



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10865.722309/2013-61
ACÓRDÃO	1004-000.385 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLINICA KIYOTA MOUTINHO S/S.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS NÃO ATENDIDOS.

A aplicação dos percentuais reduzidos de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL na apuração do lucro presumido de prestadores de serviços de saúde está condicionada ao cumprimento cumulativo de três requisitos estabelecidos pelo artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a" da Lei 9.249, de 1995, com a redação dada pela Lei 11.727, de 2008. Primeiro, a atividade desenvolvida deve constituir efetivamente serviço hospitalar ou de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear ou análises e patologias clínicas, compreendidos como aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais e são voltados diretamente à promoção da saúde, excluindo-se as simples consultas médicas realizadas em consultórios. Segundo, a prestadora dos serviços deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária. Terceiro, a prestadora deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, mediante comprovação por alvará de funcionamento emitido pela autoridade sanitária competente que especifique as atividades autorizadas.

NATUREZA HOSPITALAR DOS SERVIÇOS. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO EFETIVA DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA.

A interpretação objetiva do conceito de serviços hospitalares consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.116.399 BA sob o rito dos recursos repetitivos afasta a exigência de requisitos estruturais não previstos em lei, como a necessidade de atendimento ininterrupto durante vinte e quatro horas ou disponibilidade

de leitos para internação de longa duração. Entretanto, tal interpretação não dispensa a necessária comprovação mediante elementos probatórios concretos de que a atividade efetivamente desenvolvida pelo contribuinte possui natureza hospitalar, caracterizando-se pela complexidade, pela necessidade de estrutura especializada e pela vinculação funcional às atividades tipicamente hospitalares. A simples previsão estatutária de determinado objeto social ou a eventual realização esporádica de procedimentos específicos não são suficientes para caracterizar a prestação habitual e sistemática de serviços de natureza hospitalar.

SERVIÇOS MÉDICOS AMBULATORIAIS. CONSULTAS MÉDICAS. EXCLUSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

Os serviços médicos ambulatoriais, que correspondem a atendimentos sem internação, procedimentos de baixa ou média complexidade, consultas, exames simples e pequenos procedimentos com retorno imediato do paciente à sua rotina, não se inserem no conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação dos percentuais reduzidos de presunção do lucro. As simples consultas médicas, ainda que realizadas por profissionais especializados, constituem atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos, conforme expressamente estabelecido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

SERVIÇOS DE RADIOLOGIA E IMAGENOLOGIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ESTRUTURA OPERACIONAL NECESSÁRIA.

A prestação de serviços de radiologia configura atividade de natureza hospitalar quando desenvolvida com a estrutura e complexidade adequadas, demandando equipamentos de alta tecnologia, instalações físicas que atendam a rigorosos padrões técnicos estabelecidos pela legislação sanitária, equipe técnica especializada e habilitada para operação dos equipamentos e para interpretação dos exames, além de sistemática de controle de qualidade e de proteção radiológica. A ausência de comprovação da existência dos equipamentos necessários mediante apresentação de notas fiscais de aquisição, contratos de locação, registros ou autorizações específicas junto à autoridade sanitária para operação de equipamentos geradores de radiação ionizante, certificados de habilitação de técnicos em radiologia ou laudos de levantamento radiométrico das instalações constitui lacuna probatória inexpugnável que impede o reconhecimento do direito aos percentuais reduzidos.

ATENDIMENTO ÀS NORMAS DA ANVISA. REQUISITO LEGAL EXPRESSO. NATUREZA SUBSTANCIAL E NÃO MERAMENTE FORMAL.

O atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária constitui requisito legal expresso estabelecido pela Lei 11.727, de 2008, para fruição do benefício fiscal dos percentuais reduzidos de presunção do lucro. Esse requisito possui natureza substancial e não meramente formal, visando assegurar que o tratamento tributário diferenciado seja concedido apenas aos estabelecimentos que efetivamente reúnam as condições técnicas e operacionais necessárias para prestação de serviços de saúde de qualidade e segurança adequadas. O cumprimento dessas normas é comprovado mediante expedição de alvará de funcionamento pela autoridade sanitária competente, documento que atesta a conformidade do estabelecimento com os padrões técnicos exigidos pela legislação sanitária e especifica as atividades autorizadas a serem desenvolvidas.

SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REQUISITO LEGAL EXPRESSO. DIFERENCIAÇÃO EM RELAÇÃO À SOCIEDADE SIMPLES.

A legislação estabelece como requisito expresso para fruição do benefício fiscal que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária. Essa exigência não constitui mero formalismo desprovido de conteúdo, mas reflete opção do legislador no sentido de condicionar o tratamento tributário diferenciado à adoção de forma organizacional específica que pressupõe determinado grau de complexidade e estruturação da atividade empresarial desenvolvida. Na sociedade empresária, a organização dos fatores de produção assume papel preponderante, caracterizando-se pela existência de estrutura empresarial complexa que envolve capital, trabalho, tecnologia e organização administrativa voltados para a produção ou circulação de bens ou serviços de forma profissional e sistemática. Na sociedade simples, ao contrário, prevalece a atividade pessoal dos sócios profissionais, sendo a estrutura organizacional meramente acessória e secundária em relação à qualificação individual dos profissionais que prestam diretamente os serviços.

AUSÊNCIA DE EMPREGADOS. INDICATIVO DE SOCIEDADE SIMPLES E NÃO EMPRESÁRIA.

A ausência de empregados registrados, constatada mediante análise das Guias de Informações à Previdência Social, sendo todos os relacionados classificados como diretores gerais na categoria de contribuinte individual diretor não empregado, revela que a atividade desenvolvida não se

caracteriza pela organização empresarial dos fatores de produção, mas sim pela prestação pessoal de serviços pelos sócios profissionais. A sociedade empresária que desenvolve atividades de natureza hospitalar necessariamente demanda equipe de profissionais técnicos e administrativos que viabilizem a operação dos equipamentos, o atendimento aos pacientes, a gestão administrativa, a manutenção das instalações e o cumprimento das obrigações regulatórias.

ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE INVERSÃO. FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO EM ELEMENTOS PROBATÓRIOS CONCRETOS.

A fiscalização fundamentou suas conclusões em elementos probatórios objetivos constantes dos autos, extraídos de documentos oficiais de natureza declaratória prestados pela própria contribuinte aos órgãos competentes, fornecendo fundamento objetivo e concreto para o lançamento tributário. A documentação societária comprova que a sociedade foi constituída como sociedade simples pura e encontra-se registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. O documento denominado Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP evidencia que a sociedade não possui empregados. Esses elementos probatórios não se baseiam em meras presunções ou ilações, mas em dados objetivos que permitem verificar a forma de organização da atividade desenvolvida e a ausência de comprovação dos requisitos legais necessários para fruição do benefício fiscal pleiteado.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A partir de primeiro de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para títulos federais, conforme Súmula CARF 4.

JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme Súmula CARF 108.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no IRPJ repercute no auto reflexo de CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 674/696) interposto em face do v. acórdão de fls. 451/461, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 240/260.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

O interessado foi autuado, em **30/09/2013** (fl. 104), em razão das **reduções indevidas das bases de cálculo do lucro presumido, pela aplicação da alíquota de 8% ao invés de 32% (IRPJ), e de 12% ao invés de 32% (CSLL)**, nos anos-calendário de 2009 a 2012, tendo sido exigido o total de **R\$ 488.727,88**, incluindo o principal, multa de 75% e juros de mora calculados até 09/2013 (fls. 2 a 103), como segue:



DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
09.156.186/0001-47
Nome Empresarial
CLÍNICA KIYOTA MOUTINHO S/S

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Imposto	179.802,63
Juros	32.991,85
Multa	134.851,99
Valor do Crédito Apurado	347.646,47

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Contribuição	72.458,52
Juros	14.278,97
Multa	54.343,92
Valor do Crédito Apurado	141.081,41

O Termo de Verificação de Infração Fiscal (TVIF) dá conta, em resumo, de que (fls. 83 a 103):

“(…)

6. A apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social com base no lucro presumido é regida pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seus artigos 15 e 20, cujas partes de maior interesse ao presente relatório são reproduzidas abaixo:

“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, imagiologia, 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 (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008);

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

(grifou-se)

(…)”

A seguir, a fiscalização faz uma digressão a respeito da evolução da interpretação do alcance da exceção constante na parte final da alínea “a”, do inciso III, do art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, por parte da RFB, ora ampliando, ora restringido o seu alcance, como mostra o art. 27, da IN SRF nº 480, de 15/12/2004, alterado pela IN SRF nº 539, de 25/04/2005, alterado novamente pela IN RFB nº 791, de 10/12/2007, com a complementação do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 07/12/2007, até a

publicação da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que deu nova redação ao art. 15, III, a, da Lei nº 9.249/95.

Descreve, também como a jurisprudência judicial evoluiu de uma interpretação mais abrangente para uma mais restritiva, a partir de 2006, em vista da vedação, que consta no CTN, de interpretação extensiva da legislação tributária que concede benefício fiscal, examinando também as diferentes abordagens adotadas em outras decisões judiciais, sempre tendentes a excluir as consultas médicas, até 2009, quando entrou em vigor a nova redação do art. 15, III, “a”, dada pela Lei nº 11.727/2008, que dispôs o seguinte:

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15.

*§ 1º
.....*

*III –
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;*

.....” (NR) (negritei)

Faz outra digressão a respeito do exato significado da expressão “sociedade empresária”, examinando dispositivos do CC, dos quais cabe destacar os seguintes:

“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 (grifou-se).

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

(...)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. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

(...)” (negritei)

Discorre sobre as diferenças entre sociedade empresária e sociedade simples, bem como traz doutrina explicando a diferença entre elas.

Em resumo: não é empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo com o concurso de auxiliares ou colaboradores, **salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa**, de modo que configura, por exemplo:

1 - sociedade simples: uma clínica, de um ou mais médicos, na qual exercida a medicina (consultas e procedimentos de consultório), mesmo com o auxílio de alguns outros profissionais (secretárias, atendentes, vigilantes, faxineiros, etc.), pois o elemento

essencial dessa sociedade é o reconhecimento, por parte dos clientes, da qualidade individual de cada médico; tem uma estrutura simples de custos, que correspondem a uma parcela pequena da receita;

2 - uma sociedade empresária, uma clínica, mas num estágio mais complexo de prestação de serviços médicos, no qual não é mais um ou outro profissional que goza da confiança dos clientes, mas, sim, a instituição, que terá, necessariamente, que contar com equipamentos próprios para a realização de exames, pessoal qualificado para a sua operação; tem uma estrutura de custos mais complexa, que correspondem a uma grande parcela da receita.

Em outras palavras:

1 - na sociedade empresária, o médico, mesmo que atenda clientes, é, sobretudo em organizador dos fatores de produção dos serviços;

2 - na sociedade simples, o médico, mesmo que tenha que contratar auxiliares, dedica-se, quase que exclusivamente, ao atendimento dos clientes.

E assim o TVIF é concluído:

“(…)

41. Esse entendimento é confirmado pelos Enunciados 193 a 195 aprovados nas Jornadas de Direito Civil promovidas pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal:

193 - Art. 966: O exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa.

194 - Art. 966: Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.

195 - Art. 966: A expressão "elemento de empresa" demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial. 3 (grifou-se)

(…)

44. ... averiguamos a forma de constituição da sociedade, Clínica Kyota Moutinho S/S (doc. 7), confirmando ser pessoa jurídica classificada como sociedade simples, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, descumprindo, assim, um dos requisitos exigidos para a utilização de percentagens reduzidas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

COMPOSIÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS, CONFORME GFIP

45. Avaliamos as Informações à Previdência Social - GFIP, verificando a composição de seu quadro de funcionários (doc. 8).

*46. Essas informações indicam que **não há auxiliares ou colaboradores registrados, e as atividades-fim são desempenhadas exclusivamente pelos sócios da empresa**, circunstância que afasta a caracterização da pessoa jurídica como sociedade empresária, como visto anteriormente.*

BASE DE CÁLCULO

47. A base de cálculo do lançamento serão as receitas brutas recebidas e declaradas pelo contribuinte nas DIPJs dos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012. ...

(...)” (sic) (negritos no original)

O Auto de Infração (AI) de IRPJ (fls. 3 a 50) aponta a seguinte base legal da infração (fl. 4):

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519 do RIR/99

O interessado apresentou impugnação (fls. 240 a 260), em 25/10/2013 (fl. 405), por meio de seu advogado (fls. 260 e 406 a 419) nos seguintes termos, em resumo:

1 - o lançamento é **ilegal** pois foi efetuado a partir da inversão do ônus da prova, sob a alegação de que o interessado não apresentou provas que amparassem o critério adotado; mas, tampouco a fiscalização provou sua tese, afrontando assim o art. 142 do CTN, e atuando apenas com base em presunção, sem buscar a verdade material;

2 - o lançamento não pode prevalecer, vez que está pautado em equivocada interpretação da legislação e, principalmente, dos fatos a respeito de sua atividade, que se enquadra na natureza jurídica de serviço médico hospitalar, pois ela pode ser considerada complementação médico hospitalar, estando abrangida pela expressão "serviços hospitalares", constante do dispositivo legal;

3 - apresentou para a fiscalização o contrato social, cujo objeto é prestação de serviços médicos ambulatoriais e radiologia (serviço médico hospitalar), bem como relatório de atendimento em diversos hospitais e alvará de funcionamento da ANVISA, que descreve sua atividade como "Atividade Médica Ambulatorial com recursos para realização de exames complementares", de modo que cumpre todas as exigências da ANVISA, especialmente a RDC 50/2002;

4 - nenhum ato infralegal pode restringir ou inovar o disposto na lei, de modo que tais atos não têm o condão de legitimar o lançamento;

5 - quanto ao debate acerca da interpretação da expressão "*serviços hospitalares*", o que deve ser analisado é se o serviço prestado tem característica hospitalar, pois o STJ decidiu que é preciso verificar se a atividade está "*diretamente atrelada à saúde humana*";

6 – junta novamente relatório dos serviços médicos prestados em diversos hospitais no ano de 2009 a 2012, o que demonstra claramente a natureza de serviço hospitalar do contribuinte;

7 - o lançamento é **nulo**, pois a fiscalização não segregou a receita das consultas da receita da atividade médico hospitalar, como mostram relatórios de atendimentos em diversos hospitais;

8 - alternativamente, o lançamento deve ser mantido apenas com relação às consultas;

9 - incabíveis a aplicação da taxa Selic, da multa confiscatória e dos juros sobre a multa, conforme argumentos de praxe.

3.A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE. LUCRO PRESUMIDO. NÃO SEGREGAÇÃO ENTRE RECEITA DE CONSULTAS E RECEITA DA ATIVIDADE MÉDICO-HOSPITALAR.

Supostos erros na apuração da exigência, mesmo se confirmados, não estão incluídos entre as situações que ensejam a declaração de nulidade, embora devam ser, sim, objeto de exame de mérito. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CLÍNICA. SOCIEDADE SIMPLES. ALÍQUOTA DA BASE DE CÁLCULO INDEVIDA.

A alíquota da base de cálculo do lucro presumido para a atividade de prestação de serviços é de 32% sobre a receita bruta, exceto para as atividades enumeradas ao final da alínea "a" do inciso III, das Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, desde que a prestadora dos serviços e atenda às normas da Anvisa e seja organizada sob a forma de **sociedade empresária**.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no IRPJ repercute no auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual deduz os argumentos assim resumidos:

- **Insuficiência de provas e ônus da prova:** Sustenta que o lançamento tributário é nulo por desconsiderar todas as declarações fiscais, o contrato social e os documentos apresentados durante a fiscalização, sem produzir qualquer prova em contrário. Argumenta que a fiscalização inverteu ilegalmente o ônus da prova, baseando-se apenas na alegação de "ausência de provas" por parte do contribuinte. Invoca o artigo 142 do Código Tributário Nacional para sustentar que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário mediante comprovação cabal de todos os elementos do fato gerador. Enfatiza que a fiscalização foi extremamente rápida e que validar tal conduta seria aplaudir a arbitrariedade em pleno Estado Democrático de Direito.
- **Natureza jurídica das atividades desenvolvidas:** Defende que a atividade exercida se enquadra perfeitamente no conceito de serviço hospitalar previsto no artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a" da Lei 9.249, de 1995, fazendo jus ao percentual reduzido de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Argumenta que o objeto social contempla prestação de serviços médicos ambulatoriais e radiologia, caracterizando serviço médico hospitalar. Menciona o alvará de funcionamento da Vigilância Sanitária descrevendo "Atividade Médica Ambulatorial com recursos para realização de exames complementares", o cumprimento das exigências da ANVISA conforme RDC 50/2002, o contrato social e relatórios de atendimentos em diversos hospitais. Sustenta que atos infralegais não podem restringir o conceito legal de serviço hospitalar e que a interpretação deve ser objetiva, focando na natureza do serviço prestado e não na estrutura do estabelecimento. Invoca o *leading case* do STJ (REsp 1.116.399-BA, julgado sob o rito dos recursos repetitivos) que definiu como serviços hospitalares aqueles vinculados à promoção da saúde, excluindo-se apenas as simples consultas médicas.

- **Nulidade por ausência de segregação das receitas:** Sustenta que, mesmo que se entendesse pela existência de receitas que não se qualificariam como serviços hospitalares (simples consultas médicas), cabia à fiscalização proceder à segregação dessas receitas no momento da fiscalização e antes da lavratura do auto de infração, não podendo tributar a totalidade da receita bruta pelo percentual de 32%.

Afirma que durante a fiscalização apresentou discriminação da sua receita bruta, segregando as simples consultas dos demais procedimentos médico-hospitalares, conforme planilhas anexadas ao processo. Argumenta que a fiscalização tinha em mãos todos os elementos necessários para realizar a segregação adequada.

- **Limitação dos juros de mora:** Contesta a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios, defendendo que os juros devem ser limitados a 1% ao mês conforme previsto no artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional. Argumenta que essa taxa constitui limite máximo estabelecido em lei, não mero parâmetro orientador, e que a taxa de juros precisa estar quantificada em lei por questão de segurança jurídica.

Sustenta que admitir que os juros sejam equivalentes a taxas do mercado financeiro implica permitir que o valor final da obrigação seja fixado pelo próprio ente tributante, que controla o mercado financeiro, e não pelo Poder Legislativo, configurando demonstração inequívoca de desrespeito ao artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

- **Não incidência de juros sobre a multa:** Argumenta que não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, uma vez que juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, devendo incidir somente sobre a obrigação principal. A multa representa penalidade aplicada ao devedor e não capital do qual o credor foi privado. Invoca o artigo 161 do CTN que estabelece que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora", interpretando que essa disposição se refere apenas ao tributo.

Sustenta que não existe previsão legal para a incidência de juros sobre multa, o que contraria o disposto no artigo 97, inciso V do CTN e o artigo 5º, inciso II da Constituição Federal.

- **Caráter confiscatório da multa aplicada:** Alega que a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade previstos no artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal, bem como o princípio da proibição do confisco estabelecido no artigo 150, inciso IV, do mesmo texto constitucional. Argumenta que o valor da multa é evidentemente

irrazoável e confiscatório, especialmente considerando que o contribuinte não sonou informações solicitadas.

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2009 a 2012, decorrentes da aplicação indevida de percentuais reduzidos de presunção do lucro na sistemática do lucro presumido.

8.Segundo o Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 88/103, a fiscalização constatou que a Recorrente, optante pelo lucro presumido, aplicou os percentuais de 8% e 12% sobre a receita bruta para apuração das respectivas bases de cálculo, sob o fundamento de que prestava serviços hospitalares. Entretanto, concluiu que a contribuinte não atendia os requisitos estabelecidos pelo artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

9.Os principais fundamentos da autuação foram:

- A contribuinte está organizada como sociedade simples, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, quando a legislação exige expressamente que a prestadora de serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária para fazer jus ao percentual reduzido.
- A análise das Guias de Informações à Previdência Social (GFIP) demonstrou que não há auxiliares ou colaboradores registrados, sendo as atividades-fim desempenhadas exclusivamente pelos sócios da empresa. Esta configuração caracteriza o exercício de profissão intelectual de natureza científica sem o elemento de empresa, conforme previsto no artigo 966, parágrafo único, do Código Civil, afastando a caracterização como sociedade empresária.

10.Conseqüentemente, a fiscalização determinou que deveria ter sido aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta, conforme estabelecido para prestação de serviços em geral, resultando na apuração de diferenças de IRPJ e CSLL devidos nos períodos fiscalizados.

11.Pois bem, a questão central consiste na aplicação dos percentuais de presunção do lucro nos anos-calendário de 2009 a 2012. A Recorrente sustenta fazer jus aos percentuais reduzidos de oito por cento para o IRPJ e doze por cento para a CSLL, ao argumento de que presta serviços médicos hospitalares. A fiscalização, por sua vez, aplicou o percentual de trinta e dois por

cento para ambas as exigências, por entender que a Recorrente se enquadra como prestadora de serviços em geral, não se amoldando nas exceções previstas na legislação de regência.

12.A legislação aplicável sofreu modificação relevante durante o período fiscalizado. O artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a" da Lei 9.249, de 1995, em sua redação original, estabelecia que a base de cálculo do imposto em cada mês seria determinada mediante aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, sendo esse percentual elevado para trinta e dois por cento para as atividades de prestação de serviços em geral, com exceção dos serviços hospitalares. A norma, portanto, concedia tratamento tributário diferenciado aos serviços hospitalares sem estabelecer requisitos adicionais além da própria caracterização da natureza hospitalar da atividade desenvolvida.

13.A Lei 11.727, de 2008, alterou substancialmente esse regramento ao dar nova redação ao referido dispositivo. A nova redação ampliou o rol de atividades excepcionadas do percentual de trinta e dois por cento, incluindo expressamente os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. Mais relevante para o caso concreto, a nova redação introduziu dois requisitos cumulativos para fruição do benefício fiscal, estabelecendo que a exceção se aplica desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

14.A interpretação do conceito de serviços hospitalares evoluiu significativamente tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial. Durante longo período, prevaleceu entendimento segundo o qual apenas os estabelecimentos que dispusessem de estrutura completa para internação de pacientes, atendimento ininterrupto durante vinte e quatro horas, disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, além de outros requisitos estruturais, poderiam ser considerados prestadores de serviços hospitalares para fins tributários. Esse entendimento fundamentava-se em critério subjetivo que considerava as características organizacionais e a estrutura física do contribuinte como elementos determinantes para o enquadramento tributário.

15.O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial 1.116.399/BA sob a sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, estabeleceu novo paradigma interpretativo que passou a orientar a matéria. A Corte Cidadã firmou entendimento no sentido de que a expressão serviços hospitalares constante do artigo 15, §1º, inciso III da Lei nº 9.249, de 1995, deve ser interpretada de forma objetiva, ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte. A lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si, adotando critério subjetivo, mas sim a natureza do próprio serviço prestado, qual seja, a assistência à saúde.

16.Mencionada decisão consignou expressamente que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais aplicáveis não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei, a exemplo da necessidade de manter

estrutura que permitisse a internação de pacientes, para a obtenção do benefício fiscal. Concluiu-se que a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249, de 1995, mostrando-se irrelevantes para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares que estabelecessem exigências não previstas na norma legal.

17.Segundo a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça Tema Repetitivo 217, *“Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão ‘serviços hospitalares’, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), devendo ser considerados serviços hospitalares ‘aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde’, de sorte que, ‘em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos’”*.

18.A interpretação objetiva do conceito de serviços hospitalares representa indubitável avanço na hermenêutica tributária, afastando exigências de natureza estrutural que não encontram respaldo na literalidade da norma legal e que acabavam por restringir indevidamente o alcance do benefício fiscal instituído pelo legislador. A adoção do critério objetivo centrado na natureza da atividade desenvolvida permite reconhecer como prestadores de serviços hospitalares os estabelecimentos especializados que, embora não disponham de todos os elementos estruturais típicos de hospitais gerais de grande porte, desenvolvem atividades complexas de assistência à saúde que se vinculam funcionalmente às atividades tipicamente hospitalares.

19.Todavia, a interpretação objetiva consagrada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não dispensa a necessária comprovação de que a atividade efetivamente desenvolvida pelo contribuinte possui natureza hospitalar. O critério objetivo desloca o foco da análise da estrutura física e organizacional para a natureza funcional da atividade prestada, mas não elimina a necessidade de demonstração, mediante elementos probatórios concretos, de que os serviços prestados se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais e são voltados diretamente à promoção da saúde em sentido qualificado, diferenciando-se das simples consultas médicas realizadas em consultórios.

20.A vinculação às atividades desenvolvidas pelos hospitais pressupõe que o contribuinte efetivamente realize procedimentos de complexidade compatível com aqueles tipicamente prestados em ambiente hospitalar. Tais procedimentos caracterizam-se pela necessidade de equipe técnica qualificada para sua operação, de instrumental adequado que atenda aos padrões técnicos estabelecidos pela legislação sanitária e de organização operacional que permita a prestação segura e eficaz dos serviços de saúde. A simples previsão estatutária de determinado objeto social ou a eventual realização esporádica de procedimentos específicos não são suficientes para caracterizar a prestação habitual e sistemática de serviços de natureza hospitalar.

21. *In casu*, o exame dos elementos probatórios constantes dos autos revela a existência de precariedades insuperáveis que impedem o reconhecimento do direito pleiteado pela Recorrente. A primeira e mais fundamental dessas deficiências refere-se à ausência de comprovação adequada de que a Recorrente efetivamente desenvolve atividades de natureza hospitalar, no sentido qualificado consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nesse passo, verifica-se que o contrato social não é esclarecedor, ao estabelecer que o objeto social o “desenvolvimento da atividade médico-hospitalar”. Confira-se (fls. 474):

Cláusula Terceira

A sociedade tem como objeto social o desenvolvimento da atividade médico-hospitalar.

Parágrafo único. A direção, organização, assistência e execução dos serviços médicos são de inteira responsabilidade dos sócios, profissionais devidamente habilitados, os quais terão ampla e total autonomia no desempenho de suas funções técnico-profissionais.



22.A Recorrente alega dedicar-se à prestação de serviços médicos ambulatoriais e de radiologia. Quanto aos serviços médicos ambulatoriais, que correspondem a atendimentos sem internação, procedimentos de baixa ou média complexidade, consultas, exames simples e pequenos procedimentos, com atendimento pontual, com retorno imediato do paciente à sua rotina, claramente não se inserem no conceito de serviços hospitalares, *ex vi* do Parecer CRM-MG nº 168/2018¹, que estampa a seguinte ementa:

EMENTA: Atendimento ambulatorial é aquele que se limita aos serviços exequíveis em consultórios ou ambulatorios que, embora não necessitem de internação, podem eventualmente demandar o apoio de estruturas hospitalares, sem ultrapassar o período de 12 horas.

Procedimentos em regime de internação são aqueles para diagnóstico e/ou tratamento que necessitam do apoio das estruturas hospitalares e por período superior a 12 horas.

23. Já a radiologia é atividade que efetivamente possui natureza hospitalar quando desenvolvida com a estrutura e complexidade adequadas. Os serviços de imagenologia demandam equipamentos de alta tecnologia e custo elevado, instalações físicas que atendam a rigorosos padrões técnicos estabelecidos pela legislação sanitária, equipe técnica especializada e habilitada para operação dos equipamentos e para interpretação dos exames, além de sistemática de controle de qualidade e de proteção radiológica compatível com as normas vigentes. A prestação de tais serviços configura, indubitavelmente, atividade de apoio diagnóstico vinculada às atividades desenvolvidas pelos hospitais e voltada diretamente à promoção da saúde.

24. Contudo, não consta dos autos qualquer elemento probatório que demonstre a existência dos equipamentos necessários à prestação de serviços de radiologia nas dependências da Recorrente. Não foram apresentadas notas fiscais de aquisição de equipamentos radiológicos, contratos de locação ou leasing de tais equipamentos, registros ou autorizações específicas junto

¹ Parecer CRM-MG nº 168/2018 – Processo-Consulta nº 198/2018, Parecerista: Cons. Itagiba de Castro Filho. Aprovado em Sessão Plenária do dia 6 de dezembro de 2018. Disponível em https://sistemas.cfm.org.br/normas/arquivos/pareceres/MG/2018/168_2018.pdf

à autoridade sanitária para operação de equipamentos geradores de radiação ionizante, certificados de habilitação de técnicos em radiologia, laudos de levantamento radiométrico das instalações ou qualquer outro documento que comprovasse a existência e operação regular de serviços de imagenologia.

25.A ausência de comprovação da existência dos equipamentos necessários à prestação dos serviços alegadamente desenvolvidos constitui lacuna probatória inexpugnável. Tratando-se de equipamentos de alta complexidade tecnológica e custo elevado, cuja aquisição e operação demandam investimentos significativos e geram rastro documental necessário e inequívoco, a ausência de qualquer documentação comprobatória de sua existência conduz à conclusão de que tais equipamentos não integram a estrutura operacional da Recorrente. Não se pode presumir a existência de equipamentos sofisticados e de alto valor sem qualquer respaldo documental.

26.Os documentos denominados relatórios de atendimento, apresentados pela Recorrente às fls. 261/404 como prova da natureza hospitalar de suas atividades, revelam-se insuficientes para tal comprovação e, quando adequadamente interpretados, conduzem a conclusão diversa daquela pretendida pela defesa. A leitura desses documentos evidencia que a Recorrente presta serviços médicos em estabelecimentos hospitalares de terceiros, particularmente junto à Santa Casa de Misericórdia da cidade de Leme. Essa constatação demonstra que os profissionais médicos sócios da Recorrente efetivamente prestam serviços em ambiente hospitalar, mas não comprova que a própria Recorrente constitui estabelecimento de saúde que desenvolve atividades de natureza hospitalar em suas próprias instalações.

27.A distinção entre a prestação de serviços médicos por profissionais em estabelecimentos hospitalares de terceiros e a prestação de serviços hospitalares por estabelecimento de saúde estruturado para tal finalidade possui relevância jurídica determinante para o enquadramento tributário. No primeiro caso, os profissionais médicos utilizam a estrutura, os equipamentos e as instalações de estabelecimento hospitalar de terceiro, atuando como prestadores de serviços médicos especializados dentro de ambiente hospitalar mantido por outrem. No segundo caso, o próprio estabelecimento dispõe de estrutura, equipamentos, instalações e organização operacional que lhe permitem desenvolver atividades de natureza hospitalar de forma autônoma, ainda que eventualmente especializadas em determinada área da medicina.

28.A Recorrente sustenta que a interpretação do conceito de serviços hospitalares consagrada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça afastaria a necessidade de comprovação de requisitos estruturais para o enquadramento tributário pretendido. Esse argumento, embora aparentemente alinhado com a orientação jurisprudencial vigente, parte de premissa equivocada quanto ao alcance e significado da interpretação objetiva estabelecida no Tema Repetitivo 217. A Corte Superior efetivamente afastou a exigência de requisitos estruturais específicos que não encontram respaldo na literalidade da norma legal, tais como a necessidade de atendimento ininterrupto durante vinte e quatro horas ou de disponibilidade de leitos para

internação de longa duração. Entretanto, não dispensou a necessidade de comprovação de que a atividade efetivamente desenvolvida possui natureza hospitalar e vincula-se funcionalmente às atividades tipicamente desenvolvidas pelos hospitais.

29.A interpretação objetiva desloca a averiguação das características organizacionais formais do estabelecimento para a natureza material da atividade efetivamente desenvolvida, mas não elimina a necessidade de comprovação dessa atividade mediante elementos probatórios concretos. Para que determinado estabelecimento possa ser considerado prestador de serviços hospitalares sob o critério objetivo consagrado pela jurisprudência, é indispensável que demonstre desenvolver, de forma habitual e sistemática, atividades de assistência à saúde que se caracterizem pela complexidade, pela necessidade de estrutura especializada e pela vinculação funcional às atividades tipicamente hospitalares, diferenciando-se das simples consultas médicas realizadas em consultórios.

30.A segunda deficiência probatória identificada nos autos refere-se ao descumprimento do requisito legal de atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. A Lei 11.727, de 2008, ao dar nova redação ao artigo 15, § 1º inciso III, alínea "a" da Lei 9.249, de 1995, estabeleceu expressamente que a exceção ao percentual de trinta e dois por cento aplica-se aos serviços hospitalares e congêneres desde que a prestadora destes serviços atenda às normas da ANVISA. No caso em questão, verifica-se às fls. 409 a concessão de "licença de funcionamento" pela "Vigilância Sanitária Municipal de Leme".

31.Como se sabe, o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária é organizado de forma descentralizada, com competências distribuídas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) é a entidade federal responsável por estabelecer normas e coordenar o sistema, mas a execução das ações de vigilância sanitária é realizada prioritariamente pelos órgãos estaduais e municipais.

32.A Lei nº 8.080, de 1990, que dispõe sobre o Sistema Único de Saúde, estabelece em seu artigo 18, inciso IV, alínea "b", que compete à direção municipal do SUS executar serviços de vigilância sanitária. A Lei 9.782, de 1999, que criou a ANVISA, estabelece que compete à Agência coordenar o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, mas não retira a competência executiva dos estados e municípios.

33.As Resoluções da Diretoria Colegiada da ANVISA, como a RDC 50/2002 mencionada no caso, estabelecem normas técnicas de observância obrigatória em todo o território nacional. Essas normas devem ser aplicadas e fiscalizadas pelos órgãos de vigilância sanitária em todos os níveis federativos. Quando um órgão municipal de vigilância sanitária expede alvará de funcionamento para estabelecimento de saúde, está atestando que o estabelecimento atende às normas técnicas vigentes, incluindo aquelas estabelecidas pela ANVISA.

34.Todavia, como se observa no referido documento, a licença foi emitida especificamente para a atividade econômica-CNAE 8830-5/01, consistente em "Atividade médica

ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos”. Vale dizer, não há autorização da ANVISA para a prestação de serviços de radiologia, como alega a Recorrente.

35.O atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária não constitui mera formalidade burocrática desprovida de conteúdo material relevante. As normas sanitárias estabelecem requisitos técnicos rigorosos para funcionamento de estabelecimentos de saúde, abrangendo aspectos relacionados às instalações físicas, aos equipamentos, aos recursos humanos, aos processos operacionais, ao controle de qualidade e à segurança dos pacientes e profissionais. O cumprimento dessas normas é comprovado mediante expedição de alvará de funcionamento pela autoridade sanitária competente, documento que atesta a conformidade do estabelecimento com os padrões técnicos exigidos pela legislação sanitária e especifica as atividades autorizadas a serem desenvolvidas.

36.A ausência de comprovação do atendimento às normas da ANVISA assume gravidade ainda maior quando se considera que esse requisito legal foi introduzido pelo legislador precisamente para assegurar que o benefício fiscal dos percentuais reduzidos de presunção do lucro fosse concedido apenas aos estabelecimentos que efetivamente reunissem as condições técnicas e operacionais necessárias para prestação de serviços de saúde de qualidade e segurança adequadas. O requisito não possui natureza meramente formal, mas sim substancial, visando assegurar que o tratamento tributário diferenciado seja concedido aos estabelecimentos que efetivamente desenvolvam atividades de complexidade e padrão técnico compatíveis com a natureza hospitalar dos serviços prestados.

37.A terceira deficiência identificada refere-se à forma de organização societária adotada pela Recorrente. Como visto, a legislação estabelece como requisito expresso para fruição do benefício fiscal que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária. Essa exigência não constitui mero formalismo desprovido de conteúdo, mas reflete opção do legislador no sentido de condicionar o tratamento tributário diferenciado à adoção de forma organizacional específica que pressupõe determinado grau de complexidade e estruturação da atividade empresarial desenvolvida.

38.O Código Civil estabelece distinção clara e precisa entre sociedade empresária e sociedade simples. O artigo 966 considera empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, estabelecendo em seu parágrafo único que “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”. O artigo 982 do mesmo diploma legal estabelece que se considera empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro, e simples as demais.

39.A diferença essencial entre sociedade empresária e sociedade simples reside na forma de organização da atividade econômica. Na sociedade empresária, a organização dos fatores de produção assume papel preponderante, caracterizando-se pela existência de estrutura

empresarial complexa que envolve capital, trabalho, tecnologia e organização administrativa voltados para a produção ou circulação de bens ou serviços de forma profissional e sistemática. O reconhecimento dos clientes volta-se primordialmente para a instituição e não para os profissionais individualmente considerados, sendo a qualidade dos serviços associada à estrutura e organização do estabelecimento.

40. Na sociedade simples, ao contrário, prevalece a atividade pessoal dos sócios profissionais, sendo a estrutura organizacional meramente acessória e secundária em relação à qualificação individual dos profissionais que prestam diretamente os serviços. O reconhecimento dos clientes dirige-se fundamentalmente à qualificação técnica e à reputação profissional dos sócios, sendo a estrutura organizacional reduzida ao mínimo necessário para viabilizar o exercício da atividade profissional de natureza intelectual.

41. No contexto dos autos, a documentação evidencia de forma inequívoca que a Recorrente é uma sociedade simples e não sociedade empresária. O contrato social estabelece expressamente que a sociedade foi constituída como sociedade simples pura, regida pelas cláusulas contratuais e pelos artigos 997 a 1.038 do Código Civil (fls. 217). Essa opção dos sócios no momento da constituição da pessoa jurídica possui efeitos jurídicos determinantes, não podendo ser modificada por mera decisão administrativa ou por interpretação extensiva da legislação tributária.

42. A natureza jurídica da Recorrente como sociedade simples é confirmada pelo registro de seus atos societários no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e não no Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais. O artigo 1.150 do Código Civil estabelece que o “O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas”. O registro no órgão competente não constitui mera formalidade, mas elemento definidor da natureza jurídica da sociedade, sendo consequência necessária da opção societária realizada pelos sócios quando da constituição da pessoa jurídica.

43. A caracterização da Recorrente como sociedade simples é corroborada pelos elementos fáticos demonstrados nos autos. O documento denominado Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP evidencia que a Recorrente não possui empregados (fls. 235/237). Todos os relacionados à empresa são classificados na Classificação Brasileira de Ocupações como diretores gerais, enquadrando-se na categoria de contribuinte individual diretor não empregado. Essa constatação revela que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se caracteriza pela organização empresarial dos fatores de produção, mas sim pela prestação pessoal de serviços pelos sócios profissionais, sendo a estrutura organizacional reduzida ao mínimo necessário para viabilizar o exercício da atividade profissional.

