



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.728031/2014-11
ACÓRDÃO	1101-002.144 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LSS - LABORATÓRIO STUDART STUDART LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LABORATORIAIS. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CONSTATAÇÃO MATERIAL. ADOÇÃO ALÍQUOTA REDUZIDA. PREVALENCÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Uma vez comprovado, materialmente, que a contribuinte presta serviços laboratoriais, na condição de sociedade empresária, a teor do disposto nos artigos 15, inciso III, alínea "a", e 20, da Lei nº 9.249/1995, impõe-se a adoção das alíquotas reduzidas, de 8% e 12%, para o IRPJ e CSLL, respectivamente, para fins da apuração do lucro presumido, ainda que formalmente a empresa esteja constituída sob a forma de sociedade simples, e/ou mesmo diante da tributação do ISS sob esta roupagem, mormente em observância ao princípio da verdade real, o qual determina a prevalência da substância sobre a forma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

LSS - LABORATÓRIO STUDART STUDART LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 03/26, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 29/34, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO E/OU ADICIONAL
APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilha demonstrativa em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2011	63.718,27	75,00
30/06/2011	74.010,48	75,00
30/09/2011	81.513,34	75,00
31/12/2011	97.956,73	75,00

Após regular processamento, a contribuinte fora cientificada dos Autos de Infração em 06/10/2014 (F.R. Al.), e apresentou impugnação, de e-fls. 1.632/1.642, a qual fora julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-093.321, de 31 de março de 2020, de e-fls. 1.922/1.933, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2011

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

Para fazer jus ao percentual de presunção de 8%, a prestadora dos serviços hospitalares deve estar organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2011 LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

Para fazer jus ao percentual de presunção de 12%, a prestadora dos serviços hospitalares deve estar organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 1.940/1.951, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra o Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que a acusação fiscal não representa a realidade dos fatos, no sentido de que a contribuinte não se caracterizaria como sociedade empresária, eis que estaria registrada, desde a sua constituição – 06/04/1999 – como sociedade simples, além da tributação adotada no ISS, pelo Município, e de não possuir formalmente empregados com competência técnica para realização da atividade fim, com caráter individual do exercício da profissão, exigindo que os sócios executem os serviços através de suas próprias forças.

Sustenta que o próprio Acórdão recorrido reconhece expressamente o exercício efetivo de atividade empresarial pela recorrente, havendo, portanto, desprezo à realidade fática comprovadamente demonstrada no processo administrativo fiscal.

Assevera que o discernimento da “qualificação do contribuinte como sociedade simples ou sociedade empresária”, objeto da controvérsia no caso concreto, não prescinde da consideração da realidade dos fatos e da verdade material. E a recorrente demonstrou, desde o princípio, que as razões utilizadas para constituir o auto de infração são insubsistentes, seja em razão dos conceitos jurídicos aplicáveis ao tema ou mesmo em virtude do contexto real documentalmente revelado.

Suscita que a recorrente presta serviços médicos de exames anatomopatológicos, contando com uma série de funcionários próprios e profissionais distintos dos sócios, todos concentrados na ampla estrutura física e organizacional mantida, para a consecução do objeto social.

Transcreve em sua peça recursal a legislação que regulamenta a matéria, notadamente o inciso III, § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, ressaltando que se enquadra na exceção legal que determina a aplicação do percentual de 8% (ou 12% no caso da CSLL), uma vez ser contribuinte que, concomitantemente, (i) for sociedade empresária, (ii) atender as normas da Anvisa e (iii) prestar serviços hospitalares, de auxílio diagnóstico, de terapia, de patologia clínica, de imagenologia, de anatomia patológica, de citopatologia, de medicina nuclear, de análises clínicas, de patologias clínicas.

Explicita que o *atuar dos sócios, no caso em exame, nitidamente caracteriza-se como mais um elemento da organização, exercendo aqueles a tarefa precípua de gerenciar os fatores de produção da sociedade, isto é, o capital, a mão-de-obra, os insumos e a tecnologia utilizada.*

Aduz que no ano da fiscalização, a recorrente empregava múltiplos funcionários, necessários para realizar diretamente as atividades necessárias e relacionadas ao objeto social da sociedade, dentre as quais a demanda de atendimentos cobertos por convênios celebrados com grandes operadoras de saúde, tais como AsfebSaúde, Assefaz, Unimed, Apub, Hapvida, Saúde Bradesco, Casseb, Medial Saúde, Mediservice e Sul América, dentre outras.

E, neste contexto, todas estas circunstâncias—estrutura física e técnica, amplo corpo de empregados especializados e não sócios e a terceirização de parte dos serviços prestados—revelam que a recorrente explora seu objeto social com empresarialidade, estando efetivamente organizada sob a forma de sociedade empresária, conforme se comprova da documentação acostada aos autos, consoante restou reconhecido pelo próprio Acórdão recorrido.

Defende que, para incidir no caso concreto, a lei não impõe propriamente o registro das sociedades na junta comercial. Impõe-se, isto sim, que as sociedades atendam aos requisitos dispostos no art. 966 do Código Civil, quais sejam: o profissionalismo, o exercício de atividade econômica com a finalidade de produção ou circulação de bens ou serviços e com a organização dos fatores de produção, o que se vislumbra com a recorrente.

Reitera que a natureza empresarial desenvolvida pela recorrente e a inexistência de personalidade na prestação de serviços é ratificada pela forma de recolhimento do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza—ISS a que se submete, que é apurado e recolhido mediante a aplicação de alíquota específica sobre o preço do serviço prestado, regra geral aplicável às sociedades empresárias, e não pela sistemática do ISS fixo.

Com fulcro nos princípios da verdade material e da legalidade, requer sejam analisados todos documentos colacionados aos autos para fins de reconhecimento da sua pretensão, desprezando o formalismo exacerbado, bem como as presunções, na esteira dos precedentes deste Tribunal transcritos na peça recursal.

Em defesa de sua pretensão, sustenta que o fato de o contrato social estar registrado na junta comercial, como sociedade simples, desde a sua criação, não tem o condão de afastar a natureza de sociedade empresária da contribuinte, sobretudo considerando que é a forma de exercício da atividade enquanto empresa que desencadeia os efeitos tributários previstos na legislação.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 03/26, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 29/34, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO E/OU ADICIONAL
APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilha demonstrativa em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2011	63.718,27	75,00
30/06/2011	74.010,48	75,00
30/09/2011	81.513,34	75,00
31/12/2011	97.956,73	75,00

Com mais especificidade, a autoridade lançadora entendeu por bem proceder nova apuração dos tributos devidos pela contribuinte, com aplicação do percentual de 32% para determinação da base de cálculo do lucro presumido, ao contrário de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) adotado pela recorrente, diante dos seguintes fatos constantes do TVF, de e-fls. 29/34, e adotados pelo julgador recorrido, *in verbis*:

“[...]”

3 Relata a Autoridade Fiscal que a empresa fiscalizada exerce a atividade operacional de prestação de serviços médicos de exames anatomo-patológicos. No cadastro do CNPJ consta o CNAE nº 86.40-2-02 — Laboratórios Clínicos — como atividade principal desenvolvida. Em relação ao ano calendário de 2011 apresentou DIPJ adotando como forma de tributação o lucro presumido.

4 Foi então o contribuinte intimado a justificar e fundamentar legalmente a utilização do percentual de presunção do lucro de 8%. Em resposta, o contribuinte esclareceu que 1) desenvolve as atividades de (i) laboratórios clínicos e (ii) laboratórios de anatomia patológica e citológica; 2) a utilização do percentual de presunção do Lucro de 8% (oito por cento), tem como base o disposto no artigo 15, III da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

5 De posse das informações prestadas, a fiscalização teceu as seguintes considerações:

- Contrato Social e posteriores alterações contratuais e natureza jurídica da fiscalizada — desde sua constituição em 06 de abril de 1989 a fiscalizada se mantém como sociedade simples limitada e todos os seus atos societários estão registrados no Cartório do 2º Registro Civil das Pessoas Jurídicas, nesta Capital de Salvador, Bahia.
- Lucro Presumido como forma de tributação em 2011 — a fiscalizada adotou como forma de tributação em 2011 o Lucro Presumido e apurou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL aplicando os percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) respectivamente sobre sua receita operacional apurada em 2011.
- Fundamentação Legal adotada em 2011 para utilização dos percentuais de 8% e 12% no IRPJ e CSLL respectivamente — na resposta fornecida à fiscalização, foi informado que “a utilização do percentual de presunção do Lucro Presumido de 8% (oito por cento), tem como base o disposto no artigo 15, III da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995”.

6 Em relação ao fundamento legal mencionado pelo contribuinte, a fiscalização expõe que o contrato social revela que a fiscalizada tem a natureza jurídica de sociedade simples, estando seus atos constitutivos registrados no Cartório do 2º Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Salvador. O inciso III do § 1º do artigo 15 da Lei 9.249, de 1995, com as modificações introduzidas pelo artigo 29 da Lei nº 11.727/2008, excetua da regra geral de tributação da atividade de prestação de serviços em geral, consistente no percentual de presunção de 32%, os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia 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, estabelecendo percentual mais benéfico, de 8%.

7 A Autoridade Fiscal afirma que o contribuinte não atende ao requisito de estar organizado sob a forma de sociedade empresária, tratando-se, na verdade, de sociedade simples. Invoca para isso, a compreensão da própria RFB, externada pela Solução de Consulta Cosit nº 86, de 2014, acerca do traço distintivo entre essas espécies de sociedades.

8 Expõe ainda a forma pela qual o contribuinte é tributado pelo fisco municipal. Os dados cadastrais da fiscalizada junto a Prefeitura Municipal do Salvador revelam tratar-se de uma sociedade cuja natureza jurídica é de Sociedade Simples Limitada, código 224-0 e que o ISS devido e recolhido por ela em 2011, deu-se na sistemática do ISS fixo aplicável às sociedades de profissionais habilitados, conforme preceitua o artigo 9º do DL 406/68 e posteriores alterações, em especial a lei complementar nº 56/1987.

9 O caput do artigo 9º do DL 406/68 fixa como regra geral que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Já os §§ 1º e 3º desse mesmo artigo estabelecem exceções à regra geral quando criaram a sistemática do ISS fixo, determinando que quando o serviço fosse prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o ISS seria calculado com base numa quantia fixa. O § 1º descreve a hipótese de trabalho pessoal exercida pelo trabalhador autônomo, já o § 3º traz a sistemática de cálculo do ISS fixo aplicável às sociedades de profissionais habilitados, determinando que o ISS seja calculado em relação a cada sócio, empregados ou não que preste serviço em nome da sociedade, porém assumindo responsabilidade pessoal.

10 Percebe-se assim que o tratamento diferenciado a que faz jus às sociedades de profissionais possui como requisito sine qua non a prestação de serviços, puramente, de natureza intelectual, requerendo capacidade técnica da pessoa que exerce a profissão, razão pela qual se exige que a execução dos serviços seja pessoal e direta, mesmo que tais serviços sejam prestados através de empresa, prevalecendo, dessa forma, o caráter individual do exercício da profissão, exigindo que os sócios executem os serviços através de suas próprias forças.

11 DRJ/SPO Fls. 4 Constatado que o contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL em relação ao ano calendário de 2011 tomando como base os percentuais de presunção de 8% e 12% respectivamente quando deveria ter utilizado o percentual de 32%, tanto para o IRPJ como para a CSLL, conforme preceitua a legislação de regência, foi elaborada planilha demonstrativa dos valores devidos.

[...]”

Conforme se extrai dos extensos fatos relatados pela autoridade lançadora, em suma, a fiscalização constatou que a contribuinte aplicava percentual de 8% para determinação do Lucro presumido, quando o correto seria 32%, uma vez não atender os pressupostos legais para tanto, inscritos nos artigos 15, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, por não se enquadrar como sociedade empresária que presta serviços laboratoriais, seja porque formalmente era constituída, desde a criação, como sociedade simples, ou mesmo em razão de promover o recolhimento do ISS sob aquela modalidade, o que inviabilizaria adotar conclusão diversa no âmbito dos tributos federais.

Eis o extrato dos fatos apurados pela fiscalização, lastro do lançamento!

Por sua vez, inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, contestando cada uma das infrações apuradas, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

No mérito, após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra o Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que a acusação fiscal não representa a realidade dos fatos, no sentido de que

a contribuinte não se caracterizaria como sociedade empresária, eis que estaria registrada, desde a sua constituição – 06/04/1999 – como sociedade simples, além da tributação adotada no ISS, pelo Município, e de não possuir formalmente empregados com competência técnica para realização da atividade fim, com caráter individual do exercício da profissão, exigindo que os sócios executem os serviços através de suas próprias forças.

Sustenta que o próprio Acórdão recorrido reconhece expressamente o exercício efetivo de atividade empresarial pela recorrente, havendo, portanto, desprezo à realidade fática comprovadamente demonstrada no processo administrativo fiscal.

Assevera que o discernimento da “qualificação do contribuinte como sociedade simples ou sociedade empresária”, objeto da controvérsia no caso concreto, não prescinde da consideração da realidade dos fatos e da verdade material. E a recorrente demonstrou, desde o princípio, que as razões utilizadas para constituir o auto de infração são insubsistentes, seja em razão dos conceitos jurídicos aplicáveis ao tema ou mesmo em virtude do contexto real documentalmente revelado.

Suscita que a recorrente presta serviços médicos de exames anatomopatológicos, contando com uma série de funcionários próprios e profissionais distintos dos sócios, todos concentrados na ampla estrutura física e organizacional mantida, para a consecução do objeto social.

Transcreve em sua peça recursal a legislação que regulamenta a matéria, notadamente o inciso III, § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, ressaltando que se enquadra na exceção legal que determina a aplicação do percentual de 8% (ou 12% no caso da CSLL), uma vez ser contribuinte que, concomitantemente, (i) for sociedade empresária, (ii) atender as normas da Anvisa e (iii) prestar serviços hospitalares, de auxílio diagnóstico, de terapia, de patologia clínica, de imagenologia, de anatomia patológica, de citopatologia, de medicina nuclear, de análises clínicas, de patologias clínicas.

Explicita que o atuar dos sócios, no caso em exame, nitidamente caracteriza-se como mais um elemento da organização, exercendo aqueles a tarefa precípua de gerenciar os fatores de produção da sociedade, isto é, o capital, a mão-de-obra, os insumos e a tecnologia utilizada.

Aduz que no ano da fiscalização, a recorrente empregava múltiplos funcionários, necessários para realizar diretamente as atividades necessárias e relacionadas ao objeto social da sociedade, dentre as quais a demanda de atendimentos cobertos por convênios celebrados com grandes operadoras de saúde, tais como AsfebSaúde, Assefaz, Unimed, Apub, Hapvida, Saúde Bradesco, Casseb, Medial Saúde, Mediservice e Sul América, dentre outras.

E, neste contexto, todas estas circunstâncias–estrutura física e técnica, amplo corpo de empregados especializados e não sócios e a terceirização de parte dos serviços prestados–revelam que a recorrente explora seu objeto social com empresarialidade, estando efetivamente

organizada sob a forma de sociedade empresária, conforme se comprova da documentação acostada aos autos, consoante restou reconhecido pelo próprio Acórdão recorrido.

Defende que, para incidir no caso concreto, a lei não impõe propriamente o registro das sociedades na junta comercial. Impõe-se, isto sim, que as sociedades atendam aos requisitos dispostos no art. 966 do Código Civil, quais sejam: o profissionalismo, o exercício de atividade econômica com a finalidade de produção ou circulação de bens ou serviços e com a organização dos fatores de produção, o que se vislumbra com a recorrente.

Reitera que a natureza empresarial desenvolvida pela recorrente e a inexistência de personalidade na prestação de serviços é ratificada pela forma de recolhimento do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza–ISS a que se submete, que é apurado e recolhido mediante a aplicação de alíquota específica sobre o preço do serviço prestado, regra geral aplicável às sociedades empresárias, e não pela sistemática do ISS fixo.

Com fulcro nos princípios da verdade material e da legalidade, requer sejam analisados todos documentos colacionados aos autos para fins de reconhecimento da sua pretensão, desprezando o formalismo exacerbado, bem como as presunções, na esteira dos precedentes deste Tribunal transcritos na peça recursal.

Em defesa de sua pretensão, sustenta que o fato de o contrato social estar registrado na junta comercial, como sociedade simples, desde a sua criação, não tem o condão de afastar a natureza de sociedade empresária da contribuinte, sobretudo considerando que é a forma de exercício da atividade enquanto empresa que desencadeia os efeitos tributários previstos na legislação.

Em que pesem os substanciosos fundamentos de fato e de direito da autoridade julgadora, corroborando a acusação fiscal, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, com a mais respeitável vênua, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se em descompasso com a legislação de regência e, bem assim, afrontando o princípio da verdade material.

Com efeito, a parte legislativa da presente demanda se encontra precisamente e objetivamente disposta no TVF, bem como no Acórdão recorrido, repousando basicamente nos preceitos dos artigos 15, inciso III, alínea “a”, e 20, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os quais estabelecem a adoção do percentual favorecido de 8% e 12% de presunção, na apuração do lucro presumido, senão vejamos:

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

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

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

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

[...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

Em suma, os percentuais minorados utilizados pela contribuinte na apuração do lucro presumido, os quais foram desconsiderados pela fiscalização, exigem, sinteticamente, *que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.*

A segunda exigência é de cunho absolutamente objetivo e sequer fora objeto de contestação pela autoridade lançadora, razão pela qual entendemos observada pela contribuinte.

Por outro lado, a primeira exigência, qual seja, a necessidade de organização sob a forma de sociedade empresária, é que causa maiores discussões, mormente em razão de exigir uma análise fática dos serviços prestados pela contribuinte, devendo ser levado em consideração sobretudo a substância sobre a forma, ou seja, a observância do princípio da verdade material.

Em outras palavras, tal qual ocorre quando a fiscalização autua a empresa, por se deparar com uma pessoa jurídica registrada como sociedade empresarial e promovendo o recolhimento dos respectivos tributos sob o manto dos percentuais reduzidos, ora em debate, mas, de fato (na prática), desenvolve suas atividades como sociedade simples, atraindo a adoção do regime de tributação ordinário de 32%; o mesmo deve ocorrer quando se constata que as formalidades da empresa direcionam à sociedade simples, mas, materialmente, se enquadra como sociedade empresária, devendo adotar-se os percentuais específicos pela esta condição.

Mais precisamente, se a formalidade não pode prevalecer em favor da contribuinte, na hipótese de verificação de realidade material distinta, a mesma lógica deve ser levada a efeito quando o inverso é verdadeiro.

Com mais especificidade e buscando nas próprias definições e conclusões das autoridades fazendárias pretéritas, a distinção entre as duas espécies de sociedade encontra lastro na Solução de Consulta Cosit nº 86, de 2014, adotada nos trabalhos fiscais, nos seguintes termos:

“[...]

27 Conforme se extrai da norma, são 3 os requisitos para que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido utilize-se do percentual de presunção mais benéfico. São eles: (i) a receita bruta derive da prestação dos serviços discriminados no texto legal; (ii) seja ela organizada sob a forma de sociedade empresária; e (iii) atenda às normas da Anvisa. O contribuinte aplicou às suas receitas os percentuais de 8% e 12%. A Autoridade Fiscal, por sua vez, compreendeu que o correto seria o emprego do coeficiente de 32%, em razão de, no seu entender, o contribuinte não atender à condição (ii), ou seja, estar organizado sob a forma de sociedade empresária. A controvérsia instaurada, portanto, centra-se na qualificação do contribuinte como sociedade simples ou sociedade empresária.

[...]

31 O elemento de empresa, mencionado no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), compondo um conjunto de atividades organizadas, que visam a atingir os objetivos sociais da entidade. É necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua meramente um dos elementos da organização.

32 É possível a partir daí extrair a lógica subjacente à tributação diferenciada prevista em lei. A sociedade empresária, ao se organizar da forma descrita no item anterior, especialmente no que concerne à alocação dos fatores de produção (capital, mão de obra, insumos, tecnologia etc) passa a suportar custos diferenciados em relação àqueles incorridos quando da mera prestação de serviços por parte dos sócios. Daí o tratamento tributário distinto, ajustado à diferente composição dos custos produzidos em cada um daqueles casos.

[...]”

34 Neste ponto, é conveniente rememorar trecho da Solução de Consulta Cosit nº 86, de 2014, que traz importante parâmetro de aferição dos conceitos de sociedades simples e empresária para os fins aqui almejados. Versando sobre o tema, afirma: “(...) no caso de opção pelo lucro presumido, as atividades da pessoa jurídica não de ser exercidas com o concurso de profissionais de mesma qualificação técnica dos sócios, ou seja, a prestação de serviços exclusivamente pelos sócios não supre o requisito legal ora em pauta”. (...) Em resumo, a constituição da pessoa jurídica formalmente como sociedade empresária, por si só, não lhe atribui o tratamento que a lei estabelece como exclusivo das sociedades empresárias; ela precisa estar efetivamente assim organizada, de direito e de fato.

35 Nota-se que de acordo com entendimento assentado pela RFB, para enquadramento na exceção de que trata o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, 1995, faz-se necessário que a organização como sociedade empresária seja verificada tanto de direito quanto de fato. Sobre este último aspecto, releva o concurso de profissionais de mesma qualificação técnica dos sócios.

36 Diante do quadro exposto no item 32, não é possível afirmar que o contribuinte exerça a prestação dos serviços exclusivamente por intermédio de seus sócios. A despeito da relevância que estes possuem para a atividade executada pela sociedade, constata-se a confluência de outros profissionais de mesma qualificação técnica, com vistas ao atingimento dos objetivos sociais da entidade. Sobre isso, convém assinalar que o contribuinte anexa ao processo dezenas de contratos de prestação de serviço para as mais diversas operadoras de planos de saúde (fls. 202 a 1628). É possível identificar em alguns desses contratos o corpo de profissionais responsáveis, verificando ser esse composto não apenas por sócios da empresa. [...]"

Em suma, a sociedade empresária exige um arcabouço mais robusto na prestação dos serviços, afastando a própria pessoalidade dos sócios, que farão parte, em verdade, do contexto geral da empresa, mas não necessariamente “na ponta” prestando os serviços exclusivamente, de maneira que, se afastada a roupagem da empresa, em nada alteraria a sua execução, ao contrário da sociedade simples, em que os sócios personificam a própria empresa, com baixa complexidade estrutural e de consecução dos objetivos sociais. Daí porque se justifica a tributação minorada às sociedades empresárias, pela sua própria estrutura mais encorpada e dispendiosa, ao contrário da sociedade simples.

Na hipótese dos autos, inobstante a complexidade eventual que repousa sobre a análise fática de casos desta natureza, o que torna o deslinde da controvérsia ainda mais digno de realce, é que a própria autoridade julgadora de primeira instância reconhece que a recorrente, materialmente, presta serviços na condição de sociedade empresária, senão vejamos:

“[...]

33 Pois bem. O contribuinte anexa a sua impugnação o Relatório Anual de Informações Sociais (Rais) referente ao ano-base 2011 (fls. 1.781 a 1811) – período de apuração do lançamento. Analisando-se o documento, nota-se que naquele ano havia em seu quadro de pessoal 61 empregados das mais variadas funções e formações, tanto na área administrativa quanto na área técnica – atividade-fim da empresa. No primeiro grupo encontram-se recepcionistas, motoristas, auxiliar de escritório, auxiliares de faturamento, arquivistas, auxiliar de conservação de vias, supervisores administrativos, agente de higiene, segurança, administrador, assistente administrativo, analista de folha de pagamento e contínuo. Pertencentes ao corpo técnico há auxiliar de laboratório de análises clínicas, auxiliares técnicos em patologia clínica, técnicos em patologia clínica, biólogos, auxiliar de enfermagem, auxiliares de laboratório de imunobiológicos e médico clínico.

[...]

41 Vê-se que nos próprios contratos ou documentos a eles referentes há menção expressa a outros profissionais, credenciados à prestação dos serviços, além dos sócios do contribuinte. A isso, deve-se somar o rol de empregados a que se fez alusão no item 32, o qual inclui pessoal dedicado à área técnica, cuja

atuação, em complemento àqueles mencionados nos contratos, possibilita o efetivo cumprimento do objeto social da pessoa jurídica. Em adição, o contribuinte executa seus serviços em 5 postos de atendimento, os quais apresentam estrutura física própria de laboratório de anatomia patológica (fotos juntadas às fls. 1.733 a 1.740 e 1.770 a 1.780). [...]"

No entanto, para corroborar a pretensão fiscal, o julgador guerreado se apega à dois pontos formais: a constituição da pessoa jurídica, registrada na junta comercial como sociedade simples, desde a criação, bem como o fato de ser tributada pelo ISS, igualmente, nesta modalidade.

Extrai-se daí que a resolução da presente demanda perpassa exclusivamente/necessariamente em definir se a formalidade tem o condão de sobrepor a verdade real.

Já se tem conhecimento das exigências legais para fins da tributação minorada pretendida pela contribuinte, em síntese, organizar-se (e prestar serviços) como sociedade empresarial e atender às *normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa* (não contestado).

E, neste contexto, com a devida vênia aos que divergem, entendemos que o fato de a tributação de ISS, eventualmente, refletir tratar-se de sociedade simples não é capaz de gerar efeitos no âmbito federal de maneira automática, até porque poder-se-ia ser tributada pela autoridade fazendária competente naquela seara. Claro que representa um indicativo da natureza da empresa, mas não de forma absoluta, sobretudo e principalmente quando se demonstra que materialmente a pessoa jurídica se apresenta como sociedade empresária, o que se vislumbra na hipótese dos autos.

Na mesma toada, o simples fato de a contribuinte encontrar-se constituída, desde a criação, como sociedade simples, isoladamente, não atrai os respectivos efeitos automaticamente, especialmente, mais uma vez, quando se comprova que materialmente se caracteriza como sociedade empresária, fato reconhecido pela própria autoridade fazendária pretérita.

Em conclusão, desapegando-se ao formalismo exacerbado, em detrimento da materialidade dos fatos – substância sobre a forma -, é de se reconhecer a tributação reduzida adotada pela contribuinte, nos termos dos artigos 15, inciso III, alínea "a", e 20, da Lei nº 9.249/1995, de maneira a reconhecer a insubsistência do feito.

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO

VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência total do feito, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira