



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.720660/2019-90
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.408 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente HOSPITAL DE OLHOS DO NORTE DE MINAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. CONCEITO DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ATIVIDADE HOSPITALAR.

O conceito de sociedade empresária é subjetivo, pressupondo, tão só, o exercício de atividade econômica “*organizada para a produção ou circulação de bens e de serviços*”, assim se considerando a sociedade que tenha por objeto inclusive serviços de natureza intelectual, desde que estes conformem “elemento de empresa”, mesmo que não tenha promovido o registro de seus atos constitutivos em Junta do Comércio.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da ciência do acórdão recorrido e em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação “aos coeficientes de presunção aplicáveis a exames e cirurgias”, e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Ausentes, momentaneamente, os conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Ana Cecília Lustosa Cruz. Presidiu o julgamento o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9101-006.407, de 07 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10670.722431/2019-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.408 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10670.720660/2019-90

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face de acórdão nº 1201-005.084, por meio do qual a Turma Julgadora negou provimento ao recurso voluntário. O aludido aresto recebeu a seguinte ementa:

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. APLICAÇÃO INDEVIDA COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO.

Para determinação do coeficiente de lucro presumido para a atividade de prestação de serviços hospitalares é necessário que a prestadora destes serviços seja organizada de fato e de direito sob a forma de sociedade empresária.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS.

A constatação de receitas financeiras recebidas e não declaradas implica a adição dessas receitas, deduzidas do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), diretamente ao montante do lucro presumido para fins de determinação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Em apertada síntese, a ora recorrente teria suportado a autuação para se lhe exigir os créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL, segundo o lucro presumido, apurados ao longo do período. Consoante se extrai destes documentos, o lançamento teria se dado sobre três contextos:

- a) aplicação indevida de percentual de determinação do lucro presumido para fins de cálculo do IRPJ e CSLL – receitas oriundas de serviços de consulta médica;
- b) aplicação indevida de percentual de determinação de lucro presumido para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL – receitas oriundas de serviços atinentes à exame e cirurgias;
- c) falta de pagamento de IRPJ e CSLL incidentes sobre receitas de aplicações financeiras.

Especificamente quanto aos itens “a” e “b”, a interessada teria se utilizado dos percentuais de presunção 8 e 12%, respectivamente, tendo entendido, a D. Autoridade Fiscal, que, para tais receitas, o correto seria a incidência do percentual de 32%, na forma do art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei 9.249/95 (já com a redação dada pela Lei 11.727/08). A justificativa fática para as conclusões fiscais restou calcada em dois fundamentos distintos (sem prejuízo de outros que, diga-se, não foram reprisados pelo acórdão recorrido):

- a) a sociedade teria registrado seus atos constitutivos em cartório de pessoas jurídicas e não na JUCEMG, restando demonstrado que ela se organizara sob a forma de sociedade simples e não empresarial, não atendendo, a seu ver, ao requisito encartado na parte final do inciso III do § 3º do precitado art. 15;

b) os serviços atinentes à simples consultas médicas não se amoldariam à hipótese exceptiva contida no aludido art. 15 (invocando, para tanto, inclusive, o precedente do Superior Tribunal de Justiça, formado a partir do julgamento do REsp 1.116.388/BA, realizado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil – CPC, tratado pela NOTA PGFN/CRJ/Nº 1.114/2002).

A Turma considerou, primeiramente, que a regra encartada no art. 15, § 1º, III, “a”, seria um benefício fiscal, atraindo, para si, as disposições do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Em seguida, fundou as suas conclusões exclusivamente no fato destacado pela D. Autoridade Lançadora de que o Hospital teria promovido o registro de seus instrumentos constitutivos em cartório de registro de pessoas jurídicas. Para o aresto combatido, isto evidenciaria o seu caráter pessoal e a natureza de sociedade Simples do autuado, algo que somente poderia ser elidido, caso o aludido registro tivesse se dado na Junta do Comércio do Estado de Minas Gerais - JUCEMG.

Já quanto aos serviços adstritos às consultas médicas, além do precedente do STJ, invocou, ainda, o verbete da Súmula CARF de nº 142.

Frisou, apenas, e neste ponto, que a Súmula acima não poderia se utilizada como supedâneo jurídico para validar a conduta da empresa em relação aos serviços de exames e cirurgias, uma vez que editada antes da Lei 11.727/08, a qual teria inserido o requisito constante da parte final do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249/95 (e que passou a exigir a organização, sob a forma de sociedade empresária, para caracterizar o empreendimento como “hospitalar”).

Cientificado acerca julgamento, a contribuinte interpôs o seu recurso especial de divergência apontando para existência, em quatro precedentes, de entendimento antinômico àquele adotado pela instância anterior, mormente quanto a necessidade de registro em Junta Comercial para caracterizar a sociedade como empresária. Para tanto, colacionou os paradigmas de nºs 1401-005.652, de 20 de julho de 2021, 1401-005.653, de 20 de julho de 2021, 1201-003.409, de 11 de dezembro de 2019 e 1401-005.493, de 07 de julho de 2021.

Ainda que a divergência apontada tenha se calcado apenas na matéria de índole formal (organização da sociedade sob a forma simples x empresarial e, assim, tão só quanto ao problema das receitas oriundas de prestação de serviços de exames e cirurgias), em suas razões de insurgência a interessada suscitou:

- a) uma preliminar de nulidade processual (e não do acórdão recorrido) por pretenso vício contraditório na intimação realizada, dado ter sido encaminhada por meio de carta, entregue em seu endereço físico, e não a seu domicílio eletrônico, via e-CAC. Afirmou haver, assim, cerceamento de seu direito de defesa;
- b) reafirmou a nulidade do auto de infração (já apontada na impugnação e no recurso voluntário) por pretensa falta de motivação e de pressupostos legais;

- c) defendeu a aplicação dos percentuais de presunção tal como por ela utilizados, reprisando que, conforme destacado nos acórdãos paradigmas, a natureza da sociedade se daria no plano fático e não, apenas, a luz do problema eminentemente formal aduzido pelo aresto recorrido, invocando, para tanto, dispositivos do Código Civil e, ainda, elementos que atestariam a sua condição de sociedade empresária;
- d) atacou, ainda que não tenha apontado qualquer acórdão paradigma, a exigência sobre as parcelas da receita atinentes aos serviços de consulta, bem como a parte do lançamento relativo à falta de adição de receitas financeiras à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por meio do Despacho de Admissibilidade, admitiu-se o apelo tão só quanto ao paradigma de nº 1401-005.653, afirmando haver, aí, similitude fática e jurídica suficientes para suprir as exigências do art. 67 do anexo II do RICARF. O parágrafo abaixo transcrito, bem resume os fundamentos adotados no aludido despacho:

O acórdão recorrido destaca que o contrato social do contribuinte e suas alterações posteriores foram registradas em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas e não em junta comercial, **e firma o entendimento de que “para determinação do coeficiente de lucro presumido para a atividade de prestação de serviços hospitalares é necessário que a prestadora destes serviços seja organizada de fato e de direito sob a forma de sociedade empresária”**; que o caráter empresarial de direito somente se aperfeiçoa pelo registro da inscrição dos atos constitutivos na Junta Comercial.

Já o referido paradigma não considera imprescindível o registro na junta comercial correspondente, para fins de aproveitamento do coeficiente reduzido de presunção. **Segundo essa decisão, a lei não prevê expressamente a inscrição na junta comercial como um requisito, mas sim que a entidade seja organizada como uma sociedade empresária.**

Não houve interposição de agravo contra a decisão supra.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou a inadmissão do recurso, seja por, sob sua ótica, não ter sido declinado pelo recorrente o dispositivo legal sobre o que repousa a divergência alegada, seja por não ter sido reproduzido, nem mesmo parcialmente, a ementa do julgado admitido no despacho de admissibilidade.

No mérito, reproduz, na íntegra, inclusive como fundamento de suas contrarrazões, as considerações contidas no próprio acórdão recorrido, premendo, assim, pelo não provimento do recurso manejado pelo contribuinte.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

ADMISSIBILIDADE.**Dos requisitos formais.****Prefacialmente. Matérias sequer examinadas pelo despacho de admissibilidade.**

Conforme exposto no relatório acima, a recorrente tomou ciência do teor do acórdão, ora combatido, em 29/09/2021, tendo interposto o seu apelo em 01/10/2021 (e-fl. 32636, revelando, pois, a sua tempestividade.

No que tange, entretanto, aos demais requisitos objetivos/formais de admissibilidade, cabem algumas considerações.

Tal como exposto alhures, a interessada alegou a ocorrência de divergência jurisprudencial apenas e tão somente quanto a matéria disciplinada pelo art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei 9.249/95. Mais especificamente, o questionamento ali proposto ficou, inclusive, adstrito à parte final deste preceptivo, em especial quanto a interpretação feita pelo acórdão recorrido acerca da expressão “*organizada sob a forma de sociedade empresaria*”.

Nada obstante, trouxe uma nova preliminar de nulidade (alegadamente verificada no ato de intimação quanto ao resultado do julgamento intentado pelo Colegiado *a quo*) e reprisou, na íntegra, todos os argumentos que já haviam sido propostos desde a primeira instância (incluindo-se, aí, outra preliminar, desta feita, de nulidade da própria autuação).

O problema é que tais argumentos adicionais foram lançados sem que sequer se se ocupasse de demonstrar a existência de qualquer divergência interpretativa tendente a comprovar o cabimento do apelo quanto a estes demais questionamentos.

É fato, e este Relator vem assim se pronunciando, que, particularmente quanto às matérias que, em tese, pressupõem o seu conhecimento de ofício pelos julgadores, seria possível as admitir em qualquer grau ou instância. E isto, ressalvados os entendimentos contrários, está estampado no Código de Processo Civil - CPC, particularmente, nos arts. 485, X c/c 1.013, § 3º (como especial atenção aos incisos II, III e IV), cuja aplicação ao PAF é impositiva, mormente quando verificadas as condições encartadas no art. 15 deste mesmo diploma.

O problema, todavia, é que o Recurso Especial de Divergência é remédio processual de cognição restritíssima. Somente se o admite para fins de uniformizar o entendimento dos Colegiados deste Órgão acerca de determinada matéria. Por esta razão, inclusive, descabe o manejo deste instrumento quando verificado, v.g., a negativa de vigência á dispositivo de lei ou mesmo da Constituição, como ocorre nas hipóteses tratadas pelos artigos 102 e 105 da CRFB.

Nesta esteira, ainda que estejamos diante de questão cuja cognição se possa dar, inclusive, de ofício, há limites objetivos que podem impedir o seu conhecimento. Em outras palavras, mesmo que determinada questão tenha surgido após a prolação do acórdão recorrido, se semelhante discussão não puder atender aos pressupostos mínimos atinentes ao escopo do recurso (a existência de efetiva divergência), não poderá ser trazida para o exame deste Colegiado. Neste sentido, o próprio Superior Tribunal de Justiça já cravou que:

[...] a alegação de que seriam matérias de ordem pública ou traduziriam nulidade absoluta não constitui fórmula mágica que obrigaria as Cortes a se manifestar acerca de temas que não foram oportunamente arguidos ou em relação aos quais o recurso não preenche os pressupostos de admissibilidade (REsp 1.439.866/MG, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 06/05/2014).

Ao que nos interessa aqui, as matérias de mérito suscitadas no recurso especial do contribuinte, quanto as quais sequer se cogitou da ocorrência de divergência, o seu não conhecimento é premente; por isso mesmo, sobre a elas, não houve nem mesmo qualquer referência por parte do r. despacho de e-fls. 32.670/32.678. E, diga-se, não há omissão aí porque, como já destacado, o recurso manejado tem por objeto apenas a divergência jurisprudencial de sorte que, se a parte interessada nem mesma aventava esta particularidade em suas razões, quanto a tais matérias não se estará, quiçá, diante do instrumento preconizado pelo art. 67 do anexo II, do RICARF.

Dito desta forma, as alegações atinentes ao problema das receitas oriundas de prestação de serviços de consulta e, ainda, às receitas financeiras, não adicionadas ao lucro presumido, não compõem o litígio, justamente porque, quanto a elas, não só não se comprovou haver divergência, como, nem mesmo, se afirmou ocorrer dissídio jurisprudencial.

Já em relação às duas nulidades suscitadas, o conhecimento, quanto a pelo menos uma delas, também não se impõe. Importante destacar, quanto aquela que se debruça sobre alegados vícios contraditórios no próprio auto de infração, que tanto a DRJ, como o Colegiado *a quo*, sobre ela, se pronunciaram. Assim, para que esta matéria pudesse nos ser devolvida, também se pressupunha a demonstração de divergência o que, insistiu-se, não foi, nem mesmo, aventado. Não obstante se tratar de questão cujo conhecimento possa se dar de ofício, como já destacado, até mesmo pelo precedente do STJ, supra invocado, esta matéria ainda pressupõe o preenchimento dos requisitos específicos deste remédio para que possa ser enfrentada por este Colegiado.

A segunda nulidade aventada, a par dos protestos deste relator (que, inicialmente, se manifestara por seu não conhecimento enquanto matéria recursal – ainda que pudesse ser apreciada enquanto possível questão a ser submetida à saneamento), será apreciada em momento oportuno.

Assim, impõe-se o não conhecimento das matérias tratadas neste tópico.

Quanto a matéria conhecida.

Em suas contrarrazões, a D. Procuradora Geral da Fazenda Nacional sustenta que o apelo em exame não teria preenchido os pressupostos mínimos de cabimento, preconizados pelo art. 67, §§ 1º e 9º a 11, do anexo II, do RICARF. Em síntese, a D. PGFN afirmou que a insurgente não teria apontado qual o dispositivo sobre o que haveria o dissídio apontado. E, demais a mais, a Fazenda sustenta que a insurgente teria se limitado a transcrever parte das ementas dos paradigmas, sem demonstrar, efetivamente, a aludida divergência.

Venia concessa, mas sem razão a recorrida.

Com efeito, ainda que no quadro demonstrativo constante da página 3 do recurso, a recorrente tenha, de fato, transcrito apenas um pequeno trecho que se reportaria ao entendimento contraposto àquele adotado pelo acórdão recorrido (sem esclarecer, sequer, de qual paradigma esta passagem teria sido extraída), é fato que, no próprio corpo da peça de insurgência, transcreveu a íntegra do paradigma de nº 1401-005.653 (único considerado pelo Despacho de Admissibilidade). E, neste ponto, não só destacou (em negrito) o entendimento sobre o que estabeleceu o dissídio, como explicitamente reprisou este entendimento, fazendo referência clara e intergiversável sobre o dispositivo legal cuja interpretação questiona (v. páginas 17 e 18 do recurso).

Enfim, estes requisitos estão, inegavelmente, preenchidos e, quanto a eles, e apenas quanto a eles, por hora, o apelo merece conhecimento.

Requisitos materiais. A divergência.

Como já observado, o r. Despacho de Admissibilidade entendeu estar comprovada a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma de nº 1401-005.653, cuja ementa reproduz abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE REDUZIDO DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE HOSPITALAR. SOCIEDADE SIMPLES. 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.

Veja-se que, neste precedente, a premissa de fato determinante para a adoção das conclusões contidas na autuação, objeto deste acórdão, foi o tipo societário utilizado pelo então contribuinte. No caso, pelos respectivos atos constitutivos, a predita sociedade teria adotado a figura da “*sociedade simples limitada*” o que, ao ver da Autoridade Fiscal, e com espeque nos preceitos dos arts. 967 e 982 do Código Civil Brasileiro – CC –, não caracterizaria aquele contribuinte como sociedade empresária – que pressuporia, inclusive, o seu “*registro na Junta Comercial*” respectiva.

E, ao se pronunciar sobre as constatações acima, o paradigma deixou, explicitamente claro, que havia, naquele feito, “*elementos suficientes [...] na direção de que a recorrente tenha características de sociedade empresária*”.

Já no aresto recorrido, a questão determinante para a tomada da decisão foi, precisamente, que, ainda que a insurgente tenha demonstrado “*por elementos fáticos, a sua essência de sociedade empresária*”, formalmente ela não se revestiria de tal caráter. Isto porque, pelo que restou demonstrado, o registro de seu contrato social na respectiva Junta Comercial ainda seria necessário, na forma do art. 985 do Código Civil. No caso vertente, o contribuinte teria registrado a “*sua ECD em cartório, e não em junta comercial*”. Ato contínuo, o Colegiado de piso considerou que a ora recorrente não seria uma sociedade empresária e, por isso, não faria jus aos percentuais reduzidos para a determinação das bases presumidas de incidência.

Venho me socorrendo de um longo arrazoado para fixar as premissas que este Relator adota para identificar a ocorrência de um dissídio jurisprudencial, tentando tornar o mais objetivo possível este exame. Todavia, a hipótese dos autos é de tal sorte clara, que a divergência em testilha salta aos olhos até mesmo sem um escrutínio mais detido das decisões comparadas.

A norma jurídica, tal como erigida pelos acórdãos recorrido e paradigma, pressupõe interpretações divergentes acerca da natureza e extensão da regra encartada pelo art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei 9.249/92, quando aplicada sob um mesmo contexto fático. Enquanto para o recorrido, o registro em Cartório é requisito indispensável para a caracterização de uma dada sociedade como empresária, mesmo que presentes elementos que revelem, em essência, tal natureza, para o *decisum* comparado este procedimento objetivo seria dispensável, caso a prova constante dos autos revele a sua organização sob aquela forma societária.

Poder-se-ia cogitar que a resolução do caso revolveria o exame de provas, notadamente aquelas destinadas a demonstrar, materialmente, a organização da recorrente sob a forma empresarial. Mas vale repisar que o voto condutor do aresto recorrido foi explícito ao afirmar que os elementos constantes dos autos revelariam “*a sua essência de sociedade empresária*”. Em outras palavras, este pressuposto fático se encontra, inadvertidamente, superado e tem, no próprio paradigma, identidade absoluta.

O dissídio jurisprudencial, *in casu*, é patente, impondo-se, assim, a admissibilidade do recurso em exame quanto a este tema.

PREFACIALMENTE. PRETENSE NULIDADE DA INTIMAÇÃO.

No que tange à nulidade porventura observada quanto a intimação da parte acerca do resultado do julgamento intentado pela instância anterior, também descaberia conhecê-la (como, aliás, já adiantei acima)... vejam que não estou dizendo que este Colegiado não possa, uma vez identificado um vício na intimação, buscar o seu saneamento. Isto é impositivo, até mesmo a teor dos preceitos dos arts. 347 e 357, I, do CPC¹. Mas, destaque-se, que este problema específico deve ser objeto de saneamento e não de declaração de nulidade processual.

Neste passo, se, de fato, houve algum vício no procedimento, particularmente quanto a cientificação da interessada em relação ao teor do julgamento realizado pela instância recorrida, caberia a este Relator, por despacho, promover a sua retificação (na forma do art. 60 do Decreto 70.235/72). Isto não impõe, todavia, o reconhecimento e a declaração da nulidade proposta pela empresa, até porque, de todo inócua.

Nada obstante, fui convencido pelo Colegiado a admitir o apelo quanto a esta preliminar e, assim, examinar o seu “mérito”.

Dito isto, fica claro que as alegações da recorrente, aqui, não passam de um mero *jus spernandi* (me perdoem pelo neologismo quanto a língua latina). Isto porque a interessada contesta a intimação realizada via carta, quando ela seria optante pelo Domicílio Tributário Eletrônico (e que, assim, caberia a sua cientificação via e-CAC).

Ora, a par da evidente ausência de prejuízo (já que a própria tempestividade do recurso já foi reconhecida), o argumento trazido pela insurgente se contrapõe, de forma hialina, aos preceitos do art. 23 do Decreto 70.235/72, cujo teor é claro como o sol de estio:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

Enfim, não há obrigatoriedade de adotar um ou outro meio de intimação, desde que esta seja encaminhada aos endereços cadastrados pelos contribuintes. No caso, houve recebimento, como confessado pelo próprio recorrente, no endereço físico e isto, conforme disposições acima, basta para que a intimação seja considerada regular.

A alegação de nulidade já seria descabida, mas, na hipótese em exame, não há que se cogitar, nem mesmo, de saneamento do processo. Assim afastado esta preliminar.

¹ A teor destes preceitos "[...] findo prazo par a contestação, o juízo tomará, conforme o caso, as providências preliminares constantes das seções deste Capítulo" (art. 347), ao passo que, "não ocorrendo nenhuma das hipóteses deste Capítulo, deverá o juiz, em decisão de saneamento e de organização [...] resolver as questões processuais pendentes, se houver" (art. 357, I).

MÉRITO.

Tal qual já delimitado nos tópicos anteriores, toda a querela orbita, especificamente, a redação do art. 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, que estabelece, regra geral, que a prestação de serviços se sujeitará ao percentual de presunção de 32%, excetuadas as atividades descritas nas subseqüentes alíneas. E, ao que nos interessa, toda a celeuma revolve a expressão, “*organizada sob a forma de sociedade empresária*”, enquanto requisito para se caracterizar dados serviços médicos como “serviços hospitalares”.

O que nos cabe, agora, dizer é: ao consignar que a atividade deve ser **organizada** sob a forma de sociedade empresária, quis o legislador ordinário limitar a exceção supra às sociedades empresárias, nos estritos dos artigos 985 e 987 do CCB (posição adotada pelo acórdão recorrido)? Ou lado outro, o precitado artigo, exatamente por fazer referência à **organização** empresarial, assumiu um espectro mais dilargado, encampando qualquer tipo societário cuja estrutura indicie a concatenação de atos e objetivos dentre aqueles tratados pelo dispositivo contido no art. 966 do mesmo diploma legal (entendimento defendido pelo paradigma trazido e admitido)?

De antemão, valem algumas críticas conceituais à ambas decisões. Quanto ao recorrido, e devido o máximo respeito, mas a previsão contida na alínea “a” inciso III do, por vezes, mencionado art. 15, não é, em absoluto, benefício fiscal.

Primeiramente por que, a teor da regra do art. 150, § 6º da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB -, exige-se lei específica para tratar de benefícios fiscais, ou, quando menos, lei que abranja, exclusivamente, os tributos objetos da isenção, subvenção, redução de base de cálculo e quejandos. E a Lei 9.249/95 não se dedica, exclusivamente, ao IRPJ e à CSLL, abarcando regramentos atinentes, inclusive, a outras figuras tributárias federais.

Noutro giro, o art. 15 trata de percentual de presunção de lucro... ora, não há que se falar em benefício fiscal quando se trata das bases da ficção legal neste caso. Não há, aí, uma redução de base de cálculo, mas, isto sim, uma redefinição da presunção legal respeitante ao lucro observado nos casos específicos ali tratados. Em outras palavras, é, até, regra de experiência comum - fato notório (art. 374, I c/c 375, do CPC) – que a atividade hospitalar depende do implemento de estruturas, máquinas, equipamentos e profissionais contratados que resultam no aumento, substancial, dos custos necessários à produção de suas receitas. Aliás, semelhante preconcepção restou, inclusive, positivada pelo STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399/BA, intentado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC) de 1973 (atual artigo nº 1.041 no novo CPC), ao tornar objetiva a classificação dos serviços hospitalares.

Em linhas gerais, as exceções contidas no art. 15, seja por falta até mesmo de expressa menção no texto legal, seja pela lógica que norteou a sua edificação, são, nada mais, nada menos, que uma adequação da regra geral a realidade de contribuintes específicos, cujas particularidades de sua atividade econômica se desvia daquela divisada quanto aos demais prestadores de serviço. O que há, aí, não é um benefício, mas, objetiva e concretamente, uma reorientação legal tendente a ajustar a sistemática do lucro presumido aos princípios e garantias constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco.

E, uma vez assentado não se tratar de benefício, as limitações hermenêuticas preconizadas pelo art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN -, não se aplicam.

Mas isto não significa, também, que o intérprete possa extrapolar o conteúdo normativo sem qualquer apego técnico e, muito menos, sem se observar as demais disposições contidas no CTN que versam, principalmente, sobre os limites interpretativos de normas de competência e, ainda, do emprego de técnicas integrativas. Neste passo, também

cabem críticas ao paradigma, quando este pretende centrar o seu exame acerca dos conceitos de sociedade empresarial e/ou simples apenas sob a luz da Lei 9.249/95:

Com o advento da Lei nº 11.727/2008, a organização sob a forma de sociedade empresária passou a ser condição para o prestador de serviço de natureza hospitalar poder adotar o regime do lucro presumido com o percentual de 8%, previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/1995. Observa-se que a lei não prevê expressamente a inscrição na junta comercial como um requisito, mas que a entidade seja organizada como uma sociedade empresária.

Quando a prescrição legal, no caso, limita o seu aspecto material às entidades “*organizadas sob a forma empresarial*”, ela está, inadvertidamente, se socorrendo de conceitos e institutos do direito privado. E, assim o sendo, é preciso se atentar para o que reza o art. 110 do CTN, já que, o art. 15, em testilha, é norma de competência tributária, de sorte que, os conceitos e institutos provenientes do direito civil devem, obrigatoriamente, seguir ao que este campo jurídico prevê.

Não é possível, assim, pretender interpretar o inciso III do § 1º do precitado artigo, de forma desconectada da legislação adjetiva civilista. A sociedade “*organizada sob a forma empresarial*” deverá ser considerada como tal, a luz do que prevê o próprio Código Civil.

Pois bem. A par dos ajustes propostos em especial quanto a tese defendida pelo recorrente, e abarcado pelo acórdão paradigma invocado, não há, seriamente, como se afastar de duas premissas importantíssimas:

o art. 15 não se utiliza da expressão “*organizada sob a forma de sociedade empresária*” levemente; a palavra “*organização*” revolve, necessariamente, a ideia de estruturação não estando, destarte, adstrita à meros aspectos formais;

o art. 966 do Código Civil, não define a sociedade empresária a partir de filigranas procedimentais, mas, isto sim, a partir da própria essência do instituto.

De fato, o art. 966 é que se propõe conceituar a figura ora tratada, dispondo, *verbis*:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Vejam que o parágrafo único, acima, é, ao mesmo tempo limitador e extensivo. Isto porque, se de um lado ele define a atividade empresária por exclusão, retirando de seu espectro, aquelas sociedades que se dedicam, exclusivamente, à “*profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística*”, ele ainda considerará como atividade empresária aquela que se dedique as estas últimas atividades como “*elemento da empresa*”.

Daí porque se conceber a possibilidade da atividade médica e laboratorial (que tem índole eminentemente intelectual) assumir a forma empresarial, justamente por conta da exceção contida na parte final do parágrafo único supra transcrito. E este parágrafo, diga-se, não é, nem mesmo, resvalado pela decisão recorrida.

O fato é que o conceito de sociedade empresária é subjetivo. Pressupõe o exercício de atividade econômica “*organizada para a produção ou circulação de bens e de serviços*”, e assim será considerada a sociedade que tenha por objeto inclusive serviços de natureza intelectual, desde que estes conformem “*elemento de empresa*”. O próprio

STJ, ao se debruçar sobre estes tipos societários, deixou claro o caráter subjetivo alhures referido (do instituto da sociedade empresaria e não da figura da atividade hospitalar – esta última tomada objetivamente por aquela Corte Superior). Confira-se:

RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS E SIMPLES. SOCIEDADES DE ADVOGADOS. ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO EMPRESARIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE ASSUMIREM CARÁTER EMPRESARIAL. LEI N. 8.906/1994. ESTATUTO DA OAB. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO AFASTADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. Não há falar em omissão ou contradição no acórdão recorrido quando embora rejeitados os embargos de declaração, a matéria em exame tiver sido devidamente enfrentada pelo Tribunal de origem, com pronunciamento fundamentado, ainda que em sentido contrário à pretensão da parte recorrente.

2. De acordo com o Código Civil, as sociedades podem ser de duas categorias: simples e empresárias. Ambas exploram atividade econômica e objetivam o lucro. A diferença entre elas reside no fato de a sociedade simples explorar atividade não empresarial, tais como as atividades intelectuais, enquanto a sociedade empresária explora atividade econômica empresarial, marcada pela organização dos fatores de produção (art. 982, CC).

3. A sociedade simples é formada por pessoas que exercem profissão do gênero intelectual, tendo como espécie a natureza científica, literária ou artística, e mesmo que conte com a colaboração de auxiliares, o exercício da profissão não constituirá elemento de empresa (III Jornada de Direito Civil, Enunciados n. 193, 194 e 195).

4. As sociedades de advogados são sociedades simples marcadas pela inexistência de organização dos fatores de produção para o desenvolvimento da atividade a que se propõem. Os sócios, advogados, ainda que objetivem lucro, utilizem-se de estrutura complexa e contem com colaboradores nunca revestirão caráter empresarial, tendo em vista a existência de expressa vedação legal (arts. 15 a 17, Lei n. 8.906/1994).

5. Impossível que sejam levados em consideração, em processo de dissolução de sociedade simples, elementos típicos de sociedade empresária, tais como bens incorpóreos, como a clientela e seu respectivo valor econômico e a estrutura do escritório.

6. Sempre que necessário o revolvimento das provas acostadas aos autos e a interpretação de cláusulas contratuais para alterar o julgamento proferido pelo Tribunal a quo, o provimento do recurso especial será obstado, ante a incidência dos enunciados das Súmulas 5 e 7 do STJ.

7. Recurso especial a que se nega provimento (REsp 1.227.240/SP, Quarta Turma, STJ, jugado em 26/05/2015 e cujo acórdão foi publicado no DJe de 18/06/2015, RMD CPC vol. 67, p. 107, RT vol. 960, p. 532).

E esta diferenciação eminentemente substancial alardeada no precedente acima fica ainda mais clara quando o Relator, Min. Luís Felipe Salomão explicitamente assevera o que se segue:

Com efeito, para que uma atividade econômica seja qualificada como empresária, a *organização dos fatores de produção* será elemento indispensável. E esses fatores de produção são o *capital*, o *trabalho* e todo acervo de bens

necessários à execução da atividade econômica. Diz-se que são organizados, porque coordenados por seu respectivo titular, o *empresário*.

Vale destacar que, no caso julgado pelo STJ, somente não se considerou como empresária a sociedade de advogados por conta de vedação expressa contida no Estatuto da OAB. Nada obstante, o que se vê ali é que o conceito de sociedade empresária está, intrinsecamente, ligado à organização adotada para a consecução do objeto social. Em linhas gerais, pelo que decidiu a Corte responsável pela inteireza positiva do direito federal infraconstitucional, será considerada empresária a sociedade que, ainda que desenvolva atividades intelectuais, os serviços, bens e capital sejam coordenados pelos sócios para fins da consecução de seu objeto. Nas palavras do Min. Luis Felipe Salomão:

Com efeito, a sociedade simples de profissionais liberais poderá ser transformada em empresária, quando seu objeto for atividade econômica de empresário e a profissão intelectual estiver apenas inserida naquele objeto como elemento para o seu exercício.

Em síntese, nem o art. 966, e nem mesmo o órgão máximo de jurisdição federal infraconstitucional se reportam à sociedade empresária a partir de requisitos formais. A preconcepção desta forma societária se dá a partir do seu elemento subjetivo. E subjetivo no sentido de que, caso desenvolvida a atividade organizada para fins empresariais, a entidade assim será considerada.

O pressuposto preconizado pelo art. 967, por sua vez, diz respeito apenas, à regularidade formal da sociedade e não à sua conceituação. Ele não integra a definição constante do precitado art. 966 justamente por não haver referência, neste último, ao registro dos seus atos constitutivos. Aliás, neste ponto, este Relator concorda em absoluto com a mesma assertiva proposta pelo Recorrente.

Mas, mais que isso, e, agora, voltando-nos à redação e a finalidade do próprio art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei 9.249/95, é imperioso se considerar que ali se limita a regra exceptiva a sociedades **organizadas** sob forma empresarial, deixando-se, assim, extirpado de dúvida, que semelhante preceptivo está se voltando para conceito material de sociedade empresaria e não aos aspectos formais de sua constituição. Assim não fosse, haveria riscos claros de, ao adotar a sistemática do lucro presumido, entregar-se tratamento legislativo díspares entre contribuintes que se encontrem, materialmente, em situações análogas, rompendo, nesta esteira, não só o princípio da igualdade, mas, principalmente, o princípio e garantia constitucional da capacidade contributiva – fundamento e objetivo da regra em exame.

Teríamos v.g., hospitais cuja estrutura é idêntica mas que, por conta de aspectos meramente formais, suportariam cargas tributárias distintas.

No caso concreto, já se o disse que o próprio acórdão recorrido admitiu, explicitamente, a comprovação, pela recorrente, de que, materialmente (“em essência”, nas palavras do D. Relator), ela seria uma sociedade empresarial. E, em adição a isto, foi inclusive descrito pela D. Autoridade Fiscal que o Hospital assumiu a forma de sociedade anônima (em momento posterior ao dos fatos examinados na ação fiscal, é verdade) que, sabidamente, é incompatível com o modelo de sociedade simples.

Consequentemente, o que se tem aqui é que a estrutura da insurgente era (e provavelmente ainda o é) de uma sociedade empresária; a recorrente, assumidamente, detinha organização de sociedade empresária e a falta do registro dos seus atos constitutivos na JUCEMG não tem o condão de a desnaturar (precisamente porque, como já dito, esta formalidade não é parte integrante do conceito extraível do art. 966 do CCb).

Assim, a tese exposta no paradigma estava correta, não porque o art. 15 da Lei 9.249 não faz menção ao registro na Junta Comercial como pressuposto da aplicação da regra exceptiva contida na parte final da alínea “a” do inciso III do seu § 1º, mas porque esta formalidade não compõe, efetivamente, o conceito de sociedade empresária preconizado pelo art. 966 do CCB.

Ato contínuo, a recorrente, era, sim, sociedade empresária, inclusive a luz do que foi decidido pelo STJ quando julgamento do REsp de nº 1.116.399/BA, ao menos quanto as receitas decorrentes da prestação de serviços de exames e cirúrgicos (não se estendendo este entendimento às consultas médicas realizadas, até mesmo por conta do entendimento plasmado na, recente, Sumula/CARF de nº 142).

O recurso ora examinado deve ser provido a fim de, reconhecendo a aplicabilidade, tão só, às receitas atinentes às cirurgias e exames realizados no período fiscalizado, dos percentuais de presunção de 8 e 12%, para o cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, cancelar esta parte específica da atuação.

A luz do exposto, CONHEÇO EM PARTE do recurso especial de divergência e, na parte conhecida, voto por AFASTAR A PRELIMINAR DE NULIDADE da intimação e, no mérito, por DAR PROVIMENTO ao apelo para cancelar a atuação em relação, exclusivamente, ao item “*aplicação indevida de percentual de determinação de lucro presumido para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL – receitas oriundas de serviços atinentes à exame e cirurgias*”.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da ciência do acórdão recorrido e em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação “aos coeficientes de presunção aplicáveis a exames e cirurgias”, e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

Declaração de Voto

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.