

REDUÇÃO DO IRPJ E DA CSLL COMO INSTRUMENTO DE ACESSO À SAÚDE

REDUCTION OF IRPJ AND CSLL AS AN INSTRUMENT OF ACCESS TO HEALTH

Carlos Eduardo Montes Netto*
Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira**
João Henrique Gonçalves Domingos***

*Doutor em Direitos Coletivos e da Cidadania (Universidade de Ribeirão Preto, UNAERP/SP). Mestre em Direitos Coletivos e da Cidadania (Universidade de Ribeirão Preto, UNAERP/SP). Graduado em Direito (Centro Universitário Moura Lacerda, CUMML/SP). E-mail: carlosmontes3@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4274-0309>

**Doutor em Direito (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP). Mestre em Direito (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP). Graduado em Direito (Universidade de Ribeirão Preto, UNAERP/SP). E-mail: olavoferreira@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1067-4335>

***Mestrando em Direitos Coletivos e Cidadania (Universidade de Ribeirão Preto, UNAERP/SP). Graduado em Direito (Universidade de Ribeirão Preto, UNAERP/SP). E-mail: domingoscomex@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9604-8217>

Como citar: NETTO, Carlos Eduardo Montes; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves; DOMINGOS, João Henrique Golçalves. Redução do IRPJ e da CSLL como instrumento de acesso à saúde. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 26, n. 3, p. 73-91, nov. 2022. DOI: 10.5433/2178-8189.2022v26n3p73. ISSN: 2178-8189.

Resumo: O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei n. 9.249/95, nos termos da redação conferida pela Lei 11.727/2008, prevê a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as sociedades que se dedicam à atividade médico-hospitalar, observando-se questionamentos se apenas as sociedades empresárias, com registro na Junta Comercial, poderiam se valer dessa redução da carga tributária. O objetivo do presente trabalho é analisar se as sociedades simples médicas também podem desfrutar desse benefício fiscal, considerando a ausência de registro perante a Junta Comercial, nesse caso. Optou-se pela utilização do método hipotético-dedutivo, mediante a realização de uma pesquisa exploratória, incluindo revisão bibliográfica e a análise qualitativa dos dados a fim de se cumprir esse objetivo, o que possibilitou inferir, ao final, que o registro na Junta Comercial possui natureza meramente declaratória e o reconhecimento de que uma sociedade se organiza sob a forma de sociedade empresarial ou não deve ser fornecido empiricamente, inexistindo vedação para que as sociedades médicas em geral, ainda que constituídas sobre a forma de sociedade simples, recolham o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro tendo por base os percentuais reduzidos de 8% e 12%, respectivamente.

Palavras-chaves: Acesso à saúde. Serviços hospitalares. Carga tributária. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Lei 11.727/2008. Sociedades simples médicas.

Abstract: The art. 15, § 1, III, “a”, of Law n. 9.249/95, pursuant

to the wording conferred by Law 11.727/2008, provides for the reduction of the IRPJ and CSLL calculation basis for companies engaged in medical-hospital activity, with questioning whether only business companies, registered in the Board of Trade, could avail themselves of this reduction in the tax burden. The objective of this paper is to analyze whether simple medical societies can also enjoy this tax benefit, considering the absence of registration with the Commercial Registry, in this case. The hypothetical-deductive method was used, through an exploratory research, including literature review and qualitative data analysis in order to fulfill this objective, which made it possible to infer, in the end, that registration with the Commercial Registry has a merely declaratory nature and recognition that a society is organized in the form of a business society or it must not be provided empirically, with no prohibition for medical societies in general, even if constituted as a simple society, to collect Income Tax and Social Contribution on Profit based on the reduced percentages of 8% and 12%, respectively.

Keywords: Access to health. Hospital services. Tax burden. IRPJ and CSLL calculation basis. Law 11.727/2008. Simple medical societies.

INTRODUÇÃO

Conforme estabelece o art. 6º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) (BRASIL, [1988]), a saúde constitui um direito social, compreendendo a seguridade social um conjunto integrado de ações dos Poderes Públicos e da sociedade visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social (art. 194, *caput* da CRFB/88).

O art. 196 da Lei Maior prevê que a saúde é um direito de todos e um dever do Estado, que deve garanti-la mediante a adoção de políticas públicas que visem a redução do risco de doenças e a promoção do acesso universal e igualitário aos serviços de saúde, prestados por uma rede denominada Sistema Único de Saúde (SUS) (art. 198 da CRFB/88).

Com relação à forma de prestação desses serviços, o art. 197 da CRFB/88 dispõe sobre a possibilidade de atuação do particular em atendimento ao próprio interesse do Estado na ampliação dos serviços de saúde, visando a universalização do acesso e em atendimento ao princípio da livre iniciativa.

No que se refere especificamente à assistência privada à saúde, o art. 199 determina que: i) as instituições privadas poderão atuar de maneira complementar ao SUS, inclusive por meio de contrato de direito público ou convênio (§ 1º); ii) a proibição da destinação de recursos públicos como forma de auxílio ou subvenção às instituições privadas que tenham finalidade lucrativa; (§ 2º) e iii) a proibição da participação direta ou indireta de empresas ou do capital estrangeiro nos serviços de assistência à saúde no país, salvo autorização legal em sentido diverso (§ 3º).

Desta forma, se é permitida (e até mesmo desejável) a participação da iniciativa privada na prestação dos serviços de saúde, em atendimento ao próprio interesse público na universalização do acesso à saúde, por outro lado, a CRFB/88 veda a concessão de auxílios ou subvenções nos casos em que se observa a finalidade lucrativa, obstando-se a criação de tributação diferenciada para empresas privadas que atuam na área de saúde.

Ocorre que até a entrada em vigor da Lei 11.727/2008 (BRASIL, 2008b), as sociedades médicas, simples ou empresárias, em razão de entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), utilizavam-se da presunção de 8% para apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e de 12% para a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), sendo que, após essa a alteração legislativa, passou-se a entender que, somente as sociedades empresárias, assim entendidas como aquelas devidamente inscritas na Junta Comercial, é que poderiam se utilizar dessa presunção de 8%, devendo as demais pessoas jurídicas, notadamente as sociedades simples, submeterem-se à presunção de 32%, mesmo que, de fato, atuem como entidades empresárias e tenham sido constituídas antes do Código Civil (CC) (BRASIL, [2002b]).

A análise da tributação dos serviços privados de saúde constitui um tema de grande relevância prática e social, considerando que quanto menor for o custo para a sua prestação, menor será o custo para o consumidor e maior será a possibilidade de acesso das pessoas, contribuindo para o bem-estar de toda a coletividade e atendimento do interesse público, ensejando, inclusive, a redução da presença do Estado na área e a concentração de investimentos no atendimento aos

mais necessitados.

Nessa perspectiva, a pesquisa se justifica pela necessidade de analisar se é justificável a diferença de tratamento conferida às sociedades médicas simples ou empresárias, considerando a existência de inscrição na Junta Comercial, diante da repercussão do assunto no próprio acesso à saúde e da escassez de estudos específicos sobre o tema.

Buscando alcançar o objetivo pretendido de acordo com uma análise qualitativa do contexto, para este estudo optou-se pela realização de uma pesquisa exploratória, por meio de revisão bibliográfica, com ênfase nas dimensões doutrinária, normativa e jurisprudencial que envolvem a interpretação da CRFB/88, de normas infraconstitucionais, valendo-se da análise de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), do STJ e de outros Tribunais nos âmbitos judicial e administrativo.

O presente estudo abordará: i) a legislação tributária em geral, incluindo a análise do potencial da utilização da tributação como possível elemento de redução das desigualdades e de promoção do acesso aos serviços de saúde; ii) o lucro presumido nos termos do art. 15, § 1º, III, “a” da lei 9.249/95 (BRASIL, 1995), diante da alteração promovida pela Lei 11.727/2008 e do entendimento da Receita Federal do Brasil, que passou a exigir o registro na Junta Comercial para a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; iii) a interpretação da exigência de registro na Junta Comercial prevista na Lei 11.727/2008, visando a adoção de uma interpretação justa e compatível com o ordenamento jurídico com relação ao objeto deste estudo; iv) a divergência de entendimentos nas decisões proferidas na esfera administrativa; e v) o entendimento da jurisprudência antes e após a entrada em vigor da Lei 11.727/2008, que confrontou uma série de decisões desfavoráveis ao fisco, inclusive do STJ, que reconheciam a possibilidade da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as sociedades simples médicas.

1 DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

No que se refere à legislação tributária, é necessário destacar que existe uma regra de outorga de competência, que apresenta como ponto de partida a CRFB/88, que dedica um Título específico para tratar da tributação, do orçamento e do sistema tributário nacional – arts. 145 a 162, além das disposições do art. 195 da CRFB/88.

Carvalho (2011) enfatiza que o direito positivo possui uma estrutura hierarquizada de normas, que se opera no campo formal e material, sendo que cada uma das normas se encontra fundada em outras normas superiores, apresentando a Lei Maior um papel de fundamental importância.

A propósito, Carvalho (2009) observa que o sistema do direito positivo tem uma particularidade, pois os elementos que o compõe (normas jurídicas) são dispostos em uma estrutura hierarquizada, ou seja, uma determinada norma N1 encontra fundamento de existência jurídica em outra norma N2, que por sua vez encontra fundamento de validade em outra norma N3.

A arrecadação de tributos possui diferentes finalidades, desde a geração de receita primária aos entes públicos, até interferência na atividade econômica, estimulando (ou não) determinada atividade, contribuindo, ainda, para a concretização de políticas sociais, notadamente na área da saúde.

No que se refere aos tributos de competência federal, o art. 153 da CRFB/88 prevê a competência para a instituição do IR e os arts. 149 e 195 cuidam das contribuições, a exemplo da CSLL.

Além da função arrecadatória, os tributos também se prestam a objetivos econômicos e sociais, a exemplo do art. 170 da CRFB/88, que revela o caráter intervencionista do Estado Brasileiro, estimulando a criação e a proteção do emprego, a correção dos desequilíbrios sociais, a implantação de políticas urbanísticas, dentre outros (CARRAZZA, 2009).

A União Federal possui ainda outra importante fonte de arrecadação representada pelas contribuições, que possibilitam a criação de novas materialidades (artigo 195, § 4º) e, ainda, a modificação da base de cálculo e da alíquota, respeitando-se apenas a anterioridade nonagesimal. Destaca-se que as contribuições não são objeto de partilha da arrecadação, como ocorre com o IR, o ITR, o IPVA e o IPI. As contribuições sociais e para a seguridade social, nos termos dos arts. 149 e 195 CRFB/88, autorizam a instituição, arrecadação e fiscalização da CSLL, objeto deste estudo.

Para cada um dos tributos elencados acima devem ser editadas as respectivas leis ordinárias, visando a sua cobrança, arrecadação e fiscalização, assim como normas infralegais, que somente podem versar sobre a operacionalização da cobrança sem, contudo, inovar no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, uma lei tributária deverá conter um fato de conteúdo econômico e a sua vinculação ao Estado, criando a obrigação de pagamento de um (sujeito passivo) a outro (sujeito ativo). A propósito, Carvalho define a regra matriz de incidência:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma. Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério

quantitativo (base de cálculo e alíquota). (CARVALHO, 2011, p. 610-611).

