



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.720798/2014-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.653 – 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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1401-005.652, de 20 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10840.720687/2014-79, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator

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

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, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

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 n.º 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 n.º 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 ano-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 n.º 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 imponible do IRPJ, ainda que admita exceções, consoante a previsão da alínea “a” do inciso III do seu § 1.º.

A mencionada alínea “a”, com a alteração que lhe trouxe o art. 29 da Lei n.º 11.727, de 2008, e conforme dispôs esta no inciso VI de seu art. 41, passou a vigorar, a partir de 1.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1.º 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 1.º 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 importâncias a título de **IRPJ** e 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

- *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.

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 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 n.º 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 n art. 30 da Instrução Normativa n.º 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, 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.

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 Filho. 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 19967, 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 da decisão de piso, a Interessada apresentou recurso voluntário, 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 quan 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.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:¹

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 n.º 191/2015, anteriormente transcrita sua ementa.

¹ Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

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 n.º 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 n.º 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.

Cumprе ressaltar que oportunamente essa matéria já fora apreciada por esta Turma, por meio do recente Acórdão n.º 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 n.º 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

juízo 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 n.º -10983.721088/2010-14

Recurso -Voluntário

Acórdão n.º -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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249/1995, com a redação dada pela Lei n.º 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.

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

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator