



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.720687/2014-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.652 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente FRANCO JR CLÍNICA MÉDICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano (relator) e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Severo Chaves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

André Severo Chaves – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Andre Severo Chaves e Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado).

Relatório

Início por transcrever excertos do **Termo de Verificação Fiscal**, que nos conduz diretamente às motivações fiscais que levaram a autoridade fiscal a não reconhecer a utilização, por parte da Interessada, do percentual de 8% (oito por cento) na determinação de sua base de cálculo do **Lucro Presumido**, apurado nos anos calendário de 2010, 2011 e 2012.

Da análise da documentação apresentada pela Interessada, cuja atividade é de **Reprodução Humana Assistida**, a autoridade fiscal, em citação ao disposto no art.15 da Lei nº 9.249, de 1995, intimou à Interessada para apresentação de esclarecimentos.

Eis os termos da intimação fiscal:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal e na forma dos artigos 835, 844, 904, 907, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, fica o contribuinte acima identificado INTIMADO a apresentar, no prazo de 5 (cinco) dias, pessoalmente, pelo correio ou através da unidade da Receita Federal mais próxima, os elementos/esclarecimentos especificados abaixo:

a. Ao observarmos as DIPJs e também os livros-caixa da empresa, nos anos-calendário de 2009 a 2012, constatamos que a mesma vem se tributando pelo regime de lucro presumido, utilizando o percentual de presunção de 8% (oito por cento).

b. Dispõe a legislação em vigor:

O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, ao estabelecer os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pela sistemática do lucro presumido, fixou, como regra, a aplicação de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente. Nada obstante, na hipótese da atividade de prestação de serviços em geral, a legislação fixa o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) a ser utilizado na apuração da base impositiva do IRPJ, ainda que admita exceções, consoante a previsão da alínea “a” do inciso III do seu § 1º.

A mencionada alínea “a”, com a alteração que lhe trouxe o art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, e conforme dispôs esta no inciso VI de seu art. 41, passou a vigorar, a partir de 1º de janeiro de 2009, com a seguinte redação:

“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;”

*Desse modo, a partir de 1º de janeiro de 2009, além dos serviços hospitalares, foi também autorizada a utilização do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido nas atividades de prestação de serviços 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 Anvisa.*

Sendo assim, solicitamos que nos sejam apresentados os fundamentos legais que justificam o fato da empresa estar aplicando o percentual de 8% ao invés de 32%.

Adiante, em outra intimação fiscal, a seguinte solicitação (grifo do original):

a. Conforme o Código Civil:

“Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.”

Desta forma, solicitamos a apresentação dos documentos que amparem e confirmem a empresa como “Sociedade Empresária”, conforme alegação apresentada em resposta à Receita Federal, em 21 de outubro de 2013.

Continuando com o relato fiscal (destaques do original):

*Ressalte-se que, com a alteração do art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, promovida pela Lei nº 11.727/2008, **ampliou-se a possibilidade de utilização do percentual geral de 8%**, para apuração da base de cálculo do IRPJ, às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. **Note-se que, com esta alteração, não significou que tais serviços foram considerados hospitalares, mas sim que, além dos serviços caracterizados como hospitalares, as atividades citadas acima também poderiam utilizar os percentuais reduzidos.***

Sendo assim, restava ainda uma possibilidade de que a clínica fiscalizada pudesse se enquadrar nas condições citadas pela lei.

*Verifica-se, por exemplo, que a realização de exames, com a utilização de tomógrafos e aparelhos de raios, enquadram-se nas atividades de auxílio diagnóstico e imagenologia, que encontram-se contemplados no art. 15, § 1º, III, “a”, podendo ser utilizado o percentual geral de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ. **Contudo, há duas condições para que isso ocorra, pois a prestadora do serviço deve ser organizada sob a forma de sociedade***

empresária e deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

[...]

Nesse ponto, esclareça-se que, para utilizar o percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, quanto à constituição, a pessoa jurídica não deve estar organizada como sociedade simples, e sim ser constituída como **sociedade empresária**, com seu registro na **Junta Comercial**. Em suma, a pessoa jurídica precisa ter, **de direito e de fato**, um caráter empresarial. No presente caso, conforme informações contidas no **contrato social**, verifica-se que a Clínica constitui uma **sociedade simples**, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, conforme o art. 982 do Código Civil, já transcrito. **Tal condição pode ser claramente comprovada com a observação do teor do Contrato Social inicial e todas as suas alterações posteriores.**

O Contrato Social inicial, datado de 1º de agosto de 1988, traz em seu item I:

“I – DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade ora constituída será civil, por quotas de responsabilidade limitada, e se regerá pelas cláusulas deste instrumento, e nos casos omissos, pela legislação vigente.”

Tal informação (sociedade civil), manteve-se até a 2ª alteração contratual (inclusive).

A partir da 3ª alteração contratual, datada de 2 de janeiro de 2006, passou a constar a seguinte informação: **“sociedade simples limitada”**. Tal condição perdura até a última alteração apresentada (6ª alteração).

Sendo assim, em momento algum a sociedade caracterizou-se como empresária.

Portanto, no que tange à sua constituição, pode-se afirmar que a Clínica não atende aos requisitos necessários para a utilização dos referidos percentuais.

Então, concluiu a autoridade fiscal autuante:

Com base no que tudo foi exposto, podemos concluir que haveria duas possibilidades para que a empresa pudesse ser enquadrada e utilizar o percentual de 8%:

- 1) Se fosse caracterizada, conforme a legislação, a prestação de “Serviços Hospitalares”;
- 2) Se a Clínica atendesse a todos os requisitos previstos na Lei nº 9249/95 (alterada pela lei 11727/2008), ou seja:

“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.

Por toda a análise acima exposta, resta claro que a clínica fiscalizada não se adequa a nenhuma dessas possibilidades criadas pela lei.

Assim, foram lavrados autos de infração por conta de aplicação indevida de percentual da base de cálculo do lucro presumido, exigindo da Contribuinte as importâncias de **R\$ 424.800,69**, a título de **IRPJ** e de **R\$ 149.040,20** a título de **CSLL**, ambas a serem acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

DA IMPUGNAÇÃO

Reproduzo as alegações da Interessada, conforme constam no relatório da **decisão de piso**:

Da Impugnação

Cientificada da autuação em 12/03/2014, consoante aviso de recebimento de fls. 203, a contribuinte ofereceu sua impugnação em 11/04/2014, a qual foi juntada a fls. 211/238.

• Da Comprovação da Condição de Sociedade Empresária

Depois de sintetizar os fundamentos da autuação, a impugnante argumenta que é uma sociedade médica hospitalar e empresária, pois “exerce profissionalmente a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços”.

Argui que, nas sociedades simples, a prestação de serviços é executada, necessariamente pelos sócios, ao passo que, nas sociedades empresárias, os serviços são promovidos mediante o concurso de empregados e outros profissionais.

No caso concreto, diz ser “um hospital, organizado com o concurso de diversos profissionais de diferentes áreas (médicos, enfermeiros, nutricionistas, biotecnologistas, por exemplo), para a consecução de sua atividade econômica”, apurando o ISSQN sobre bases mensais variáveis.

Enfatiza que a ausência de funcionamento em domingos e feriados não retira a natureza hospitalar dos serviços prestados, porquanto atua na área especializada de reprodução humana assistida, como “day clinic”, quando a internação é realizada em períodos inferiores a 24 horas.

Explica que a assistência em reprodução humana engloba “procedimentos médicos, inclusive cirúrgicos e de grande complexidade em tratamentos, para

esse ramo da atividade médica, com o concurso de equipamentos sofisticados e pessoal humano, inclusive para a manutenção e preservação da vida”, o que busca comprovar mediante fotos juntadas aos autos (fls. 253/271).

Reitera, assim, que, nas suas dependências, “são realizadas cirurgias e procedimentos das mais diversas complexidades, como por exemplo retirada de órgãos humanos, biópsias, aspiração de folículos, tumores, aplicação de anestesia geral, etc, com todos os equipamentos hospitalares necessárias à essas mesmas atividades e à manutenção da vida humana (inclusive com desfibrilador) em casos de urgências e emergências. São utilizados equipamentos modernos, com investimento em pesquisa, com o fito de restabelecimento da saúde e tratamento no que tange à especialidade médica de ‘reprodução humana’”.

Além disso, diz trabalhar “diariamente com imagenologia (ultrassonografia) dos ovários, úteros e testículos, possuindo condições de realizar laparoscopia, histeroscopias cirúrgicas, etc.”.

Defende que, para a realização dos serviços em questão, é necessária a atuação de um corpo clínico e de equipamentos, não havendo como equipará-los a meras consultas médicas.

Acrescenta que “possui todos os registros, típicos de hospital, junto à Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto, Vigilância Sanitária, Anvisa, SIVISA, e SUS, comprovando a condição de empresa dotada de estrutura hospitalar”.

E arremata:

Em síntese, mesmo registrada no Cartório de Registro Civil, a impugnante possui todas as características e requisitos para a atividade empresarial na área médico hospitalar em reprodução humana, a saber: i) concurso de empregados na consecução das atividades; atendimento complexo, com estrutura e equipamentos típicos de ambiente hospitalar; II) empresa organizada para a prestação de serviços com o intuito de lucro.

• Do IRPJ e da CSLL (insuficiência de provas – ônus – lançamento)

Reclama que o lançamento fiscal foi baseado na desconstituição de provas, de declarações e de esclarecimentos, sem que houvesse qualquer produção probatória em sentido contrário.

E prossegue:

[O Auditor-Fiscal] Nada mais faz do que desconsiderar todos os elementos da impugnante sem, no entanto, apresentar qualquer prova no sentido de que o lançamento deveria ser feito nos moldes realizados. Simplesmente sua alegação se pautou na suposta “ausência de provas”.

Aliás, para se analisar a ilegalidade do lançamento, convém frisar que a fiscalização foi extremamente rápida, de modo que queda muito estranho – e quiçá arbitrário — sustentar “ausência de provas”.

Diante disso, conclui que a Fiscalização, por arbitrária presunção, acabou por inverter ilegalmente o ônus da prova, deixando, assim, de observar os ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Transcreve lições da doutrina sobre a matéria.

• Do IRPJ e da CSLL (serviço hospitalar - prestação de serviços médicos - improcedência do lançamento)

Repisa os argumentos de que presta serviço médico hospitalar, conforme consta em seu contrato social, o que permite a opção pelo lucro presumido com aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL) sobre a sua receita bruta, nos termos do artigo 15, §1º, III, “a”, da Lei nº9.249, de 1995.

Volta a salientar que é uma empresa hospitalar focada em uma área específica da ciência médica e que “possui um corpo clínico formado por profissionais de diversas áreas, para garantir o tratamento adequado aos pacientes, com assistência permanente, não apenas de médicos, mas de enfermeiros, técnicos, biólogos, biotecnólogos, dentre outros”.

Argumenta que a inexistência de pernoite nas internações decorre da sua desnecessidade, não havendo razão para desqualificá-las como tais.

Repete as argumentações sobre seu horário de funcionamento e sobre o termo “day clinic”, disciplinado na Resolução CFM 1.886, de 2008.

Discorre acerca dos trabalhos com a imagenologia e das cirurgias realizadas.

Enfim, destaca que dispõe de: (i) estabelecimento próprio, devidamente registrado na Prefeitura e Anvisa, dentre outros; (ii) pessoal multidisciplinar (médico, enfermeiro, biotecnólogo etc.) destinado a atender cirurgias na área de reprodução humana e internação; (iii) garantia de atendimento básico e avançado na especialidade médica de reprodução humana; (iv) registros médicos organizados para tratamento e acompanhamento dos casos; (v) leitos para internação no moderno conceito “day clinic”; e (v) serviços de pesquisa, laboratório e imagenologia.

Na sequência, argumenta que o Fisco deve seguir estritamente a lei, não lhe sendo atribuída a competência de alterar conceitos legais. Neste sentido, transcreve ementa do Recurso Especial nº1.116.399/BA2, proferido em sede de recurso repetitivo, em que o STJ interpretou o conceito de serviços médicos previsto na lei.

Reproduz decisões do CARF e de Tribunais Regionais Federais que adotaram a orientação do STJ.

Argui que apresentou à Fiscalização a sua receita bruta, segregando as simples consultas, cujas receitas são as únicas que deveriam permanecer na autuação.

No que tange à sua condição de sociedade empresária, expõe:

“Como citado acima, o simples fato de não haver o registro na Junta Comercial, não retira a natureza de sociedade empresária e, como citado, qual seria o sentido da Lei em vetar o recolhimento com a base reduzida, pelo simples fato de não haver o registro na Junta Comercial.

Imaginemos duas sociedades médicas que possuem estrutura idêntica à de um hospital, realizam cirurgias, biópsias, etc, com o concurso de diversos profissionais (médicos, enfermeiros, biomédicos, etc). São os mesmos

tratamentos e procedimentos cirúrgicos. Uma está registrada na Junta Comercial e outra no Cartório.

Uma recolhe com o percentual de 32% e outra com a base reduzida. Assim, corolário lógico, surgem as seguintes perguntas:

Qual a lógica legislativa?

Qual a relação entre o tipo societário (sociedade simples e/ou empresária) e o benefício tributário?

Nenhuma!

Alega que a Constituição Federal privilegia o acesso universal à saúde, assegurando a redução da carga tributária sobre os particulares a fim de que possam oferecer, a todo o brasileiro, serviços médicos amplos e mais baratos.

Conclui que “uma simples ausência de registro na junta comercial não pode retirar a natureza de uma sociedade nitidamente empresária”.

• Dos Juros SELIC Aplicados

Defende a incidência de juros moratórios mensais de 1%, pois o §1º do artigo 161 do CTN estabelece o limite máximo a ser instituído pelo legislador ordinário.

Além disso, por força do princípio da tipicidade, é imperioso que a taxa seja fixada em lei, a qual deve descrever com rigor os seus elementos constitutivos, sendo inconstitucional a utilização de taxas praticadas no mercado financeiro.

• Da Multa Confiscatória Aplicada

Sustenta que a multa exigida é irrazoável e confiscatória, principalmente levando em conta que a contribuinte não sonegou informações ao Fisco.

• Da não Incidência de Juros sobre a Multa

Alega que não existe previsão legal para que os juros moratórios incidam sobre a multa exigida e transcreve os artigos 61 e 43 da Lei nº9.430, de 1996, para corroborar seus argumentos.

Reproduz decisão no CARF no mesmo sentido.

• Do Pedido

Ante o exposto, requer que seja acolhida a impugnação interposta para fins de que seja julgado improcedente o lançamento tributário questionado.

Requer a conversão do feito em diligência para que, profissionais habilitados junto ao CREMESP e ANVISA possam confirmar a natureza hospitalar das instalações da impugnante, essencial ao julgamento do feito e preservação dos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Subsidiariamente, requer que seja reconhecida a inaplicabilidade da taxa SELIC e que seja declarado o caráter confiscatório da multa.

DA DECISÃO DE PISO

Após um relato da evolução legislativa/normativa administrativa acerca do que se entenderia por prestação de **serviço hospitalar**, a decisão de piso, consubstanciada no Acórdão de nº 16-92.682, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 20/02/2020 assim se manifestou:

• Do Percentual Aplicável na Apuração do Lucro Presumido

[...]

Observe-se que, presentemente, a RFB, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 191, de 2015, já proferiu entendimento de que sociedades empresárias que prestam serviços médicos de reprodução assistida fazem jus à tributação menos onerosa, ou seja, segundo o entendimento atual da RFB serviços de tal natureza são hospitalares:

“LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ESTABELECIMENTO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPRODUÇÃO HUMANA ASSISTIDA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS. A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de reprodução humana medicamente assistida, hospital dia (day clinic) e atendimento médico ambulatorial, o percentual de 8% (oito por cento), desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda ao disposto no art. 30 da Instrução Normativa nº 1.234, de 2012 e às normas da Anvisa. Na hipótese de não atendimento desses requisitos o percentual será de 32%(trinta e dois por cento).”

[...]

Maior aprofundamento probatório é dispensável na situação em exame, porque não há dúvidas de que a contribuinte não foi registrada na JUCESP, ou seja, de que ela está constituída na forma de sociedade simples, conforme salientado pela Fiscalização e reconhecido pela interessada. Aliás, no próprio contrato social e alterações, está evidenciada a condição de sociedade simples:

[Contrato Social (01/08/1988) – fls. 135:]

I - DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade ora constituída será civil, por quotas de responsabilidade limitada, e se regerá pelas cláusulas deste instrumento, e nos casos omissos, pela legislação vigente.-

[1ª Alteração do Contrato Social (01/05/1988) – fls. 130:]

I - DO TIPO DA SOCIEDADE

*A sociedade é Civil por Quotas de Responsabilidade Limitada, dela fazendo parte como sócios quotistas, os senhores: **JOSÉ GONÇALVES FRANCO JÚNIOR, RICARDO LUIZ RAZERA BARUFFI, CLAUDIA GUILHERMINO PETERSEN RODRIGUES DA COSTA, ANA LÚCIA MAURI e IDALGA APARECIDA PIANA.***

[2ª Alteração do Contrato Social (03/11/2003) – fls. 123:]

I - DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade passa a ser simples limitada, dela fazendo parte como sócios quotistas: **JOSÉ GONÇALVES FRANCO JUNIOR, RICARDO LUIZ RAZERA BARUFFI, CLAUDIA GUILHERMINO PETERSEN RODRIGUES DA COSTA, ANA LUCIA MAURI LUCHESI, e IDALGA APARECIDA PIANA.**

[3ª Alteração do Contrato Social (02/01/2006) – fls. 119:]

I - DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade é simples limitada, dela fazendo parte como sócios quotistas: **JOSÉ GONÇALVES FRANCO JUNIOR, RICARDO LUIZ RAZERA BARUFFI, CLAUDIA GUILHERMINO PETERSEN RODRIGUES DA COSTA, ANA LUCIA MAURI LUCHESI e IDALGA APARECIDA PIANA.**

[4ª Alteração do Contrato Social (09/01/2007) – fls. 114:]

I - DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade é simples limitada, dela fazendo parte como sócios quotistas: **JOSÉ GONÇALVES FRANCO JUNIOR, RICARDO LUIZ RAZERA BARUFFI, CLAUDIA GUILHERMINO PETERSEN RODRIGUES DA COSTA, ANA LUCIA MAURI LUCHESI e IDALGA APARECIDA PIANA.**

[5ª Alteração do Contrato Social (01/06/2010) – fls. 108:]

I - DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade é simples limitada, dela fazendo parte como sócios quotistas: **JOSÉ GONÇALVES FRANCO JUNIOR, RICARDO LUIZ RAZERA BARUFFI, CLAUDIA GUILHERMINO PETERSEN RODRIGUES DA COSTA, ANA LUCIA MAURI LUCHESI e IDALGA APARECIDA PIANA.**

[6ª Alteração do Contrato Social (10/08/2011) – fls. 103:]

I - DO TIPO DE SOCIEDADE

A sociedade é simples limitada, dela fazendo parte como sócios quotistas: **JOSÉ GONÇALVES FRANCO JUNIOR, RICARDO LUIZ RAZERA BARUFFI, CLAUDIA GUILHERMINO PETERSEN RODRIGUES DA COSTA, ANA LUCIA MAURI LUCHESI e IDALGA APARECIDA PIANA.**

Em sendo a contribuinte, sociedade simples, não pode se beneficiar do percentual reduzido na apuração do Lucro Presumido, segundo a Solução de Consulta COSIT nº195, de 2019:

LUCRO PRESUMIDO. PROCEDIMENTOS DERMATOLÓGICOS OU ALERGOLÓGICOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Deve-se destacar que é uma sociedade simples aquela formada por sócios pessoas físicas que exercem profissão intelectual de natureza científica, conforme se depreende do artigo 966 do Código Civil:

“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.”

[...]

Considerando que, não existem funcionários médicos na folha de pagamentos apresentada pela contribuinte (fls. 241/243), é possível se inferir que apenas os sócios prestam os serviços médicos, exercendo pessoalmente as suas profissões. Logo, tudo indica que a contribuinte é sociedade simples de fato e de direito, não havendo qualquer impropriedade do contrato social vigente quando a definiu expressamente como “sociedade simples”

[...]

Quanto à comprovação de atendimento das normas da Anvisa, a contribuinte trouxe aos autos a licença de funcionamento outorgada pela vigilância sanitária municipal, documento este que já havia sido entregue à Fiscalização (fls. 146).

Observe-se, por fim, que, para se beneficiar da tributação menos gravosa, é necessário que a contribuinte seja sociedade empresária de fato e de direito, consoante soluções de consultas citadas. É incontroverso que ela não é sociedade empresária de direito, posto não ter sido registrada na Junta Comercial. Por isso, independentemente da discussão sobre ser ou não sociedade empresária de fato, a autuação deve ser mantida, pois “sociedade empresária de direito” a contribuinte não é.

Vê-se, portanto, que a contribuinte jamais poderia empregar as alíquotas de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) na apuração do Lucro Presumido, mesmo que exercesse serviços hospitalares.

• Da Arguição de Insuficiência de Provas

[...]

• Dos Juros Moratórios e da Multa de Ofício

A impugnante também contestou a multa, por considerá-la confiscatória, irrazoável e desproporcional, ou seja, inconstitucional.

As leis, uma vez aprovadas pelo Poder Legislativo, possuem presunção de constitucionalidade. Esta presunção ocorre, em âmbito do Poder Executivo, porque o Presidente da República, ao não vetá-las, concordou com a sua constitucionalidade, nos termos do § 1º do artigo 66 da Constituição Federal:

“§ 1º - Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.”

É o chamado controle de constitucionalidade preventivo, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁵. Aliás, o ilustre constitucionalista defende que há duas modalidades de controle de constitucionalidade: o preventivo e o repressivo. O primeiro compete ao Presidente da República e o segundo, ao Poder Judiciário. Logo, segundo o autor, não compete ao Poder Executivo o controle repressivo de constitucionalidade, ou seja, publicada a lei, deve o Poder Executivo observá-la.

A mesma posição é adotada pelo tributarista Hugo de Brito Machado:

“(…) uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que o Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.”

[...]

Em igual sentido, a Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

[...]

Considerando, também, que as multa exigida pela Fiscalização está expressamente prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, este colegiado está impedido de decidir a alegação de inconstitucionalidade suscitada na impugnação.

• Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A Impugnante discorda da aplicação de juros de mora sobre multa de ofício.

Neste aspecto, impõe-se registrar que se trata de questão superveniente ao presente lançamento, do qual consta indicação de juros de mora apenas sobre o valor principal. Não obstante, aprecia-se a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão quando de sua cobrança.

[...]

*Em breve resumo: a legislação determina que, **sobre os débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos** previstos na legislação específica, **incidirão juros de mora** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Portanto, da interpretação dos dispositivos acima, conclui-se que devem incidir juros moratórios sobre o valor da multa de ofício não paga até o seu vencimento, qual seja, trinta dias após a ciência da autuação.

Este entendimento foi acolhido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF:

“DA APLICAÇÃO DOS JUROS SELIC SOBRE AS MULTAS APLICADAS. Considerando as expressas disposições do Art. 61, § 3º da Lei 9.430/96, c/c Decreto 1.736/79, as multas de ofícios compõem o crédito tributário, razão porque, na sua atualização, devem incidir o juros SELIC, nos termos ali então apontados. (Acórdão nº 1301-001.056, Sessão de 2 de outubro de 2.012)”

• Do Pedido por Realização de Diligência

A impugnante requereu a conversão do feito em diligência para que profissionais habilitados junto ao CREMESP e ANVISA possam confirmar a natureza hospitalar das instalações da impugnante.

Não obstante a solicitação apresentada, os elementos contidos nos autos são suficientes para esclarecer a matéria fática, o que autoriza a conclusão de que a contribuinte não atende as condições para fruição do percentual reduzido.

Diante disso, indefiro o pedido por realização de diligência, com fulcro no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)”

DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto pela improcedência da impugnação interposta, mantendo o crédito tributário em litígio.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 06 de março de 2020 da decisão de piso, a Interessada apresentou recurso voluntário protocolado em 07 de abril de 2020, do qual reproduzo partes (destaques pertencem ao original):

II - DAS RAZÕES PARA REFORMA.

II. a. Da análise da decisão recorrida. Fundamentos. Premissas equivocadas.

A r. decisão recorrida, traz como ponto central a defender a impossibilidade de a recorrente utilizar-se do benefício fiscal contido no artigo 15, parágrafo 10, III, ‘a’, da Lei n. 9.249/2008, com a redação dada pela Lei n. 11.727/2008, o fato de que a mesma não possui registro na Junta Comercial (no caso a JUCESP).

De outro lado, contudo, reconhece a sua estrutura hospitalar, o atendimento às normas da Anvisa, sua estrutura multidisciplinar, dentre outros.

[...]

*Ocorre que, a legislação tributária, em momento algum, exige o registro na Junta Comercial, como conditio sine qua non para que uma sociedade seja considerada como empresária, exigindo, apenas que a mesma **SE ORGANIZE SOB A FORMA DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA** e atenda às normas da Anvisa.*

Vejamos o dispositivo legal:

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

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;**” (grifos nossos)*

*O texto legislativo não comporta maiores digressões, ou seja, **SE ORGANIZAR** é diferente de **SER REGISTRADA**.*

Em seguida, cita apelo ao art.111 do CTN, e entende que o STJ já se manifestou de que a redução da base de cálculo do IRPJ (artigo supra) se trataria de um benefício fiscal. Prossegue discorrendo acerca da natureza de sua atividade, de serviço hospitalar, além de ressaltar que é uma sociedade empresária, mas apenas sem o registro na Junta Comercial.

Neste sentido, arremata:

Por fim, temos que o registro na Junta Comercial possui as seguintes finalidades, conforme estatuído no artigo 1º da Lei nº8. 934/94:

“I – dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;

II – cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;

III – proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.”

*Em suma, a principal finalidade do registro, é dar personalidade à pessoa jurídica, mas, **não é o registro o ato constitutivo de ser empresário, sendo este apenas requisito de regularidade, haja vista que se considera como empresário quem pratica atividade tida como empresária nos moldes do art.966 do CC/02, ainda que de forma irregular.***

Lembremos, ainda, as disposições constantes do artigo 126, III, do CTN, também traz importante lição, no sentido de que, a capacidade tributária

passiva, independe de estar a pessoa legalmente constituída, desde que configure uma atividade econômica ou profissional:

“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

Discorre longamente sobre a sua condição de sociedade empresária, prestadora de serviço hospitalar, com citações a artigos do novo Código Civil, para concluir (destaques do original):

*Não é preciso muito esforço para se aferir que, **somente um hospital – como é o caso Recorrente** (assim considerado como uma empresa devidamente organizada para a consecução da prestação de serviços na área médica de reprodução humana e obtenção de lucro, com o concurso de diversos profissionais), **com corpo clínico e equipamentos necessários é que teria condição de realizar as atividades acima mencionadas.***

Em sã consciência, alguém pensaria na realização dessas mesmas atividades mediante uma simples consulta médica em um estabelecimento não dotado dessa mesma estrutura?

A resposta somente pode ser uma: claro que não.

Mais que isso, a empresa possui todos os registros, típicos de hospital, junto à Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto, Vigilância Sanitária, Anvisa, SIVISA, e SUS, comprovando a condição de empresa dotada de estrutura hospitalar.

*Em síntese, mesmo registrada no Cartório de Registro Civil, **a impugnante possui todas as características e requisitos para a atividade empresarial na área médico hospitalar em reprodução humana, a saber: i) concurso de empregados na consecução das atividades; ii) atendimento complexo, com estrutura e equipamentos típicos de ambiente hospitalar; iii) empresa organizada para a prestação de serviços com o intuito de lucro.***

É o que basta para a necessidade de provimento ao presente recurso.

Reitera a manifestação alegada na impugnação a título da (i) cobrança de juros SELIC, (ii) de caráter confiscatório da multa de ofício aplicada aos lançamentos e de (iii) não incidência de juros sobre a multa.

É o relatório do essencial.

Fl. 16 do Acórdão n.º 1401-005.652 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10840.720687/2014-79

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário dele se conhece.

A decisão de piso reconhece que a administração tributária manifestou o entendimento de que atividades de **serviços médicos de reprodução assistida** podem se utilizar do percentual de 8% (oito por cento) para fins de apuração do Lucro Presumido.

Eis o que estabeleceu a Solução de Consulta **COSIT** de nº 191, de 2015:

“LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ESTABELECIMENTO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPRODUÇÃO HUMANA ASSISTIDA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS. A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de reprodução humana medicamente assistida, hospital dia (day clinic) e atendimento médico ambulatorial, o percentual de 8% (oito por cento), desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda ao disposto no art. 30 da Instrução Normativa nº 1.234, de 2012 e às normas da Anvisa. Na hipótese de não atendimento desses requisitos o percentual será de 32%(trinta e dois por cento).”

Entretanto, apesar da atividade da Recorrente estar, pela natureza de sua atividade, habilitada à utilização do percentual reduzido de 8%, a decisão de piso não acatou tal possibilidade por entender que se trata de uma sociedade **simples** e, também, força de que a Recorrente não teria feito o devido registro na JUCESP, permanecendo constituída sob a forma de sociedade **simples**, conforme constaria em seu contrato social e alterações.

Ainda, assinalou a decisão de piso:

Considerando que, não existem funcionários médicos na folha de pagamentos apresentada pela contribuinte (fls. 241/243), é possível se inferir que apenas os sócios prestam os serviços médicos, exercendo pessoalmente as suas profissões. Logo, tudo indica que a contribuinte é sociedade simples de fato e de direito, não havendo qualquer impropriedade do contrato social vigente quando a definiu expressamente como “sociedade simples”.

[...]

Observe-se, por fim, que, para se beneficiar da tributação menos gravosa, é necessário que a contribuinte seja sociedade empresária de fato e de direito, consoante soluções de consultas citadas. É incontroverso que ela não é sociedade empresária de direito, posto não ter sido registrada na Junta Comercial. Por isso, independentemente da discussão sobre ser ou não sociedade empresária de fato, a autuação deve ser mantida, pois “sociedade empresária de direito” a contribuinte não é.

Relativamente ao argumento considerado pela decisão de piso, de que a Recorrente seria (ou, conforme afirmou *tudo indica*) uma sociedade **simples**, entendo, *data vênia*, de maneira diversa.

Vimos que a administração tributária federal já legitimou a atividade da Recorrente à utilização do percentual reduzido de 8%, condicionando, entretanto, que empresas nesta situação sejam sociedades **empresárias** e atendam à normas da **Anvisa**.

A legislação

Lei nº 9.249, de 26/12/1995, que estabeleceu os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do IRPJ, *verbis*:

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. (redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(....)

Necessário trazermos os dispositivos legais do novo Código Civil, os quais deram o pontapé inicial na definição e conceitos de sociedades tidas como **simples** e **empresária**.

Lei nº 10.406, de 10/01/2002

LIVRO II

Do Direito de Empresa

TÍTULO I

Do Empresário

Da Caracterização e da Inscrição

*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.

Art.967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Neste cenário, os comentários de José Edwaldo Tavares Borba em sua obra **Direito Societário**, 17ª edição:

A empresa é a atividade econômica organizada, e o empresário é o agente dessa atividade, seja este uma pessoa natural ou uma pessoa jurídica.

[...]

Vê-se, portanto, que a condição básica para a caracterização do empresário repousa na organização. É a organização que distingue o empresário do profissional autônomo. O autônomo opera pessoalmente ou, quando muito, com a colaboração de familiares ou de poucos auxiliares subalternos. O empresário apoia-se em uma organização, que poderá ser de pequena monta ou de grande expressão, mas que, em qualquer parte dos casos, compreenderá a articulação do trabalho alheio e de meios materiais.

[...]

O empresário e a sociedade empresária operam por meio da organização, posto que esta se sobrepõe ao labor pessoal dos sócios, que poderão atuar como dirigentes, mas que não serão, de forma predominante, os operadores diretos da atividade-fim exercida.

A empresa demanda um estabelecimento tanto que não se concebe a existência de uma estrutura organizacional de pessoas ou de meios materiais sem que disponha do instrumento dessa organização.

[...]

Se os próprios sócios, ou principalmente os sócios, operam diretamente o objeto social, exercendo eles mesmos a produção de bens, ou a sua circulação, ou a prestação de serviços, o que se tem é uma sociedade simples.

A empresa existe quando as pessoas coordenadas ou os bens materiais utilizados, no concernente à produção ou à prestação de serviços operados pela sociedade, suplantam a atuação pessoal dos sócios.

Retornando aos autos, veja-se que a Recorrente, contrariamente ao alegado no termo fiscal e na decisão de piso, é um estabelecimento assistencial de saúde, dispõe de estrutura material e de pessoal destinados ao atendimento da população (pacientes), clínica organizada com serviços profissionais não só de médicos, mas também conta com enfermeiros e outros, além de realizar procedimentos cirúrgicos de alta tecnologia, com possibilidade de internação 24 horas e exames laboratoriais de variada ordem, atuando em sistema **day clinic**, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 191/2015, anteriormente transcrita sua ementa.

A decisão de piso inferiu, ao meu sentir, perfunctoriamente, que os sócios é que prestam os serviços médicos, e por isso seria a Recorrente uma sociedade **simples**, conclusão que, *data vênia*, discordo, uma vez que há elementos suficientes nos autos em direção oposta, ou seja, na direção de que a Recorrente tenha característica de sociedade **empresária**.

Entendo que aqui o trabalho do profissional especializado e/ou intelectual assume a condição de **elemento de empresa**, ou seja, o seu trabalho, apesar de extremamente importante, é exercido dentro de uma estrutura organizada, com o auxílio de materiais técnicos específicos, aparelhos para exames laboratoriais, inclusive de **imagenologia**, auxiliares de enfermagem, equipamentos para cirurgias e internações, ou seja, um rol de atividades e/ou serviços tratados como de **serviços hospitalares**, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 191/2015, anteriormente transcrita sua ementa.

Neste cenário, trago novamente os comentários de José Edwaldo Tavares Borba em sua obra **Direito Societário**, 17ª edição, (destaquei):

O trabalho intelectual seria um elemento de empresa quando representasse um mero componente, às vezes até o mais importante, do produto ou serviço fornecido pela empresa, mas não esse produto ou serviço em si mesmo.

A casa de saúde ou o hospital seriam uma sociedade empresária porque, não obstante o labor científico dos médicos seja extremamente relevante, é esse labor apenas um componente do objeto social, tanto que um hospital compreende hotelaria, farmácia, equipamentos de alta tecnologia, além de salas de cirurgia dotadas de todo um aparato de meios materiais.

Uma clínica médica, composta por vários profissionais sócios e contratados, ainda que dotada de uma estrutura organizada, mas cujo produto fosse o próprio serviço médico, que se exerceria por meio de consultas, diagnósticos e exames, e que, portanto, teria no exercício de profissão de natureza intelectual a base de sua atividade, seria evidentemente uma sociedade simples.

No primeiro caso (o hospital), o trabalho intelectual é um elemento de empresa (um componente); no segundo caso (a clínica médica), o trabalho intelectual é o próprio serviço oferecido pela sociedade.

Assim, afasto a conclusão assinalada na decisão de piso de que a Recorrente seria uma sociedade **simples**.

Há, ainda, uma **outra** motivação considerada no termo fiscal e que foi ratificada na decisão recorrida, impeditiva à utilização do percentual de 8% por parte da Recorrente.

Eis o relato fiscal (TVF):

*Nesse ponto, esclareça-se que, para utilizar o percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, quanto à constituição, a pessoa jurídica não deve estar organizada como sociedade simples, e sim ser constituída como **sociedade empresária**, com seu registro na **Junta Comercial**. Em suma, a pessoa jurídica precisa ter, **de direito e de fato**, um caráter empresarial. No presente caso, conforme informações contidas no **contrato social**, verifica-se que a Clínica constitui uma **sociedade simples**, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, conforme o art. 982 do Código Civil, já transcrito. **Tal condição pode ser claramente comprovada com a observação do teor do Contrato Social inicial e todas as suas alterações posteriores.***

E a ratificação assinalada na decisão recorrida (DRJ):

Observe-se, por fim, que, para se beneficiar da tributação menos gravosa, é necessário que a contribuinte seja sociedade empresária de fato e de direito, consoante soluções de consultas citadas. É incontroverso que ela não é sociedade empresária de direito, posto não ter sido registrada na Junta Comercial. Por isso, independentemente da discussão sobre ser ou não sociedade empresária de fato, a autuação deve ser mantida, pois “sociedade empresária de direito” a contribuinte não é.

Conforme relatoriado, a recorrente, em seu recurso voluntário, reitera que a legislação pertinente não exige o **registro** em juntas comerciais, mas apenas que a sociedade seja **organizada** sob a forma de sociedade empresária.

Tal entendimento soa como se a Recorrente não se importasse com a falta de registro na junta comercial, entretanto, há dispositivos no Código Civil que, inclusive, sinalizam com **restrições** e **sanções**, tudo no âmbito do direito societário (artigos 986 a 990 do CC).

Sociedades que não possuem o instrumento de sua constituição ou que não procedem ao devido registro nos órgãos competentes são denominadas pela doutrina como sociedades irregulares ou de fato, mas o Código Civil prefere denominá-las por meio da expressão “sociedade em comum”.

Novamente, os comentários de José Edwaldo Tavares Borba em sua obra **Direito Societário**, 17ª edição, (destaquei):

O Código Civil ordenou um sistema de registro fundado em duas organizações preexistentes, o Registro Público de Empresas Mercantis (juntas comerciais, uma para cada estado) e o Registro Civil das Pessoas Jurídicas, atribuindo à primeira a inscrição dos empresários individuais e das sociedades empresárias, e ao segundo a inscrição das sociedades simples (art.1.150).

O enquadramento da sociedade como empresária depende (art.982) do dois fatores: (a) exercício de atividade própria de empresário, que é a atividade econômica organizada; e (b) não incidência das “exceções expressas”, que são as relativas ao trabalho intelectual e, por opção, à atividade rural.

O enquadramento como sociedade simples ocorre por exclusão. Se a sociedade não é empresária, a sua condição é de sociedade simples.

No âmbito da **legislação tributária**, quis o legislador que a empresa que preste serviços hospitalares e aquelas empresas que exerçam as atividades indicadas na alínea “a” do inciso III do art.15 da Lei nº 9.249, de 1995, poderão se utilizar do percentual de 8% na apuração do lucro presumido, “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.”

Por demais evidente que a norma legal tributária preconiza a inscrição dos atos constitutivos nas juntas pertinentes, no caso, seria na junta comercial, obrigatoriedade que não escapou aos olhos do legislador societário, em artigos do CC e transcritos no TVF:

a. Conforme o Código Civil:

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Em estreita harmonia com a norma legal tributária, temos inúmeros atos normativos federais na direção da necessidade imperativa do registro em órgão competente por parte da sociedade empresária.

Eis alguns:

Solução de Consulta COSIT nº195, de 2019:

LUCRO PRESUMIDO. PROCEDIMENTOS DERMATOLÓGICOS OU ALERGOLÓGICOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

(...)

Para fazer jus ao percentual de presunção de 8% (oito por cento), a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Solução de Consulta COSIT nº 36, de 2016:

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

(...)

Para fazer jus ao percentual de presunção referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Solução de Consulta COSIT nº 245, de 2014:

SERVIÇOS DE RADIOLOGIA. AMBIENTE DE TERCEIRO. PESSOA JURÍDICA NÃO ORGANIZADA DE FATO E DE DIREITO SOB A FORMA DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. PERCENTUAL.

A base de cálculo presumida do IRPJ incidente na prestação de serviço de radiologia, com utilização de ambiente de terceiro, por pessoa jurídica não organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária, corresponde a trinta e dois por cento da receita bruta auferida mensalmente.

[Nota do relator: conforme §4º, inciso II, do art.33 da IN RFB nº 1.700/2017, o percentual reduzido (8%) não se aplica mais aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro.]

Solução de Consulta COSIT nº 456, de 2017:

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES EM OFTALMOLOGIA. ATENDIMENTO EM REGIME AMBULATORIAL E DE HOSPITAL-DIA E PARA AUXÍLIO DIAGNÓSTICO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO.

Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda, devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares, de atendimento em regime ambulatorial e de hospital-dia e de auxílio diagnóstico o percentual de 8% (oito por cento), desde que a prestadora seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Anvisa.

Solução de Consulta COSIT nº 145, de 2018:

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. REQUISITOS.

Na prestação de serviços hospitalares, a utilização do percentual de 8% (oito por cento) na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido reclama a presença dos seguintes requisitos, cumulativamente: a) a prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e b) a prestadora dos serviços ser organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

É o que basta para decidir, de forma que deixo aqui de comentar eventuais outras considerações trazidas pela recorrente em sua linha de defesa no sentido de que não precisaria, para fins de utilização do percentual reduzido, o registro na junta comercial.

Demais alegações

Relativamente às contestações dos juros moratórios, a multa de ofício e da incidência de juros sobre a multa de ofício, acato a decisão de piso, cujo voto encontra-se aqui reproduzido.

Conclusão

É como voto, negar provimento ao recurso voluntário por força da falta do registro da sociedade empresária, prestadora de serviços hospitalares, na junta comercial, requisito indispensável para a utilização do percentual de 8% na apuração do lucro presumido.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Fl. 23 do Acórdão n.º 1401-005.652 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10840.720687/2014-79

Voto Vencedor

Conselheiro André Severo Chaves, Redator designado.

Em que pese a brilhante explanação jurídica do Conselheiro relator, entendo por divergir parcialmente do voto apresentado.

Trata-se de divergência parcial porque o relator analisou 02 (dois) aspectos que fundamentaram a autuação, a caracterização pela fiscalização de que a contribuinte seria uma sociedade simples, e a ausência de inscrição na junta comercial correspondente.

Quanto ao primeiro item, verifica-se que o relator, ao analisar o conjunto probatório constante dos autos, considerou que a recorrente tratava-se de uma sociedade empresária de fato, conforme trecho a seguir, ao qual peço vênia para destacar:

A decisão de piso inferiu, ao meu sentir, perfunctoriamente, que os sócios é que prestam os serviços médicos, e por isso seria a Recorrente uma sociedade **simples**, conclusão que, *data vênia*, discordo, uma vez que **há elementos suficientes nos autos em direção oposta, ou seja, na direção de que a Recorrente tenha característica de sociedade empresária.**

Entendo que aqui o trabalho do profissional especializado e/ou intelectual assume a condição de elemento de empresa, ou seja, o seu trabalho, apesar de extremamente importante, é exercido dentro de uma estrutura organizada, com o auxílio de materiais técnicos específicos, aparelhos para exames laboratoriais, inclusive de imagenologia, auxiliares de enfermagem, equipamentos para cirurgias e internações, ou seja, um rol de atividades e/ou serviços tratados como de serviços hospitalares, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 191/2015, anteriormente transcrita sua ementa.

Desse modo, quanto a este ponto, concordo com a conclusão alcançada pelo relator, de que a recorrente configura-se como uma sociedade empresária de fato, não havendo maiores controvérsias.

Contudo, entendo por discordar quanto à imprescindibilidade do registro na junta comercial correspondente, para fins de aproveitamento do coeficiente reduzido de presunção.

Vejamos.

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.

Desse modo, ao constatar nos autos elementos suficientes que caracterizem a contribuinte como uma sociedade empresária de fato, entendo que deve prevalecer a essência sobre a forma, para fins de enquadramento neste benefício fiscal.

Entendo que a formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza empresária quando presta serviço de natureza evidentemente hospitalar.

Cumpramos ressaltar que oportunamente essa matéria já fora apreciada por esta Turma, por meio do recente Acórdão nº 1401-005.493 de minha relatoria, em que prevaleceu este mesmo entendimento. É o que se observa na ementa a seguir:

Numero do processo: 13971.723553/2013-21

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

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.

Numero da decisão: 1401-005.493

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Itamar Arthur Magalhães Alves Ruga. (documento assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente (documento assinado digitalmente) André Severo Chaves - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Letícia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Nome do relator: André Severo Chaves

Menciona-se, ainda, que a presente controvérsia fora também objeto de exame por outra Turma desta 1ª Seção do Carf que, em situação semelhante, adotou o mesmo posicionamento:

Processo nº -10983.721088/2010-14

Recurso -Voluntário

Acórdão nº -1201-003.409 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de -11 de dezembro de 2019

Recorrente -LABORATÓRIO MÉDICO SANTA LUZIA S/S

Interessado -FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE HOSPITALAR. SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

Apenas com o advento da Lei nº 11.727/2008 é que 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.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE HOSPITALAR. SOCIEDADE SIMPLES.

A formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza empresária quando presta serviço de natureza evidentemente hospitalar, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Assim sendo, entendo que os elementos constantes dos autos demonstram que a recorrente não se trata de uma mera sociedade simples, mas de uma sociedade empresária de fato, razão pela qual não deve ser mantida a acusação fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves