



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.720687/2014-79
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.537 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRANCO JR CLINICA MEDICA LTDA

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

Exercício: 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 unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em face do Acórdão nº 1401-005.652, proferido em 20 de julho de 2021, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mediante o qual o colegiado, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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.

Trata-se de contencioso decorrente de ação fiscal segundo a qual a autoridade responsável considerou que a contribuinte não preenchia os requisitos para definição da base de cálculo do lucro presumido valendo-se do percentual reduzido de 8% para cálculo do IRPJ e de 12% para a CSLL.

A contribuinte apresentou impugnação alegando, para o que interessa no presente momento processual, que é uma sociedade empresária que presta serviços de natureza hospitalar e que, apesar de se formalizado no Cartório de Registro Civil, preenche todos os requisitos de organização empresarial na área médico hospitalar voltada à reprodução humana. Inobstante os argumentos apresentados, a DRJ/SPO negou provimento à impugnação, e manteve na íntegra o crédito tributário exigido.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso Voluntário que foi provido para reconhecer que, ainda que formalmente registrada como pessoa jurídica simples, com base nos elementos constantes nos autos, não poderia ter afastada sua condição de sociedade empresária, fazendo por esta razão jus ao percentual reduzido para apuração do lucro presumido.

Os autos foram encaminhados à PGFN para ciência, tendo apresentado, tempestivamente, recurso especial no qual suscita divergência interpretativa em relação ao entendimento manifestado pelo Colegiado quanto à prescindibilidade do registro da sociedade empresária em Junta Comercial para fins de usufruir do percentual de presunção do lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

Alega a recorrente que é mister que a empresa esteja também registrada sob a forma de sociedade empresária, invocando para tanto as disposições da Solução de Consulta Cosit nº 195/2019 e os dispositivos relacionados do Código Civil Brasileiro.

Afirma ainda que, como não existem profissionais médicos na folha de pagamentos apresentada, pode-se inferir que apenas os sócios prestam, pessoalmente, os serviços médicos, donde restaria caracterizada uma sociedade simples, de fato e de direito. Finaliza

pugnando pelo provimento do recurso especial, restaurando-se a decisão proferida em primeira instância de julgamento.

O Despacho de Admissibilidade admitiu o apelo fazendário para dar seguimento à matéria suscitada, nos seguintes termos:

No recurso especial a PGFN alega que o acórdão recorrido teria conferido interpretação divergente em relação à seguinte matéria: necessidade de que a prestadora de serviços médicos seja de fato e de direito uma sociedade empresária, para fazer jus ao percentual da base de cálculo do lucro presumido reduzida de 8%. Indica como paradigma o Acórdão nº 1201- 005.083.

[...]

Este paradigma apreciou recurso de ofício da autoridade julgadora de 1ª instância que julgou improcedente o lançamento de IRPJ e CSLL em decorrência de receitas financeiras não declaradas e aplicação indevida de percentuais de determinação do lucro presumido.

A autoridade fiscal constatou que os coeficientes utilizados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram respectivamente 8% e 12%, aplicados sobre as receitas de serviços escrituradas, conforme ECF. Contudo, entendeu que a contribuinte “não estava constituída sob a forma de sociedade empresária no período de ocorrência dos fatos geradores, uma vez que o seu contrato social e alterações posteriores foram registradas em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas e não em junta comercial, motivo pelo qual refez a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com a aplicação do percentual de 32%.”

Defendeu-se a contribuinte, repisando em recurso voluntário, que “de acordo com a sistemática do Código Civil de 2002 a definição de uma sociedade como empresária ou civil decorre não do local em que ela se encontra registrada, mas sim, da atividade que ela exerce.”

No voto, o relator registrou ser necessária a interpretação literal das normas tributárias que disponham sobre benefícios fiscais, entendendo que a organização “sob a forma empresária” para fins de fruição do benefício em questão deva se revelar por contornos fáticos e jurídicos, vale dizer, seja uma sociedade organizada de fato e de direito.

Registrou ainda, o voto:

[...]

Concluiu, o Colegiado, por dar provimento ao recurso de ofício e restabelecer o lançamento.

Este paradigma, por ter deduzido interpretação divergente acerca da necessidade de se levar a registro em junta comercial os atos constitutivos de uma sociedade para que esta seja considerada empresária, caracteriza a divergência jurisprudencial no cotejo com o teor da decisão recorrida.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para

que seja rediscutida a seguinte matéria: **necessidade de que a prestadora de serviços médicos seja de fato e de direito uma sociedade empresária, para fazer jus ao percentual da base de cálculo do lucro presumido reduzida de 8%.**

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão do tema: **necessidade de que a prestadora de serviços médicos seja de fato e de direito uma sociedade empresária, para fazer jus ao percentual da base de cálculo do lucro presumido reduzida de 8%.**

Intimado da decisão recorrida, do recurso especial e do despacho que o admitiu, a contribuinte apresentou tempestivas suas contrarrazões, na qual defende que a intimação ficta não se aplica aos processos digitais, razão pela qual o recurso especial Fazendário seria intempestivo.

Questiona também o conhecimento do recurso especial aduzindo que a Solução de Consulta Cosit nº 162/2014, que trata da redução do percentual de presunção para as atividades hospitalares, é de 2014 e que somente a partir de então a RFB expressou seu entendimento de que ser organizada como sociedade empresária implicaria em preencher os requisitos formais e materiais para gozo da redução do percentual.

No mérito, informa que os argumentos da recorrente que invocam normativos tratando da obrigatoriedade do registro formal como sociedade empresária são posteriores ao procedimento fiscal.

Afirma ainda que a empresa é de 1988 e que o requisito legal de ser organizada sob a forma de sociedade empresária, e ela seria assim organizada, não pode equivaler a ser registrada como tal. Pugna, ao final, para que não seja conhecido o recurso fazendário ou que, se conhecido, a ele seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

Preliminarmente, a contribuinte alega intempestividade do recurso fazendário porque, segundo seu entendimento, a intimação ficta não se aplicaria aos processos eletrônicos.

Não assiste razão à contribuinte.

O art. 79 do Anexo II do RICARF é de clareza cristalina quando afirma que o Procurador é intimado 30 dias após a entrega dos autos na PGFN. Não há distinção se os autos são eletrônicos ou em papel, estes hoje praticamente inexistentes:

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Note-se que a redação é de 2016, muito depois do advento do processo eletrônico.

Conforme se depreende do texto normativo, a ciência ficta só não ocorre quando o Procurador toma ciência pessoal antes dos 30 dias do prazo. Não consta dos autos documento que indique ciência de Procurador da Fazenda antes de decorridos os 30 dias regulamentares.

Por fim, se fosse prevalecer o entendimento defendido pela contribuinte, a contagem do prazo para o sujeito passivo, quando optante pelo domicílio tributário eletrônico, haveria de ser feita a partir da mera disponibilização do documento em sua caixa postal e não da sua abertura.

Não nos parece que seria medida adequada a garantir a segurança jurídica dos feitos administrativos.

Por estes motivos, afasto a preliminar suscitada e ratifico a decisão do despacho de admissibilidade do recurso especial que considerou tempestiva a insurgência da Procuradoria da Fazenda.

Superada a preliminar, a contribuinte se insurge, ainda, contra o conhecimento do recurso especial por entender que não há similitude fática entre o paradigma e o recorrido. Para tanto, alega que a Solução de Consulta Cosit RFB nº 162/2014 não se aplicaria aos períodos que foram objeto da ação fiscal (2010 a 2012).

Não há razão para a insurgência da contribuinte contra o seguimento recursal.

Primeiro, que ele não demonstra em que aspectos os julgados cotejados se desassemelham. Nos dois casos tratam-se de entidades de assistência à saúde que pretenderam valer-se da previsão contida no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995.

Segundo, nos dois casos, a autoridade fiscal demonstrou que as entidades não estavam formalmente constituídas como sociedade empresária.

Os fatos são singularmente similares, não há como afastar este conclusão.

Bem verdade que o recorrido não se valeu das conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 162/2014. Mas o paradigma utilizou o ato apenas como reforço de argumento, e não como causa de decidir, conforme demonstra o seguinte excerto do voto condutor daquele julgado:

Em linha com o que aqui se argumenta, informa, em seu item 16, a Solução de Consulta Cosit nº 162, de 2014:

16. Nesse ponto, esclareça-se que, para utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, 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, consta do contrato social que a consulente constitui uma sociedade simples limitada, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, conforme o art. 982 do Código Civil, já transcrito. Portanto, no que tange à sua constituição, pode-se afirmar que a consulente não atende aos requisitos necessários para a utilização dos referidos percentuais. (...).

Assim, não merece acolhimento a pretensão da contribuinte e, pelas razões demonstradas, oriento meu voto por conhecer do recurso especial fazendário.

2. MÉRITO

A matéria devolvida a este Colegiado está precisamente identificada e delimitada: para fazer jus ao percentual reduzido de presunção do lucro, previsto no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, é indispensável que a entidade, mais do que organizada sob a forma de sociedade empresarial, esteja formalmente registrada como tal?

O texto legal que envolve a questão é o seguinte (com destaques acrescidos):

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)

Para o recorrido, como a Lei não prevê expressamente que a sociedade deva estar registrada como empresária, mas sim organizada como tal, o tratamento favorecido independe do registro da entidade na junta comercial, sendo suficiente que atue como organização empresarial.

Para a recorrente, após dissertar sobre a conceituação de serviços hospitalares, e considerando que a entidade no caso concreto está registrada como sociedade simples, não há possibilidade legal de aplicação do percentual reduzido para determinação do lucro presumido para este contribuinte.

Reforça sua argumentação mencionando o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 195/2019, reproduzindo o seguinte excerto do ato (destaques ora acrescentados):

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).

Por fim, afirma a recorrente que, dada a inexistência de médicos na folha de pagamentos apresentada pela autuada, seria possível inferir que apenas os sócios prestam esse serviço, daí resultando que a contribuinte seria sociedade simples de fato e de direito.

O contribuinte, por outra via, defende que não há previsão legal que exija o registro na junta comercial para que a sociedade seja considerada empresária.

Aduz ainda que a empresa já estava organizada como sociedade empresária em 2008, quando da alteração legislativa que promoveu a redução do percentual de presunção do lucro, e que não haveria motivo para que o benefício fiscal fosse destinado a um certo tipo societário e não à atividade exercida.

Evoca os preceitos do art. 966 do Código Civil Brasileiro (CC), que excetua do conceito de empresário quem exerce a atividade com elemento de empresa.

Acrescenta que o registro de empresário é condição de regularidade da pessoa jurídica, mas que sua constituição independe de registro.

Penso que não há razão para provimento do recurso especial.

Diante do dilema quanto ao que seria sociedade simples e sociedade empresária, necessário evocar a previsão do art. 966 do CC:

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.

Do dispositivo exsurge a constatação de que quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, não é empresário. A atividade médica aqui se insere. A não ser, excetua o texto, que o exercício destas atividades esteja ligada por elementos que permitam concluir tratar-se de uma empresa.

Entretanto, o dispositivo não aponta como requisito para caracterização da atividade empresarial o registro em órgão competente. Afirma tão somente que ela se caracteriza se “...o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

O art. 967 do mesmo código talvez tenha induzido a autoridade fiscal a desconsiderar a contribuinte como sociedade empresária organizada. Segundo o dispositivo, o empresário deve ser registrado no Registro Público de Empresas Mercantis.

Como, no caso dos autos, não havia registro dos atos constitutivos na Junta Comercial do Estado de São Paulo, concluiu-se que a entidade não seria sociedade empresária, por falta de registro no órgão competente.

Note-se que a autoridade fiscal imputou duas causas para não considerar a autuada como beneficiária do percentual reduzido de presunção do lucro. Para o Fisco, a empresa era sociedade simples, de fato, e estava registrada como tal, de direito.

Cabe aqui um parêntese, inclusive para infirmar uma alegação do recurso especial. Assevera a recorrente que se poderia inferir que as atividades são exercidas exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica e, por esta razão, a sociedade seria simples, e não empresária.

Além de se tratar de questão de fato, não compreendida na interpretação da legislação discutida, tal afirmativa é rechaçada expressamente pelo recorrido, inclusive pelo voto vencido, conforme seguinte passagem dele extraída (com destaques acrescidos):

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.

[...]

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.

[...]

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

O voto vencido negou provimento ao recurso voluntário exclusivamente por faltar à contribuinte registro dos seus atos constitutivos em Junta Comercial, já que afastou, expressamente, a conclusão proferida pela DRJ que considerou o sujeito passivo sociedade simples.

Quanto à organização empresarial, o Colegiado, por unanimidade, afastou a conclusão proferida em primeira instância de julgamento e considerou que ela estava comprovada nos autos.

Voltando ao art. 967 do CC, resta a seguinte indagação: se é obrigatória a inscrição do empresário no registro competente, qual seria a consequência da falta de inscrição?

Não vejo alternativa outra que não considerar, quando muito, como motivo de mera irregularidade formal a falta de registro da entidade empresarial na Junta Comercial.

Mormente quando a empresa possuía, desde sua constituição, registro assentado em cartório, conforme aliás determinava o art. 1.364 do Código Civil de 1916, considerando tratar-se de pessoa jurídica constituída em 1988:

Art. 1.364. Quando as sociedades civis revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no em que não contrariem os deste Código; mas serão inscritas no Registro Civil, e será civil o seu foro.

Não se está aqui afirmando que a contribuinte não deveria ter transferido seu registro para a Junta Comercial. Mas em função da falta de exigência expressa deste registro para fins de utilização do percentual reduzido previsto no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, e considerando-se comprovada a atuação da contribuinte como sociedade empresária, penso que o provimento do recurso especial resulte em peso excessivo para o que, como dito, constitui mera irregularidade formal.

Em linha com a conclusão aqui manifestada, recente julgado deste mesmo Colegiado, relatado pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, deu provimento ao recurso

especial da contribuinte para autorizá-lo a utilizar o percentual reduzido, conforme ementa no Acórdão nº 9101-006.407, que reformou o próprio acórdão paradigma indicado pela recorrente, *verbis*:

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.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

3. CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer do recurso especial fazendário e, no mérito, por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado