115</sup>REsp 832.906/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 08/11/2006, DJ: 27/11/2006, p. 244.

conceito de serviços hospitalares as consultas médicas realizadas em clínicas oftalmológicas, sob pena de ampliar-se o benefício fiscal mediante interpretação extensiva e analógica.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

REsp 832.906/SC:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CLÍNICA RADIOLÓGICA. SERVIÇOS HOSPITALARES. DIFERENCIAÇÃO.

1. A clínica médica que explora serviços de radiologia, ultra-sonografia e ressonância magnética, sem internação de paciente para tratamento, não pode ser considerada como entidade hospitalar para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.240, de 26.12.1995.

2. Inexistência de dúvida sobre o tipo de serviço prestado pela recorrente.

3. Por entidade hospitalar deve se entender o complexo de atividades exercidas pela pessoa jurídica que proporcione internamento do paciente para tratamento de saúde, com a oferta de todos os processos exigidos para prestação de tais serviços ou do especializado.

4. Impossibilidade de se interpretar extensivamente legislação tributária que concede benefício fiscal.

5. Recurso especial não-provido. (*sic*).

Embora definido na Primeira Seção, com base nos acórdãos acima citados, a Primeira e Segunda Turmas não seguiram por completo a orientação. Em sede de Recurso Especial (REsp 951.251/PR), o Ministro Castro Meira, relator do recurso, com a questão da definição de serviços hospitalares mais uma vez afetado à Seção, apontou dois precedentes que fugiam ao que restou consignado:

REsp 898.913/SC<sup>116</sup>:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇO DE HEMODIÁLISE. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE ATIVIDADE HOSPITALAR. ALÍQUOTA DE 8%. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto contra acórdão que concedeu segurança que objetivava, em síntese: a apuração do IRPJ, utilizando-se como base do cálculo o percentual de 8% (oito por cento) da receita bruta auferida mensalmente, conforme o permissivo do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95 por entender que presta "serviços hospitalares".

2. A Lei nº 9.249/95, que dispõe sobre o IRPJ, assevera no seu art. 15 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, 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.

3. As empresas prestadoras de serviços de hemodiálise enquadram-se na concepção de serviços hospitalares? insere no art. 15, § 1º, III, "a", segunda parte, da Lei nº 9.249/95, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de IRPJ.

4. Tal atividade só é possível desde que suas instalações sejam realizadas obrigatoriamente junto a um Hospital, ou que equipamentos similares no seu interior existam, tendo em vista envolver procedimentos médicos terapêuticos de alto risco,

<sup>116</sup>REsp 898.913/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06/03/2007, DJ 19/04/2007 p. 251.

exigindo recursos emergenciais caso haja alguma intercorrência. São procedimentos que exigem todo um aparato de recursos para a sua execução, inclusive para atendimento de emergências.

5. Para se beneficiar da alíquota diferenciada de 8% para o IRPJ, a pessoa jurídica há de ser enquadrada, conceitualmente, como entidade hospitalar, isto é, expressar estrutura complexa que possibilite, em condições favoráveis, a internação do paciente para tratamento médico.

6. O acórdão a quo reconheceu que a recorrida presta serviços médico-hospitalares.

7. Recurso especial conhecido e não-provido.

REsp 807.128/RS<sup>117</sup>:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA - SERVIÇOS

HOSPITALARES - ALÍQUOTA REDUZIDA - LEI 9.249/95.

1. As empresas prestadoras de serviços de radiologia, cuja atividade prestada se classifica como "serviços hospitalares", têm direito à alíquota reduzida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei 9.249/95. Precedentes.

2. Recurso especial improvido.

Assim, o Ministro Castro Meira em seu voto como relator do REsp 951.251/PR, apontando o problema interpretativo do dispositivo legal e por conseguinte do conceito de serviços hospitalares, empreendeu nova exegese da lei, alterando significativamente a forma como o judiciário passou a decidir, proferindo, portanto, decisão paradigmática.

A grande mudança trazida pelo voto do Ministro foi a compreensão, através da doutrina do professor Souto Maior Borges<sup>118</sup>, de que a norma aqui estudada tem finalidade extrafiscal, de que trata-se de um incentivo fiscal concedido de forma objetiva, sem se importar com a pessoa do contribuinte que executa a prestação de serviços hospitalares, direcionando-se aos serviços prestados, devendo-se dar ao dispositivo interpretação teleológica:

REsp 951.251/PR<sup>119</sup>

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-OBIGATORIEDADE. 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

<sup>117</sup>REsp 807.128/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/05/2007, DJ 28/05/2007 p. 310.

<sup>118</sup>Cf. BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 258-266.

<sup>119</sup>REsp 951.251/PR, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 22/04/2009, DJe 03/06/2009.

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.

Em voto-vista no mesmo Recurso Especial, a Ministra Eliana Calmon destacou que não havia um critério seguro por parte do Fisco para orientar a aplicação da norma, tanto que foram editadas várias instruções normativas e afirmou que por esta razão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não estava se entendendo<sup>120</sup> com a Secretaria da Receita Federal, visto que havia descompasso no entendimento do dispositivo legal.

Asseverou a Ministra, seguindo o relator Ministro Castro Meira, que o benefício fiscal do art. 15, §1º, III, "a" é objetivo (com foco nos serviços prestados) e não subjetivo (em razão da pessoa do contribuinte que executa a prestação de serviços hospitalares), visando reduzir a carga tributária em razão do fato tributado (renda decorrente da prestação de "serviços hospitalares"). Além disso, a Ministra julgou que as Instruções Normativas SRF nº 480/2004 e nº 539/2005 extrapolaram os ditames da Lei nº 9.249/95, sendo, assim, ilegais e que apenas as consultas médicas realizadas por profissionais liberais fora de ambulatórios e da estrutura hospitalar não devem ser considerados serviços hospitalares.

Os demais ministros seguiram o voto do relator e o Recurso Especial 951.251/PR tornou-se referência para os recursos repetidos com fundamento em idêntica questão de direito nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, introduzido pela Lei nº 11.672, e da Resolução nº 8 do STJ. O Tema Repetitivo nº 217 foi publicado tratando presente assunto:

---

<sup>120</sup>Conforme descrito no voto do Ministro Castro Meira, no REsp 951.251 aqui em estudo, que informou tal desentendimento e utilizou para demonstrar o tamanho do problema interpretativo enfrentado.

INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES", PREVISTA NA LEI 9.429/95, PARA FINS DE OBTENÇÃO DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DA CSLL (Tema Repetitivo: 217)

EMENTA

[...]

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

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

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

[...]

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

[...]

(REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010).

### 5.3 Análise sobre a interpretação do judiciário

Vimos que o Superior Tribunal de Justiça no REsp 951.251/PR mudou o entendimento a respeito do dispositivo legal e a matéria foi afetada, com base na disciplina do artigo 543-C do CPC, no REsp 1116399/BA, decorrendo o entendimento de que o termo "serviços hospitalares" deverá ser interpretado objetivamente, segundo a natureza do serviço prestado. A matéria vinha sendo tratada casuisticamente nos Tribunais Federais demandando

recursos aos Tribunais Superiores. Por buscarmos concisão e um certo grau de profundidade, dissecaremos o voto paradigmático sobre a norma proferido pelo STJ.

Pois bem, o voto que alterou a inteligência da norma partiu do Ministro Castro Meira do STJ e para tanto fez uso do conceito de norma de isenção objetiva, o que passaremos a analisar seguindo a doutrina de Souto Maior Borges.

Dentre as diversas classificações das isenções tributárias (absolutas e relativas; gerais e especiais; totais e parciais; permanentes e transitórias; etc) a mais importante, inclusive na visão do referido autor, é a que as diferencia entre objetivas e subjetivas. Sobre isto elucidada Souto Maior Borges<sup>121</sup>: " As isenções objetivas ou reais relacionam-se ao elemento fático ou objetivo do pressuposto sem levar em linha de conta a pessoa física ou jurídica beneficiária". Também denominadas isenções do dever tributário, as isenções objetivas relacionam-se ao elemento objetivo, pressuposto de fato da tributação (fato gerador, hipótese de incidência). São instituídas, portanto, em função do ato, fato ou negócio objetivamente considerado, sem consideração da pessoa do contribuinte. Para melhor compreensão, é necessário estabelecer também o conceito de hipótese de incidência tributária. Geraldo Ataliba, em obra essencial sobre o tema, traz a definição que utilizaremos:

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento "pague".<sup>122</sup>

Logo quando se trata de norma tributária com regra isenção objetiva, a parte da norma que consideraria a pessoa do contribuinte passa a não mais incidir (hipótese de não incidência).

Por outro lado, as isenções subjetivas "são dispostas em consideração a determinadas circunstâncias ou qualidades inerentes às *pessoas isentas*"<sup>123</sup>. Ou seja, a regra neste caso exonera do pagamento do tributo a pessoa do contribuinte. No contexto de diferenciação entre isenção objetiva ou subjetiva, aspecto relevante deste trabalho, atesta Souto Maior Borges: "A distinção entre ambas insere-se na ordem dos fins que o preceito isentivo busca atingir"<sup>124</sup>. Foi como entendeu o Ministro Castro Meira no REsp 951.251/PR, considerando que o legislador ao instituir a isenção fiscal aqui estudada tinha como objetivo

---

<sup>121</sup>BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 258.

<sup>122</sup>ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 66.

<sup>123</sup>BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 262.

<sup>124</sup>*Ibid.*, p. 262.

promover o direito à saúde, consignado no art. 6º da Constituição Federal. Isto nos levará ao próximo passo de nossa análise, quando aplicaremos tudo que foi explicitado no presente trabalho na análise da norma.

## 6 O CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E EQUIPARADOS À LUZ DA PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Antes de adentrarmos a análise da norma propriamente dita, uma etapa analítica preliminar deve ser realizada. Na verdade, este exercício pode e deve ser aplicado a todas as normas tributárias.

### 6.1 O diagnóstico da norma

Por tudo quanto vimos neste trabalho, entendemos que todo o controle posterior a ser dado à norma tributária depende de como a classificamos: como norma preponderantemente fiscal ou extrafiscal. Esta classificação não é simples, trata-se do que estamos denominando aqui como diagnóstico da norma e é importantíssima, pois somente após esta identificação poderemos confrontá-la com as medidas já estudadas: caso a norma seja com finalidade fiscal, exigiremos respeito estrito ao princípio da capacidade contributiva, ou caso seja a norma tenha cunho extrafiscal, procederemos o exame da proporcionalidade e da igualdade postulado. Sobre este aspecto Bomfim nos esclarece:

Se as normas tributárias, em razão de suas finalidades, se sujeitam a limitações distintas, é preciso apurar de maneira precisa quando se está diante de uma norma tributária com finalidade fiscal ou extrafiscal. A ausência de um modelo seguro de identificação pode gerar situações de clara ofensa a direitos e garantias individuais do contribuinte, quando normas tributárias que claramente têm finalidade fiscal são consideradas extrafiscais apenas com o intuito de equivocadamente fundamentar uma determinada diferenciação não homologada pelo ordenamento.<sup>125</sup>

Exporemos cinco critérios diagnósticos, baseado no trabalho de Diego Marcel Costa Bomfim<sup>126</sup> para determinar a função dominante da norma para então depois explicitarmos o método que utilizaremos. Todos os critérios receberam críticas que, por fugir ao escopo deste trabalho, citaremos a título de exemplo.

O critério **finalístico baseado na intenção do legislador** pretende perscrutar a chamada *mens legislatoris*, pois haveria extrafiscalidade sempre que esta tenha sido conscientemente empregada. Tal critério é criticado baseado na impossibilidade de perscrutar a intenção do corpo legislativo, lembremos no nosso caso vimos que a lei foi formulada e depois

<sup>125</sup>BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. 305 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 35.

<sup>126</sup>*Ibid.*, p. 35-54.

alterada sem mais detalhes sobre seu desígnio, naquele ponto informei que esta omissão acarretaria dificuldades e é aqui que o problema se apresenta.

O critério de **comparação objetiva da tributação incidente entre situações equivalentes** utiliza um método comparativo entre duas situações econômicas equiparadas, uma tributação diferenciada seria reputada como representando extrafiscalidade (extrafiscalidade por especialidade). A crítica vem da dificuldade de determinar o padrão de normalidade, tornando muitas vezes insuficiente este critério.

Critério da **capacidade contributiva** que se baseia no princípio de mesmo nome, tomando como extrafiscal a norma que não o estivesse obedecendo. É fácil perceber que neste caso o problema é a inversão da lógica: deste modo nunca identificaríamos efetivamente a norma fiscal desviante do princípio da capacidade contributiva, por tomá-la como extrafiscal.

Critério da **afetação dos recursos arrecadados** que buscaria identificar em que áreas específicas o valor arrecadado seria gasto. Ora a afetação dos recursos arrecadados é critério para outra forma de classificação dos tributos, mas como vimos muitas vezes o legislador ao instituir o tributo extrafiscal deseja não arrecadar.

O critério da **avaliação empírica dos efeitos concretos da norma**, ao qual se filia Schoueri<sup>127</sup> defende que devemos estudar o efeito indutor das normas para classificá-las. Este critério pode ser combatido pelo simples fato de todas as normas gerarem efeitos extrafiscais, além disso é difícil avaliar o nexos causal entre o efeito extrafiscal e a medida adotada e por demais tormentoso aferir a eficácia social para validar determinada norma.

Utilizaremos então para o presente trabalho o critério da **finalidade interpretada pelo aplicador da norma jurídica**. Este parâmetro de avaliação funda-se na premissa de que o diagnóstico deve ser obtido no plano da interpretação das normas jurídicas, assim a finalidade da discriminação será tomada pelo intérprete como fundamento de classificação. Para tanto, o intérprete deve explorar elementos normativos que direta ou indiretamente denunciem a finalidade da norma, os critérios descritos anteriormente podem servir como indícios (mas não como critério) para interpretação. Bomfim explica a escolha deste critério:

[...] os instituidores de políticas fiscais podem facilmente fundamentar suas atividades em juízos de probabilidade. [...] O Judiciário, quando analisa qualquer norma jurídica, ainda mais uma norma tributária extrafiscal, faz um juízo diferente, atentando para a compatibilidade dos meios (norma tributária) e dos fins pretendidos, e não dos fins

---

<sup>127</sup>Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

alcançados. O foco está na potencial geração de efeitos, e não na efetiva geração. O direito, portanto, do ponto de vista do julgador, tem de ser avaliado *ex ante*.<sup>128</sup>

À vista disso, tomemos o voto condutor do REsp 951.251/PR descrito anteriormente. O Ministro Castro Meira de fato tomou como base interpretativa a finalidade da norma, embora tenha citado a busca da *mens legis*, posto que assim se expressou no voto mencionado:

No caso, tenho que a *mens legis* da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador - capacidade de realizar internação de pacientes -, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada. [...] Ainda que se faça ressalva à amplitude da conclusão adotada, não há dúvida de que a norma legal em exame não teve em mira os custos do contribuinte, mas a natureza do serviço - essencial à população - considerado direito fundamental, que é a saúde, previsto na Carta Magna [...].<sup>129</sup>

Estamos de acordo com a interpretação do Ministro Castro Meira neste voto, a norma em escrutínio neste trabalho concedeu benefício tributário aos "serviços hospitalares" em razão da essencialidade destes serviços à população, sendo meio para o fim de se concretizar o direito fundamental à saúde, que está inscrito em mais de um artigo da Lei Maior (art. 6º, art. 196º, art. 197º).

Com este resultado, entendendo que a norma discriminadora tem caráter predominante extrafiscal e que sua finalidade é promover o direito fundamental à saúde, podemos passar ao próximo passo: o controle de proporcionalidade. Antecipamos quando explicitamos este mecanismo de controle que este se desenha em face das normas extrafiscais em decorrência de uma colisão de princípios. Temos na questão em análise uma colisão entre igualdade, saúde e livre iniciativa.

## 6.2 Aplicação do controle de proporcionalidade

O primeiro passo é realizar o controle de adequação. Entendemos que a medida desonerativa é apta a promover o objetivo de viabilizar o direito à saúde. Visto que o menor custo fiscal com as empresas de saúde pode de fato fazer com que mais empreendedores da área invistam em serviços hospitalares.

<sup>128</sup>BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. 305 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 53.

<sup>129</sup>REsp 951.251/PR, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 22/04/2009, DJe 03/06/2009.

Para avaliar o controle de necessidade, devemos fazer uma pesquisa a fim de verificarmos a existência de meios alternativos que possam atingir o objetivo almejado com menor impacto no princípio atingido. Aspecto de difícil análise, demandando um trabalho abrangente e prospectivo em busca de outros meios de solução para o problema enfrentado, refiro-me à no caso em análise, à questão do acesso à saúde, tanto a equipamentos, estruturas e tecnologias, quanto a profissionais. Neste ponto, o juiz ao analisar a norma, em um caso submetido ao controle concentrado de constitucionalidade, pode recorrer ao *amicus curiae* (às entidades, à sociedade civil e aos demais interessados na questão), para desvelar outros meios para o atingir o fim de promover o direito à saúde.

O Estado poderia assumir isoladamente seu dever constitucional de prover saúde e, nesse contexto, a alternativa à isenção seria a construção de serviços hospitalares por parte dele. Conhecemos a ineficiência dos serviços ofertados pelo Estado e também compreendemos que o monopólio ou a hegemonia do Estado no setor de saúde não traria mais benefícios, por que a área da saúde depende de pesados investimentos em tecnologia e de uma gestão eficiente e descentralizada. Desta feita, defendemos que para o fim pretendido, de um ponto de vista liberal, ou seja, sem aumentar o tamanho do Estado, a medida desonerativa analisada é necessária para obter o fim perseguido.

Façamos então o controle de proporcionalidade em sentido estrito, cotejando as vantagens promovidas pela medida aplicada para o fim de promoção da saúde com as desvantagens provocadas por meio do impacto ao princípio da igualdade e demais princípios (eg. princípio da livre iniciativa). Este também é um ponto de análise complicado, aferir o impacto de uma norma requer bastante experiência, poder de abstração e capacidade de julgamento. Sustentamos que a norma em tela fomenta moderadamente o direito à saúde e determina impacto leve no direito à igualdade. Visto que diante dos inúmeros serviços existentes e disponíveis, os serviços hospitalares representam ínfima parcela e diante do cenário de escassez destes serviços, temos em um juízo de proporcionalidade em sentido estrito que a norma é proporcional.

Duas etapas então foram realizadas deste nosso trabalho de análise da norma à luz da igualdade: o diagnóstico da norma e o controle de proporcionalidade da norma. Isto nos trás à etapa final: o controle de igualdade. A etapa de diagnóstico mencionada já nos dá um elemento da etapa atual: a finalidade da norma que é promover o direito essencial à saúde, o qual é exatamente o elemento que usaremos para iniciar este controle.

### 6.3 Aplicação do controle de igualdade

Vimos que dada a finalidade da norma, a realização do *discrímen* exige que determinemos os sujeitos a serem discriminados. No nosso caso, serão as empresas prestadoras de serviços em geral e as prestadoras de serviços hospitalares em particular.

A medida de comparação deve guardar correlação necessária e fundada com a finalidade. A medida de comparação utilizada foi "prestar serviços hospitalares", elemento que foi insculpido na norma, mas esta não indicou um elemento indicativo da medida de comparação.

Por anos, o longo embate dos contribuintes envolvidos existiu e existe no Fisco e no Poder Judiciário, porque o elemento indicativo da medida de comparação não foi indicada pelo legislador. A administração tributária tentou várias vezes definir tal elemento por meio de suas diversas instruções normativas sobre o tema, mas de maneira infundada, por ter escolhido elementos que não guardam relação fundada e conjugada de pertinência com a medida de comparação:

A problemática da igualdade, todavia, não se esgota nem na medida de comparação propriamente dita, nem na relação de pertinência entre ela e a finalidade. A questão da igualdade só se completa com a introdução do *elemento indicativo da medida de comparação* e com a exigência de relação de congruência não só entre ele e a medida de comparação, como entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização. (Grifo do autor).<sup>130</sup>

Assim, os regulamentos que exigem internamento de pacientes como elemento indicativo carecem de congruência com a finalidade de promover a saúde, posto que outros elementos podem apresentar uma melhor correlação com a finalidade:

Os elementos indicativos devem ser conjugados no sentido de que o Poder Legislativo (ou Executivo, em alguns casos) não pode escolher um elemento, ainda que ele mantenha uma relação fundada com a medida de comparação, se houver outros elementos que mantenham uma relação *ainda mais próxima* com a medida de comparação<sup>131</sup>.

A norma aqui estudada, portanto, é inconstitucional por desrespeitar o princípio da igualdade ao não elencar o elemento indicativo da medida de comparação. Este elemento, ensina Ávila, deve ter um vínculo de correspondência estatisticamente fundado com a medida de comparação. A regulamentação mais recente, IN RFB nº 1.700, exige como elemento

<sup>130</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50.

<sup>131</sup>*Ibid.*, p. 54-55.

indicativo da medida de comparação a prestação de serviço hospitalar ou de serviço diagnóstico ou ainda de serviço terapêutico por sociedades empresárias que atendam à regulamentação da Anvisa. Ora não vemos correlação fundada e conjugada de pertinência nestas exigências e na finalidade de promover a saúde. Se esta é a finalidade, então o elemento indicativo deveria ser mais amplo: quaisquer sociedades que por sua atividade promovam o direito à saúde devem fazer jus ao benefício fiscal. É necessário, portanto, um trabalho investigando que elemento indicativo seria este, qual a melhor característica presente nos prestadores de serviços de saúde apresenta correspondência estatística com a medida de comparação e por isto mesmo promova a finalidade da diferenciação. Esta é a nossa posição.

## 7 CONCLUSÃO

Este trabalho se propõe a analisar uma lei ordinária que estipulou benefício fiscal para os contribuintes que executassem os serviços que a lei denominou "serviços hospitalares". A falta de uma definição por parte do legislador fez com que a administração tributária a buscasse a fim de realizar suas atividades.

A Receita Federal regulamentou inicialmente a norma buscando conceder o benefício com base no tipo de serviço prestado, mas para isso os prestadores deveriam possuir também uma estrutura física condizente determinada por uma portaria do Ministério da Saúde. Em seguida e durante anos, foi exigido, para que o contribuinte fizesse jus à benesse fiscal, que se prestasse o serviço de internamento de pacientes, chegando ao ponto de se exigir cinco leitos no mínimo, o que posteriormente foi revogado. A regra não restou intacta por muito tempo, tendo sido alterada ao todo seis vezes desde a primeira instrução normativa regulamentadora.

Mais recentemente, editou-se a norma vigente IN RFB nº 1.700, fruto da evolução constante da norma provocada pelo embate permanente entre Fisco e contribuintes. Este regulamento atualizado incluiu serviços hospitalares e seus equiparados: auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear, análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica contanto que o prestador seja organizado sob a forma de sociedade empresária e respeite as normas da Anvisa.

Expôs-se também a maneira como os órgãos julgadores da administração tributária interpretaram alguns casos a eles direcionados. Compreendeu-se que no primeiro grau os julgamentos são frequentemente vinculados ao ato de fiscalização, sem fundamentação aprofundada das decisões. Isto leva o contribuinte a procurar a segunda instância, o antigo Conselho dos Contribuintes, hoje denominado de CARF, que realiza julgamentos técnicos e inclusive proferiu decisões vanguardistas a respeito do tema deste trabalho quando por exemplo concedeu o benefício fiscal a uma clínica de radiologia e a uma clínica de quimioterapia.

O Poder Judiciário, em paralelo, decidiu casuisticamente até firmar entendimento no STJ no REsp 951.251/PR com voto do Ministro Castro Meira, analisado em detalhes. O voto do Ministro promoveu uma mudança paradigmática na interpretação normativa, que antes seguia o art. 111 do CTN, exigindo interpretação restritiva de norma que estabelece isenção fiscal, passando a interpretar o dispositivo conforme a interpretação da sua finalidade. Com isso, a norma passou a ser vista como preponderantemente extrafiscal e seu desígnio a

promoção do direito fundamental à saúde. Esta visão de que trataríamos de uma norma extrafiscal fez com que este trabalho fosse desenhado iniciando com uma perspectiva teórica do princípio da igualdade, para apresentação do problema interpretativo e posterior aplicação do arcabouço teórico.

O princípio da igualdade é princípio basilar do Estado Democrático de Direito, protagonizou uma segunda onda de direitos fundamentais, seguindo o princípio da liberdade, e concretizou-se no século XX por meio das Constituições Sociais. O Estado Fiscal se vale do imposto para se financiar e promover os ditames constitucionais, o imposto é o preço da liberdade, mas também o preço de uma sociedade mais justa e igualitária. O princípio da igualdade apresenta uma valência múltipla, funcionando como princípio e como postulado aplicativo. A igualdade se espalha por todo o texto constitucional, tomando forma em campos diversos. No terreno tributário, o princípio tem como resultado lógico o princípio da capacidade contributiva, que por sua vez também tem suas consequências: o mínimo existencial e o não-confisco. As normas tributárias podem ser classificadas como fiscais, as quais têm finalidade arrecadatória, ou extrafiscais, que objetivam induzir comportamentos. Quando se lida com normas fiscais, exige-se o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Já quando se tem sob análise uma norma extrafiscal, deve-se empreender um controle de proporcionalidade e de igualdade, posto que haverá colisão de princípios e *discrímen*.

Isto posto, viu-se que quando temos em mãos uma norma tributária deve-se fazer uma análise escalonada: primeiro diagnosticar se a norma é fiscal ou extrafiscal, pois os caminhos a partir daí são divergentes como acima mencionado. No caso em análise, concluiu-se que a norma tem preponderância extrafiscal e seguiu-se para a verificação da proporcionalidade e da igualdade.

A análise de proporcionalidade demonstrou que a norma é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, seguimos nossa tarefa. O controle de igualdade demonstrou que a norma carece de um elemento essencial da igualdade: o elemento indicativo da medida de comparação. O que na prática foi objeto de escrutínio por muitos anos, a fim de se averiguar se o contribuinte fazia jus ou não ao benefício fiscal, era um elemento previsto no modelo teórico da Teoria da Igualdade Tributária, elemento este que por má técnica legislativa não foi apresentado pela lei, maculando-a de inconstitucionalidade. A Receita Federal, no intuito de solucionar essa omissão vital, mudou de posição muitas vezes e por fim ampliou as possibilidades de se adequar ao que ela interpreta da norma, elencando vários serviços equiparados, como vimos.

Por fim, defende-se a posição de que a norma por seu caráter extrafiscal e com finalidade de oportunizar o direito fundamental à saúde deve ter o elemento indicativo da medida de comparação ampliado ainda mais: quaisquer sociedades que promovam o direito à saúde devem fazer jus ao benefício fiscal. Por isto, propôs-se um trabalho futuro que investigue tal elemento.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a teoria do discurso racional como a teoria da fundamentação jurídica. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ANVISA. **RDC 50. 21 de fevereiro de 2002**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <https://www20.anvisa.gov.br/segurancadopaciente/index.php/legislacao/item/rdc-50-de-21-de-fevereiro-de-2002>. Acesso em: 27 out. 2019, 00:10.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.
- BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. 305 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **EMC 147/2008 MPV41308 => MPV 413/2008**. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384406>. Acesso: 1 nov. /2019.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 13:50.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Brasília, DF, 1973. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5869impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869impressao.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 13:55.

BRASIL. Constituição [(1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 14:00.

BRASIL. **Lei 9.249, de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF, 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 14:07.

BRASIL. **Lei 11.672, de 8 de maio de 2008**. Acresce o art. 543-C à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, estabelecendo o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Brasília, DF, 2008. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11672.htm). Acesso em: 1 nov. 2019, 14:30.

BRASIL. **Lei 11.727, de 23 de junho de 2008**. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool [...]. Brasília, DF, 2008. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm). Acesso em: 19 nov. 2019, 17:44.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017**. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87025&visao=original>. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência à Saúde. Coordenação-Geral de Normas. **Portaria GM nº 1.884**. Normas para projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde. Brasília, DF, 1994. 136 p. (Série Saúde & Tecnologia).

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012**. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37200#950762>. Acesso em: 26 out. 2019, 23:10.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013**. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46030&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Ato Declaratório Interpretativo nº 18, de 23 de outubro de 2003**. Dispõe sobre a abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Brasília, DF, 2003a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5673&visao=origina>. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 1540 de 05 de janeiro de 2015**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59937#1485018>. Acesso em: 26 out. 2019, 23:32.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 480, de 15 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15389>. Acesso em: 26 out. 2019, 22:17.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 539, de 25 de abril de 2005**. Altera a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15455#82736>. Acesso em: 26 out. 2019, 22:36.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 306, de 12 de março de 2003**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Brasília, DF, 2003b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15195&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB n.º 1700, 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 26 out. 2019, 21:42.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855**. Relator(a): Octavio Gallotti. Acórdão em 27.03.2009, DJe 15.04.2009. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 4 nov. 2009, 16:50.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. ampl. até emenda constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2012.

DESCARTES, René. **Discurso do método**. Tradução Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Declaração de Direitos da Virgínia**. Virgínia, 1776. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-bom-povo-de-virginia-1776.html>. Acesso em: 21 jun. 2019.

FRANÇA. **Declaração dos direitos do homem e do cidadão de 1789**. Paris, 1789. Disponível em: [http://pfdc.pgr.mpf.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf). Acesso em: 1 nov. 2019.

GAMA-ROSA COSTA, Renato. Apontamentos para a arquitetura hospitalar no Brasil: entre o tradicional e o moderno. **História, Ciências, Saúde - Manguinhos**, Rio de Janeiro, v. 18, p. 53-66, dez. 2011. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=386138058004>. Acesso em: 12 nov. 2019.

GONÇALVES, Ernesto Lima. Estrutura organizacional do hospital moderno. **RAE Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 80-90, jan./mar. 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2015.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária, v. 16).

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. rev. e atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MEIRELES, Cecília. **Frases de Cecília Meireles**. [S. l., 2019]. Disponível em: <https://citacoes.in/citacoes/117936-cecilia-meireles-liberdade-essa-palavra-que-o-sonho-humano-ali/>. Acesso em: 1 nov. 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. 2009. 320 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

ORWELL, George. **A revolução dos bichos**: um conto de fadas. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9/11/2009. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

SOUZA, James José Marins de. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: administrativo e judicial. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TRAVASSOS, Marcelo Zenni. **Fundamentos do direito regulatório no instituto da extrafiscalidade**. 1. ed. Brasília: Penélope, 2014.

## ANEXO A – REGULAMENTOS ADMINISTRATIVOS

### Trecho da Instrução Normativa SRF nº 306<sup>132</sup>

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

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

a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;

b) vigilância epidemiológica por meio de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;

c) ações de educação para a saúde, mediante palestras, demonstrações e treinamento in loco, campanhas, etc.;

d) orientar as ações em saneamento básico por meio de instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, dejetos e lixo;

e) vigilância nutricional por meio das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;

f) vigilância sanitária, por meio de fiscalização e controle que garantam a qualidade aos produtos, serviços e do meio ambiente.

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

a) recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;

b) realizar procedimentos de enfermagem;

---

<sup>132</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 306, de 12 de março de 2003**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Brasília, DF, 2003b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15195&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

- c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;
- d) recepcionar, transferir e preparar pacientes;
- e) assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;
- f) executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;
- g) emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;
- h) proporcionar cuidados pós-anestésicos;
- i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

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

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

1. triagem para os atendimentos;
2. prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;
3. fazer higienização do paciente;
4. realizar procedimentos de enfermagem;
5. realizar atendimentos e procedimentos de urgência;
6. prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;
7. manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

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

1. prestar o primeiro atendimento ao paciente;
2. prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;
3. fazer higienização do paciente;
4. realizar procedimentos de enfermagem;
5. realizar atendimentos e procedimentos de urgência;
6. prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;
7. manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

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

a) internação de pacientes adultos e infantis:

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

2. executar e registrar a assistência médica diária;
  3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;
  4. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);
  5. prestar assistência psicológica e social;
  6. realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional;
  7. prestar assistência pedagógica infantil (de 1º grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.
- b. internação de recém-nascido até 28 dias:
1. proporcionar condições de internar recém-nascidos normais patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;
  2. executar e registrar a assistência médica diária;
  3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;
  4. prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;
  5. executar o controle de entrada e saída de recém-nascido.
- c. internação de pacientes em regime de terapia intensiva:
1. proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais e coletivos, conforme grau de risco (intensiva ou semi-intensiva), faixa etária, patologia e requisitos de privacidade;
  2. executar e registrar assistência médica intensiva;
  3. executar e registrar assistência de enfermagem intensiva;
  4. prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens e terapêutico durante 24 horas;
  5. manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;
  6. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;
  7. manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida.
- d. internação de pacientes queimados:
1. proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;
  2. executar e registrar a assistência médica ininterrupta;
  3. executar e registrar a assistência de enfermagem ininterrupta;
  4. dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;

5. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos executar procedimentos anestésicos;

6. prestar apoio terapêutico cirúrgicos, como rotina de tratamento (vide alínea "f", inciso V);

7. prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagem ininterrupto;

8. manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterrupta;

9. prestar assistência nutricional de alimentação e de hidratação dos pacientes;

10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.

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

a) patologia clínica;

b) imagenologia;

c) métodos gráficos;

d) anatomia patológica;

e) desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;

f) realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:

1. recepcionar e transferir pacientes;

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

3. executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

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

5. proporcionar cuidados pós-anestésicos;

6. garantir o apoio diagnóstico necessário.

g) realização de partos normais e cirúrgicos;

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

i) desenvolvimento de atividades hemoterápicas;

j) desenvolvimento de atividades de radioterapia;

k) desenvolvimento de atividades de quimioterapia;

l) desenvolvimento de atividades de diálise;

m) desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano.

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

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

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

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

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

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

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

**Trecho da Instrução Normativa SRF n° 480<sup>133</sup>**

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. (Grifo nosso).

---

<sup>133</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 480 de 15 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15389&visao=original>. Acesso em: 26 out. 2019.

**Trecho da Instrução Normativa SRF n° 539<sup>134</sup>**

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 n° 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC n° 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n° 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).

§ 1° 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.

§ 2° 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." (NR)

---

<sup>134</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 539 de 25 de abril de 2005**. Altera a Instrução Normativa SRF n° 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15455&visao=original>. Acesso em: 26 out. 2019.

**Trecho da Instrução Normativa RFB 1.234<sup>135</sup>**

## Seção XI

## Dos Serviços Hospitalares e Outros Serviços de Saúde

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 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, 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.

Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código 6147.

---

<sup>135</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n.º 1.234 de 11 de janeiro de 2012**. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37200&visao=original>. Acesso em: 26 out. 2019.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos seguintes serviços de saúde considerados como espécies de auxílio diagnóstico e terapia: exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica.

**Trecho da Instrução Normativa RFB 1.396<sup>136</sup>**

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida.

---

<sup>136</sup>BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013**. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46030&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

**Trecho da Instrução Normativa RFB 1.540<sup>137</sup>**

“Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa” (NR)

“Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras 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 as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147.”

---

<sup>137</sup>BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1.540, de 05 de janeiro de 2015**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59937&visao=original>. Acesso em: 7 nov. 2019.

**Trecho da Instrução Normativa RFB 1.700<sup>138</sup>**

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

b) na prestação de serviços de transporte de carga;

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; e

d) na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

III - 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços de transporte, exceto o mencionado no inciso II do §1º; e

b) nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito,

---

<sup>138</sup>BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n.º 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=original>. Acesso em: 8 out. 2019.

financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; e

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais;

e) construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais;

f) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

g) coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte;

h) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.

§ 2º A receita bruta auferida pela pessoa jurídica decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

§ 3º Para fins de aplicação do disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º, entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

§ 4º O disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º não se aplica:

I - à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;

II - aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro; e

III - à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (home care).

[...]

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

I - prestação de serviços em geral, observado o disposto no § 2º;

II - intermediação de negócios;

III - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

IV - prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); e

V - prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

§ 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).

[...]

## Trecho do RDC 50<sup>139</sup> Anvisa, de 21 de fevereiro de 2002

[...]

### 2. ORGANIZAÇÃO FÍSICO FUNCIONAL

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.

Os grupos de atividades de cada atribuição compõem unidades funcionais que, embora com estreita conotação espacial, não constituem, por si só, unidades espaciais.

O capítulo trata de questões funcionais genéricas como já citado, e não da descrição de determinados tipos de estabelecimentos pré-concebidos.

São oito as atribuições que se desdobram em atividades e sub-atividades representadas no diagrama.

#### 2.1. Atribuições de Estabelecimentos Assistenciais

[...]

1-Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia - atenção à saúde incluindo atividades de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada;

2-Prestação de atendimento imediato de assistência à saúde - atendimento a pacientes externos em situações de sofrimento, sem risco de vida (urgência) ou com risco de vida (emergência);

3-Prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação-atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada por período superior a 24 horas (pacientes internos);

---

<sup>139</sup>ANVISA. **RDC 50. 21 de fevereiro de 2002**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <https://www20.anvisa.gov.br/segurancadopaciente/index.php/legislacao/item/rdc-50-de-21-de-fevereiro-de-2002>. Acesso em: 27 out. 2019, 00:10.

4-Prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia- atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto);

5-Prestação de serviços de apoio técnico- atendimento direto a assistência à saúde em funções de apoio (contato indireto);

6-Formação e desenvolvimento de recursos humanos e de pesquisa- atendimento direta ou indiretamente relacionado à atenção e assistência à saúde em funções de ensino e pesquisa;

7-Prestação de serviços de apoio à gestão e execução administrativa- atendimento ao estabelecimento em funções administrativas;

8-Prestação de serviços de apoio logístico - atendimento ao estabelecimento em funções de suporte operacional.

As quatro primeiras são atribuições fim, isto é, constituem funções diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde. As quatro últimas são atribuições meio para o desenvolvimento das primeiras e de si próprias.