Assim, uma norma tributária completa necessita da conjugação dos critérios do antecedente (material, espacial e temporal) e do consequente (pessoal e quantitativo, neste caso, base de cálculo e alíquota).

Cada norma tributária, observado o que dispõe o texto constitucional, poderá eleger diferentes critérios, sendo que, em cada um deles, poderá haver substanciais diferenças, inclusive na adoção da base de cálculo e da alíquota, por diferentes razões, sejam elas decorrentes do próprio texto constitucional (como a progressividade de alíquotas, a seletividade do IPI, o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, dentre outras) ou, ainda, objetivando-se a promoção de políticas públicas.

No entanto, a existência de alíquotas e bases de cálculos distintas, em momento algum, confundem-se com a subvenção ou auxílio para sociedades privadas. No direito tributário, ainda, é preciso conjugar essa possibilidade de mitigação do direito de propriedade, consistente na autorização constitucional para a cobrança de tributos, com as limitações constitucionais ao poder de tributar, consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades.

Outra norma importante recepcionada com status de lei complementar é o Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, [1966]), que possui a função de coordenação do sistema tributário. O CTN cuida da estipulação de regras gerais e também sobre normas que dispõem sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes, além das limitações constitucionais ao poder de tributar, que se revelam nos princípios constitucionais tributários, nas imunidades, na prescrição e na decadência.

Machado (2017) ressalta que a lei ordinária e a lei complementar são espécies normativas distintas e que as leis ordinárias editadas antes da CRFB/88, que tratam de matérias reservadas à lei complementar, foram recepcionadas como lei complementar, a exemplo do CTN, ressalvando-se que não há hierarquia entre elas, conforme assentou o STF por ocasião do julgamento da isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com relação às sociedades civis de profissão regulamentada (BRASIL, 2012b).

O sistema tributário brasileiro é complexo, denominado por Becker (2004) de manicômio jurídico tributário, apresentando diferentes regimes de tributação, permitindo que uma determinada sociedade, empresarial ou não, possa optar pela tributação pelo Sistema Unificado de Pagamento de Impostos e Contribuições – Simples, pelo lucro real ou lucro presumido, com regras específicas em cada um dos casos, escapando o aprofundamento de cada uma dessas situações dos limites do presente estudo.

Observa-se, ainda, que a tributação pode funcionar como forte elemento de extrafiscalidade e, nesse contexto, ao se reduzir a carga tributária de um importante setor como o da saúde, propicia-se boas condições para uma existência digna, garantindo-se a intributabilidade do mínimo e evitando-se o atropelamento de direitos fundamentais fundados na justificativa arrecadatória (CASTRO, 2019).

Nessa perspectiva, a tributação pode consistir um forte elemento para a reforma social, visando a redução de desigualdades, diminuindo a distância entre a parcela mais rica e a parcela mais pobre de sua população, ampliando-se o acesso à saúde (BALEEIRO, 2004).

Não se está aqui a defender que a tributação seja a solução para resolução do problema do acesso à saúde no país, mas sim o seu potencial como elemento de redução das desigualdades e de concretização desse importante direito social.

2 O LUCRO PRESUMIDO NOS TERMOS DO ART. 15, § 1º, III, “A” DA LEI 9.249/95, DIANTE DA ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI 11.727/2008

A opção pelo lucro presumido constitui um regime tributário simplificado para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo o mesmo diferente para diversas atividades, inclusive do ramo industrial, comercial e da prestação de serviços (a presunção é de 8,0% em regra geral, 16% para serviços de transporte que não sejam de carga e de 32% para prestação de serviços em geral).

A sua opção também implica diferença na tributação dos Programas de Integração Social (PIS) e da COFINS, considerando que, no lucro presumido, o PIS e a COFINS são calculados pela regra da cumulatividade, com alíquotas respectivas de 0,65% e 3% sobre o faturamento, ao passo que no Lucro Real a apuração é pela sistemática da não-cumulatividade e com alíquotas maiores (1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins – em regra geral), mas sem reflexos no presente estudo.

De acordo com Carrazza (2009), a opção ao lucro presumido é facultativa para as empresas, cujo limite é estabelecido em lei e de acordo com o ano-calendário, podendo proporcionar vantagens e desvantagens a sua utilização.

Para o lucro presumido, como regra geral, a base de cálculo é de 8% e a alíquota do IRPJ de 15%; a base de cálculo da CSLL é de 12% e a alíquota de 9%. Assim, para um faturamento hipotético de R\$ 50.000,00, será considerado 8% de base de cálculo para o IRPJ (R\$ 4.000,00) e de 12% para a CSLL (R\$ 6.000,00), sendo que sobre essas mesmas bases de cálculo deverão ser aplicadas as alíquotas de 15% de IRPJ (R\$ 600,00) e de 9% da CSLL (R\$ 540,00), resultando no montante do tributo devido.

Em razão do disposto no art. 15, § 1º, III, alínea “a” da Lei 9.249/95, com a redação conferida pela Lei 11.727/2008, as empresas médicas organizadas sobre a forma de sociedade empresária e que atendam às normas da Anvisa, quando optantes do lucro presumido, apuram a base de cálculo para incidência do IRPJ e CSLL mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a sua receita bruta.

Constituem condições para a sociedade que presta serviços na área médica usufruir da base de tributação de 8%: i) ser organizada sob a forma de sociedade empresária; e ii) atender às normas da Anvisa (Agência Nacional de Vigilância Sanitária).

A alteração legislativa confrontou uma série de decisões desfavoráveis ao fisco, inclusive

no âmbito do STJ, que reconheciam a possibilidade da redução da base de cálculo para as sociedades médicas, excluindo-se as simples consultas, ainda que prestadas fora do ambiente hospitalar, considerando os seus serviços como complementares à assistência à saúde.

O STJ, inclusive, sedimentou a questão, quando do julgamento do Recurso Especial (REsp) 1.116.399/BA (BRASIL, 2009), sob a sistemática dos recursos repetitivos definiu que se consideram 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.

Somente depois dessas decisões é que a Lei 11.727/2008 incluiu a exigência de a sociedade ser organizada sobre a forma de sociedade empresária e respeitar as normas da Anvisa. Várias instruções normativas da Receita Federal passaram a tratar do tema. A Instrução Normativa 1.234/2012 (BRASIL, 2012a) pretendeu definir o que são considerados serviços hospitalares, ainda que em desacordo com o entendimento consolidado do STJ. Já a Instrução Normativa 1.540/2015 (BRASIL, 2015a) se alinhou ao entendimento do STJ e preconizou que, para a redução da base de cálculo, era necessária a aplicação da Resolução RDC 50 da Anvisa (BRASIL, 2002a), destacando que seriam consideradas atividades hospitalares aquelas descritas nos itens 1 a 4 da RDC 50 da Anvisa, quais sejam: i) atendimento em regime ambulatorial e de hospital-dia; ii) atendimento imediato; iii) atendimento em regime de internação; e iv) atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia. Cada uma dessas atribuições possui uma série de divisões nas mais variadas atividades médicas.

Nesse contexto, todos os serviços hospitalares complementares e essenciais à promoção da saúde, com exceção das simples consultas médicas, são considerados atividades médico-hospitalares, ainda que prestados fora do ambiente de um hospital, como é o caso das clínicas médicas.

Diante desse cenário legislativo, a Receita Federal do Brasil passou a entender que para uma sociedade que exerça atividade médico-hospitalar utilizar a base de cálculo de 8% para cálculo do IRPJ e de 12% para a CSLL, deverá ela ser registrada na Junta Comercial do respectivo estado e atender às normas constantes da Resolução RDC 50 da Anvisa, excluindo-se as sociedades simples, ao entendimento de que a elas não se aplica essa forma de tributação.

Nesse sentido, o § 4º, do art. 33 da Instrução Normativa 1.700 (BRASIL, 2017b), dispõe expressamente que o benefício não se aplica às pessoas jurídicas organizadas sobre a forma de sociedade simples e em ambientes de terceiros.

É o que também se depreende da Solução de Consulta COSIT 195 (BRASIL, 2019), que consigna, ainda, que as atividades hospitalares possuem custos diferenciados e, diante disso, realmente deve obedecer às normas da RDC 50 da ANVISA e estar organizada de fato e de direito

como sociedade empresária.

Em decorrência disso, na visão do Fisco e na maioria das decisões administrativas e judiciais que se tem conhecimento “ser organizada de fato e de direito como sociedade empresária” significa estar devidamente registrada na Junta Comercial do respectivo estado federado.

Importante notar que a justificativa adotada na Solução de Consulta acima descrita, para a “vedação” à utilização da base de cálculo reduzida para as sociedades simples, encerra-se, unicamente, no argumento econômico, ou seja, somente uma empresa organizada para a produção ou circulação de bens e serviços, nos termos do art. 966 do CC, suportaria custos diferenciados em relação à prestação de serviços por parte dos próprios sócios, devendo, assim, ser considerada sociedade empresária de fato e de direito.

3 A INTERPRETAÇÃO DA EXIGÊNCIA DE REGISTRO NA JUNTA COMERCIAL PREVISTA NA LEI 11.727/2008

Conforme apontado na seção anterior, para usufruir do benefício da redução da base de cálculo, a empresa deve estar enquadrada de fato e de direito como sociedade empresária¹, além de atender as normas da RDC 50 da Anvisa.

Tanto as sociedades de fato como as sociedades irregulares não possuem personalidade jurídica, pois lhes falta a inscrição no “registro peculiar”, que é o Registro Público de Empresas Mercantis. Convém esclarecer que essas entidades não perdem a sua condição de sociedades empresárias pela simples falta do registro, que tem conteúdo meramente declaratório de uma situação preexistente (a condição de empresário).

Segundo Coelho (2012), empresário é a pessoa, física ou jurídica, que toma a iniciativa de organizar uma determinada atividade econômica e que nasce com a união de esforços de seus integrantes, implicando a falta do registro da empresa em consequências, sendo a principal dela a responsabilidade ilimitada dos sócios.

Martins (2017) denomina como sociedade empresária a organização proveniente de acordo de duas ou mais pessoas, que pactuam a reunião de capitais e trabalho para um fim lucrativo, porém, passível de registro. As sociedades empresárias podem ser limitadas ou ilimitadas e as suas atividades não são, necessariamente, desempenhadas pelos seus sócios.

Já as sociedades simples ou pessoais têm como principal característica o fato de que os seus sócios exercem a atividade de forma liberal, sendo forte o elemento da pessoalidade, representada pela figura do sócio e, no caso de falência, diferentemente das sociedades empresárias, que podem, inclusive se recuperar, os sócios assumem a condição de recuperação com os seus bens pessoais.

Diante do caráter eminentemente declaratório dos atos praticados pelas Juntas Comerciais, observa-se que a organização sob a forma de sociedade empresária não significa, necessariamente,

¹ Nos termos do art. 15, III, “a” da Lei 9.249/95, verifica-se a exigência de que a prestadora dos serviços médicos seja organizada sob a forma de sociedade empresária.

a inscrição em qualquer órgão. A partir da Lei 8.934/94 (BRASIL, 1994), qualquer sociedade com finalidade econômica, poderia se registrar na Junta Comercial, o que restou, significativamente alterado pelo CC, que determinou o registro das sociedades simples no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Ocorre que o CC revogou o Código Comercial de 1850, que trazia uma classe especial de pessoas, o comerciante, baseada nos denominados “atos de comércio”, ou seja, comerciante era aquele que fazia a compra e venda de mercadorias para revenda. O CC se baseou na “teoria da empresa”, afirmando que a empresa deve ser entendida como o exercício de uma atividade economicamente organizada com vistas à produção de bens ou serviços, com objetivo de lucro. O conceito jurídico de comerciante deixou de existir, substituído pelo de empresário. Não se trata, porém, de uma singela mudança de nomenclatura, posto que as figuras do empresário e do comerciante não se identificam.

A propósito, Negrão (2017) sustenta que o enfoque do legislador na teoria dos atos de comércio, ao qualificar a pessoa física ou jurídica como comerciante, prende-se à prática reiterada e habitual de atos reputados, historicamente ou por força de lei, como comerciais, uma vez que na teoria da empresa, desloca-se o núcleo da distinção para a empresa, considerando essa como o exercício profissional de uma atividade econômica, organizada, de produção ou circulação de bens e serviços.

Desta forma, a mera inscrição do empresário ou da sociedade empresária na Junta Comercial apenas declara uma situação existente, possuindo natureza eminentemente declaratória, considerando que os fatores de organização da produção demonstram o caráter empresarial da prestação dos serviços de saúde, ainda que o registro da sociedade seja realizado como “sociedade simples”.

A consequência disso, notadamente para fins tributários, não pode ser a impossibilidade do gozo de um benefício fiscal criado para se propagar, na maior extensão possível, os serviços de saúde, ainda que prestados por particulares.

A atividade médica, diante de suas diversas particularidades, necessita, na sua essência, da participação de um profissional responsável pelos atos médicos, mormente seus sócios, sem que isso afaste uma necessária organização empresarial. Adote-se, como exemplo hipotético, uma clínica radiológica, apta a realizar exames gestacionais, ultrassom, ressonância, imagens, dentre outras, composta por cinco sócios, na qual todos exercem suas atividades nessa mesma sociedade. Haverá, necessariamente, um grande investimento em equipamentos, na sua organização interna, com a contratação de atendentes, organização de horários e fluxo de pacientes, enfermeiros, material necessário à impressão dos exames, avaliação, gravação, limpeza, remoção de material hospitalar, dentre inúmeros outros. Essa clínica será constituída, formalmente como sociedade simples, mas apesar disso exercerá a sua atividade de forma organizada, com fins econômicos, de modo a obter lucro na circulação do seu serviço. O mesmo ocorreria, se a mesma estivesse registrada na Junta Comercial.

Assim, tal como assentado pelo STJ no RESP 1.116.399/BA, a atividade desempenhada

pela sociedade é que deverá ser condicionante para a sua tributação e não o seu modelo societário. Se uma sociedade simples ou uma sociedade empresária exercem atividades médicas de forma organizada com visando a circulação econômica de seus serviços, excluindo-se as meras consultas, devem fazer jus à tributação diferenciada para a atividade médico-hospitalar, não se justificando a distinção para fins de fruição ou não do benefício fiscal a simples condição de sociedade simples e/ou empresária, considerando que, para fins tributários, o montante arrecadado será o mesmo, ou seja, uma sociedade simples no lucro presumido recolhe o mesmo percentual de uma sociedade empresária no lucro presumido, o que permite inferir que a forma de constituição do sujeito passivo não constitui elemento essencial para a concessão da benesse, mas sim o fato de a atividade ser ou não hospitalar.

Voltando ao exemplo da mesma clínica radiológica, se no ano de 2008, antes da entrada em vigor da Lei n. 11.727/2008, tivesse investido em equipamentos modernos exercendo suas atividades com o auxílio de funcionários, como enfermeiros, fisioterapeutas, técnicos em radiologia, atendentes, secretárias, limpeza especializada, dentre outros. Após a entrada em vigor da Lei 11.727/2008, apenas por não ter registro na Junta Comercial, deixaria de exercer atividade empresarial?

O art. 53 do CC identifica a diferença entre sociedade e associação, sendo a sociedade aquela constituída pela união de pessoal com finalidade econômica e, conseqüentemente, empresário “quem exerce profissionalmente a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços” (CC, art. 966).

O próprio CC, quando assim pretendeu, expressamente determinou quais atividades são consideradas simples e, ainda assim, registradas na Junta Comercial, como é o caso das cooperativas. Com base no art. 18 da Lei n. 5.764/71 (BRASIL, 1971) e no art. 32, II, “a” da Lei n. 8.934/94, as Sociedades Cooperativas, ainda que sempre simples, são registradas nas Juntas Comerciais. Ainda, o art. 1.150 do CC descreve a possibilidade de sociedades simples adotarem um dos modos da sociedade empresária.

De acordo com o art. 1º da Lei 8.934/94, o registro na Junta Comercial possui as seguintes finalidades: i) garantir publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis (inciso I); ii) cadastrar empresas nacionais e estrangeiras que atuam no país e manter a suas informações atualizadas (inciso II); iii) “proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento” (inciso III).

Assim, tem-se que a principal finalidade do registro é conferir personalidade à pessoa jurídica, constituindo-se apenas em requisito de regularidade, com caráter declaratório, tendo em vista que se considera empresário quem pratica atividade empresária nos moldes do art. 966 do CC, ainda que de forma irregular.

Na área médica, mesmo nas chamadas sociedades simples, nas quais o sócio presta serviços, quando tal prestação é feita com o concurso de empregados e outros profissionais, identifica-se a organização empresarial para a circulação de bens e serviços, inclusive com insumos, tecnologia,

sempre visando o lucro sem, contudo, registro na Junta Comercial.

Ainda que registrada no Cartório de Registro Civil, pode uma sociedade médica, como sociedade simples, possuir todas as características e requisitos para a caracterização do exercício de atividade empresarial na área médico hospitalar com atendimento complexo, estrutura e equipamentos de ambiente hospitalar, tratando-se de empresa organizada para a prestação de serviços com o intuito de lucro, não sendo lícita ou razoável a exigência de registro na Junta Comercial para fins de redução da base de cálculo do IRPJ da CSLL.

Ressalta-se que a CRFB/88, por meio dos arts. 6º, 196, 197 e 199, consagra um sistema protetivo e inclusivo de assistência à saúde, seja por intermédio do SUS, seja por terceiros, possibilitando aos particulares a exploração dessa atividade econômica, inclusive com a possibilidade de redução dos custos do sistema, principalmente pelo ajuste da carga tributária.

Nesse contexto, destaca-se que a Lei 11.727/2008 é fruto da conversão da Medida Provisória 413 de 2008 e as disposições aqui debatidas sequer constam da sua exposição de motivos:

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência proposta de Medida Provisória que dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro e 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 (BRASIL, 2008b).

O CTN, em seus arts. 108 e seguintes, aponta para um caminho interpretativo da questão, ao dispor que na ausência de disposição expressa, a autoridade valer-se-á da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade. O art. 111 do CTN, determina que se interprete literalmente legislação que disponha sobre outorga de isenção, demonstrando que se deve ter clareza na interpretação da legislação tributária, sob pena de se adotar uma tributação injusta ou desproporcional, não servindo o interesse público com argumento para a adoção de interpretações arbitrárias:

É comum ver-se a invocação do interesse público para justificar interpretações canhestras, e até mesmo a utilização de meios de integração, no sentido de viabilizar a cobrança de tributos não previstos em lei, o que é absolutamente inadmissível. Não se nega a importância do interesse público. Aliás, é exatamente em razão dele que se justifica o tributo. Quando admitimos pagar impostos que absorvem parcela do que possuímos (impostos sobre o patrimônio), parcela significativa do preço de quase tudo que compramos (impostos sobre o consumo de bens e serviços) e, ainda, parcela significativa do que ganhamos (impostos sobre a renda), é exatamente porque reconhecemos o interesse público que há de ser tutelado pelo Estado. Entretanto, nosso dever de solidariedade social, nosso dever de preservar o interesse público, em matéria de tributação, é delimitado pela lei tributária, que estabelece os critérios para a quantificação dos tributos que devemos pagar. Não é válida, portanto, a invocação do interesse público para

justificar a exigência de tributo maior que o devido nos termos da lei.

O interesse público não se presta para fundamentar uma posição apriorística do interesse da lei tributária a favor do Fisco. O verdadeiro interesse público, aliás, reside na adequada interpretação da Constituição e das leis, de sorte que os ditames de seus dispositivos não resem amesquinados. (MACHADO, 2017, p. 321).

Destarte, em termos interpretativos da legislação tributária, o interesse maior é o atendimento à legalidade, com a edição de normas claras, precisas e que demonstrem a real intenção do legislador, devendo ser sempre adotada uma interpretação justa, compatível com o ordenamento jurídico e, especialmente, com a CRFB/88.

4 DA DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS NAS DECISÕES PROFERIDAS NA ESFERA ADMINISTRATIVA

A possibilidade de aplicação da base de cálculo de 8% para cálculo do IRPJ e de 12% para a CSLL pelas sociedades simples médicas, sem registro na Junta Comercial, é objeto de divergência nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive no ano de 2021.

No acórdão 1201-005.083 (BRASIL, 2021a), o CARF assentou que para a determinação do coeficiente de lucro presumido da atividade de prestação de serviços hospitalares “é necessário que a prestadora destes serviços seja organizada de fato e de direito sob forma de sociedade empresária”, implicando na necessidade de registro na Junta Comercial.

No entanto, conforme destacado na seção anterior, a inscrição na Junta Comercial possui apenas caráter declaratório e não constitutivo quanto à existência de uma atividade empresarial. Assim, ainda que ausente tal registro, uma sociedade, mesmo que constituída sob a forma de sociedade simples, mas que se organiza empresarialmente para a prestação de serviços, faria jus ao recolhimento do IRPJ e da CSLL, com as bases reduzidas de 8% e 12%, respectivamente.

Esse tipo de entendimento privilegia a essência em detrimento da forma. Se uma sociedade sempre se organizou como empresária (essência), deve ser tratada dessa forma, independente da forma (simples ou empresária sujeita a registro na junta comercial) e da sua constituição.

Nesse sentido, verifica-se a existência de precedentes do CARF, em situações diversas da analisada no presente estudo, reconhecendo, com fundamento no princípio da verdade material, a prevalência da essência sobre a forma, a exemplo do acórdão 2302-003.634:

Cabível o reenquadramento da empresa como produtor rural pessoa jurídica, a partir da constatação de que teve produção agrícola própria, e de que inexistia atividade econômica autônoma dissociada de seu processo produtivo típico, nas formas definidas na legislação tributária (BRASIL, 2017a).

O acórdão 105-17.003 (BRASIL, 2008a), no que se refere especificamente aos efeitos do registro na Junta Comercial, consigna que não se trata do elemento essencial para se considerar uma sociedade como empresária:

Entretanto, o registro de uma sociedade da Junta Comercial não a torna, necessariamente, uma sociedade empresária, posto que é a exploração da empresa, ou seja, o efetivo exercício da atividade econômica organizada que faz uma sociedade ser empresária. Desta forma, o registro da sociedade é classificado como declaratório e não constitutivo de sua natureza jurídica (BRASIL, 2008a).

Recentemente, o CARF concluiu que uma empresa constituída antes da vigência do CC e registrada como sociedade simples, mas que sempre atuou de forma empresarial, deve ter reconhecido o direito ao recolhimento a menor de IRPJ e CSLL por conta da atividade hospitalar:

A formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza de sociedade empresária, quando os elementos constantes dos autos demonstram que a contribuinte exerce atividade econômica organizada, conforme requisito legal do Art. 15, §1º, III, alínea “a, da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 2021b).

Destarte, em que pese a divergência de entendimentos sobre o assunto, considerando que o registro na Junta Comercial possui natureza meramente declaratória, o reconhecimento de que uma sociedade se organiza sob a forma de sociedade empresarial deve ser fornecido empiricamente, inexistindo vedação para que as sociedades simples médicas que se dediquem à atividade médico hospitalar, nos termos da Resolução RDC 50 da Anvisa (itens 1 a 4), recolham o IRPJ e a CSLL, tendo por base os percentuais reduzidos de 8% e 12%, respectivamente.

5 O ENTENDIMENTO DA JURISPRUDÊNCIA APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA LEI 11.727/2008

Conforme se destacou anteriormente, a alteração legislativa promovida pela Lei 11.727/2008 confrontou uma série de decisões desfavoráveis ao fisco, que reconheciam a possibilidade da redução da base de cálculo para as sociedades simples médicas, excluindo as simples consultas, ainda que prestadas fora do ambiente hospitalar, considerando os seus serviços como complementares à assistência à saúde, tendo sido esse entendimento sedimentado pelo STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.116.399/BA, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Entretanto, no AgInt nos EDcl no Agravo em REsp 1.813.365-SP (BRASIL, 2021c), a Corte Especial assentou o entendimento de que a partir da entrada em vigor da Lei 11.727/2008:

[...] somente as sociedades organizadas sob a forma de sociedade empresária é

que poderão apurar o IRPJ e a CSLL com alíquotas de 8% e 12% sobre a receita bruta auferida com a prestação de serviços hospitalares, não há que se falar em reforma do julgado”. Tal entendimento, firmado pelo Tribunal **a quo**, no sentido da não ocorrência, no caso, de organização sob a forma de sociedade empresária, não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, por exigir o reexame da matéria fático-probatória dos autos.

Da mesma forma, no AgRg no REsp 1.383.586/RS (BRASIL, 2015b), o STJ esclareceu que para os fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da Lei 11.727/2008 deve ser seguido o entendimento consolidado no REsp 1.116.399/BA. Após a entrada em vigor da atual legislação, no entanto:

[...] deve-se prestigiar, contudo, as alterações promovidas no art. 15, §1º, III, “a”, da Lei 9.249/95, relativamente à exigência de constituição da prestadora de serviços sob a forma de sociedade empresária. Reconhecendo o Tribunal de origem ser a recorrente uma sociedade simples, visto que não comprovou estar inserida na categoria das sociedades empresárias, é de ser mantido o acórdão recorrido por estar em conformidade com o entendimento desta Corte.

No mesmo sentido são as decisões proferidas no REsp 1.449.067/RS (BRASIL, 2014) e no AgRg no REsp 1.482.235/SC (BRASIL, 2015c), sendo esse entendimento também seguido, por exemplo, em julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (PORTO ALEGRE, 2018), do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (SÃO PAULO, 2021, 2018), do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (BRASÍLIA, 2018).

Desta forma, não se verifica a mesma divergência apontada na seção anterior com relação às decisões administrativas proferidas pelo CARF no âmbito da jurisprudência do STJ e dos Tribunais Regionais Federais da 1ª, 3ª e 4ª Regiões, por exemplo, que exigem o registro na Junta Comercial para que a sociedade possa se valer da tributação diferenciada, ignorando a natureza meramente declaratória desse tipo de registro e o fato de que o reconhecimento de que uma sociedade se organiza sob a forma de sociedade empresarial deve ser fornecido empiricamente, conforme se destacou no presente estudo, em prejuízo à promoção do acesso à saúde por meio dos serviços prestados pela rede privada.

CONCLUSÃO

A CRFB/88 prevê a saúde como direito social do cidadão, assegurando o acesso universal, igualitário e gratuito. Ainda de acordo com o texto constitucional, compete ao Estado a condução de políticas sociais e econômicas que visem efetivar o acesso aos serviços de saúde, sendo a adequação da carga tributária incidente sobre as atividades relacionadas à área médica um componente essencial para que mais pessoas possam desfrutar desse direito fundamental.

Os arts. 197 e 199 da CRFB/88, conjugados com os princípios da livre iniciativa,

evidenciam que são de relevância pública os serviços de saúde, inclusive os prestados por terceiros e por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

Na gradação dos tributos, em razão de diversos fatores, podem ser eleitas diferentes bases de cálculo e alíquotas, especialmente num regime tributário complexo, como o brasileiro, inclusive com a possibilidade de adoção de formas diferentes de apuração do lucro (simples, real ou presumido)

Com relação às sociedades médicas optantes pelo lucro presumido, desde que atendidas as normas da ANVISA e que pratiquem sua atividade de maneira organizada, de forma a se identificar uma atividade empresarial, indica-se a possibilidade da redução da base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL, para os percentuais de 8% e 12%, respectivamente, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei n. 9.249/95, com a redação conferida pela Lei 11.727/2008, com respaldo, inclusive, no entendimento do STJ sobre o alcance da atividade médico-hospitalar, que não precisa, necessariamente, ser prestada dentro do ambiente de um hospital, podendo ser realizada em clínicas, excetuando-se as simples consultas médicas.

Apesar disso, com base em atos infralegais, a Receita Federal do Brasil possui o entendimento de que somente as sociedades médicas, constituídas de fato e de direito sob a forma de sociedade empresária, é que podem recolher na forma acima, adotando uma interpretação restritiva e equivocada do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei n. 9.249/95, com a redação conferida pela Lei 11.727/2008, que ignora o interesse constitucional na universalização dos serviços de saúde, sem se valer de qualquer justificativa razoável e válida para se condicionar o recolhimento com bases reduzidas de tributação a supostos custos mais elevados, simplesmente pela existência de registro na Junta Comercial.

Assim, em que pese a divergência existente sobre o assunto, sugere-se no presente estudo a prevalência da essência sobre a forma, de modo que, mesmo constituída como sociedade simples, as atividades médicas, quando organizadas economicamente para a prestação de serviços médicos, que não se resumam a meras consultas, devem recolher o IRPJ e a CSLL, com as bases reduzidas de 8% e 12%, respectivamente.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. São Paulo: LEJUS, 2004.

BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa. **Resolução-RDC 50 de 21 de fevereiro de 2002a**. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/anvisa/2002/rdc0050_21_02_2002.html. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados Federal. **Lei Federal 5.764/71, de 16 de dezembro de 1971**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-5764-16-dezembro->

1971-357788-norma-pl.html. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados Federal. **Lei Federal 8.934/94, de 18 de novembro de 1994**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8934.htm. Acesso em: 06 nov. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 08 mar 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 105.17.003, extraído do processo n. 10183.002149/2004-18**. Publicado em 10 set. 2008a. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1201-005.083, extraído do processo n. 10670.722431/2019-18**. Publicado em 16 de setembro de 2021a. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1401-005.652, extraído do processo n. 10840.720687/2014-79**. Publicado em 20 de julho de 2021b. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 jul. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2302.003.634, extraído do processo n. 13855.721130/2012-12**. Publicado em 31 out. 2017a. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal 10.406, de 10 de janeiro de 2002b**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal 11.727, de 23 de junho de 2008b**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm#art29. Acesso em: 07 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa 1.234, de 11 de janeiro de 2012a**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37200#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20reten%C3%A7%C3%A3o%20de,fornecimento%20de%20bens%20e%20servi%C3%A7os>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa 1.540, de 06 de janeiro de 2015a**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59937>. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa 1.700, de 14 de março de 2017b**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT 195, de 10 de junho de 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101592>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nos EDcl no AREsp 1.813.365/SP**. Segunda Turma, Brasília, DF, j. 20 set. 2021c. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/c.p?livre=BASE+CALCULO+DE+8%25+IRPJ+12%25+CSLL+SOCIEDADES+SIMPLES+MEDICAS&b=ACOR&p=false&l=10&i=1&operador=e&tipo_visualizacao=RESUMO. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.383.586/RS**. Primeira Turma, Brasília, DF, j. 08 set. 2015b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/c.p?livre=BASE+CALCULO+DE+8%25+IRPJ+12%25+CSLL+SOCIEDADES+SIMPLES+MEDICAS&b=ACOR&p=false&l=10&i=2&operador=e&tipo_visualizacao=RESUMO. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.116.399/BA**. Primeira Seção, Brasília, DF, j. 28 out. 2009. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/A?seq=924983&tipo=0&nreg=200900064810&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20100224&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.449.067/SC**. Segunda Turma, Brasília, DF, j. 20 mai. 2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35564070&num_registro=201400869563&data=20140822&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.482.235/SC**. Segunda Turma, Brasília, DF, j. 10 fev. 2015c. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=43047083&num_registro=201402374153&data=20150320&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 677.589 AgR**. Primeira Turma. Brasília, DF, j. 29 mai. 2012b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur211298/false>. Acesso em: 04 nov. 2021.

BRASÍLIA. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **EDAC 00139680320084013800**. Sétima Turma. Brasília, DF, j. 13 mar. 2018. Disponível em: <https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/894127361/embargos-de-declaracao-na-apelacao-civel-edac-edac-139680320084013800/relatorio-e-voto-894127368>. Acesso em: 07 nov. 2021.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO,

CASTRO, Anna Lúcia Malerbi de. **O Princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Frans. **Curso de Direito Comercial**. 40. ed. Forense, 2017.

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de Direito Comercial e de Empresa: teoria geral da empresa e direito societário**. 14. ed. Saraiva, 2017.

PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **AC 5002202-42.2017.4.04.7202**. Segunda Turma. Porto Alegre, RS, j. 06 mar. 2018. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/554340921/apelacao-civel-ac-50022024220174047202-sc-5002202-4220174047202/inteiro-teor-554340978>. Acesso em: 07 nov. 2021.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **ApCiv 50026272120204036126**. Terceira Turma. São Paulo, SP, j. 04 mar. 2021. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1178413985/apelacao-civel-apciv-50026272120204036126-sp/inteiro-teor-1178413996>. Acesso em: 07 nov. 2021.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **ApReeNec 00080531720104036105**. Terceira Turma. São Paulo, SP, j. 18 abr. 2018. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/570863517/apelacao-remessa-necessaria-apreenec-80531720104036105-sp/inteiro-teor-570863537>. Acesso em: 07 nov. 2021.

Como citar: NETTO, Carlos Eduardo Montes; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves; DOMINGOS, João Henrique Golçalves. Redução do IRPJ e da CSLL como instrumento de acesso à saúde. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 26, n. 3, p. 73-91, nov. 2022. DOI: 10.5433/2178-8189.2022v26n3p73. ISSN: 2178-8189.

Recebido em: 08/11/2021.

Aprovado em: 21/09/2022.