44. A ausência de empregados assume relevância determinante para a caracterização da natureza societária. A sociedade empresária que desenvolve atividades de natureza hospitalar necessariamente demanda equipe de profissionais técnicos e administrativos

que viabilizem a operação dos equipamentos, o atendimento aos pacientes, a gestão administrativa, a manutenção das instalações e o cumprimento das obrigações regulatórias. A prestação de serviços de saúde de complexidade hospitalar não pode ser realizada exclusivamente pelos sócios profissionais sem o concurso de equipe qualificada que viabilize a operação do estabelecimento.

45.A Recorrente argumenta que a interpretação objetiva do conceito de serviços hospitalares afastaria a relevância da forma de organização societária para o enquadramento tributário pretendido. Esse argumento não prospera porque confunde dois aspectos distintos da questão jurídica submetida a julgamento. A interpretação objetiva consagrada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça refere-se ao conceito de serviços hospitalares e estabelece que esse conceito deve ser interpretado considerando a natureza da atividade desenvolvida e não a estrutura formal do estabelecimento. Porém, a exigência de organização sob forma de sociedade empresária não integra o conceito de serviços hospitalares, mas constitui requisito legal autônomo e cumulativo estabelecido expressamente pelo artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a" da Lei 9.249, de 1995.

46.A transformação de sociedade simples em sociedade empresária demanda procedimento formal específico que envolve alteração contratual, registro no órgão competente e cumprimento de todas as formalidades legais aplicáveis. Não se trata de mera questão de enquadramento fiscal ou de interpretação jurídica, mas de modificação estrutural da pessoa jurídica que depende de manifestação de vontade dos sócios e de atos registrares perante os órgãos competentes. A administração tributária não possui competência para determinar ou reconhecer ficta ou automaticamente a transformação da natureza societária do contribuinte, devendo limitar-se à verificação objetiva da forma de organização efetivamente adotada conforme os registros públicos competentes.

47.A Recorrente sustenta que apresentou durante o procedimento fiscal todas as obrigações acessórias, esclarecimentos e documentos comprobatórios de suas atividades, argumentando que a fiscalização teria desconsiderado essas informações sem produzir qualquer prova em contrário, configurando inversão ilegal do ônus da prova e violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. Esse argumento não merece acolhida porque parte de premissa equivocada quanto à distribuição do ônus probatório no procedimento fiscal e no processo administrativo tributário.

48.O artigo 142 do Código Tributário Nacional efetivamente estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Esse dispositivo legal estabelece as atribuições e responsabilidades da autoridade administrativa no procedimento de lançamento tributário, não se confundindo com regra de distribuição do ônus da prova no sentido processual.

49.A fiscalização fundamentou suas conclusões em elementos probatórios objetivos constantes dos autos. A documentação societária da Recorrente, especificamente seu contrato social, comprova que a sociedade foi constituída como sociedade simples pura e encontra-se registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, e não no Registro Público de Empresas Mercantis. O documento denominado Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP evidencia que a Recorrente não possui empregados, constatando-se que todos os relacionados à empresa se classificam como diretores gerais na categoria de contribuinte individual diretor não empregado, o que demonstra a ausência de estrutura organizacional típica de sociedade empresária que desenvolve atividades de natureza hospitalar.

50.Esses elementos probatórios, extraídos de documentos oficiais de natureza declaratória prestados pela própria contribuinte aos órgãos competentes, fornecem fundamento objetivo e concreto para as conclusões alcançadas pela fiscalização, não se baseando em meras presunções ou ilações, mas em dados objetivos que permitem verificar a forma de organização da atividade desenvolvida pela Recorrente e a ausência de comprovação dos requisitos legais necessários para fruição do benefício fiscal pleiteado.

51.A fiscalização, portanto, cumpriu adequadamente seu dever legal de verificar a ocorrência do fato gerador e de fundamentar o lançamento tributário em elementos probatórios concretos. Não se pode falar em inversão do ônus da prova quando a autoridade administrativa baseia suas conclusões em documentos oficiais, em declarações prestadas pelo próprio contribuinte e em registros públicos de natureza cadastral. O que a Recorrente contesta, na essência, não é propriamente a existência de elementos probatórios que fundamentem o lançamento, mas sim a interpretação jurídica dada pela fiscalização aos fatos demonstrados objetivamente, argumentando que esses fatos não impediriam o enquadramento como prestadora de serviços hospitalares sob a ótica da interpretação objetiva consagrada pela jurisprudência.

52.No entanto, a discordância quanto à interpretação jurídica aplicável aos fatos demonstrados objetivamente não caracteriza vício no procedimento fiscal ou inversão do ônus da prova. O ponto central não reside na existência ou inexistência de elementos probatórios, mas sim na interpretação dos requisitos legais para enquadramento tributário e na suficiência dos elementos probatórios apresentados pela Recorrente para demonstrar o cumprimento de todos os requisitos legais cumulativos estabelecidos pela legislação aplicável. Sob esse aspecto, conforme já demonstrado, a documentação constante dos autos revela-se insuficiente para comprovar que a Recorrente desenvolve atividades de natureza hospitalar à mingua de possuir a estrutura operacional necessária, que atende às normas da ANVISA e que está organizada sob forma de sociedade empresária.

53.A argumentação no sentido de que a fiscalização deveria ter realizado diligências adicionais para segregar as receitas provenientes de simples consultas médicas das receitas decorrentes de atividades de natureza hospitalar não encontra respaldo na situação fática demonstrada nos autos. A segregação de receitas pressupõe a existência concomitante de

atividades de natureza diversa desenvolvidas pelo mesmo contribuinte, sendo necessária para assegurar que o tratamento tributário diferenciado seja aplicado apenas à parcela da receita efetivamente decorrente da atividade beneficiada pela norma legal. No caso concreto, não há elementos que demonstrem a existência de atividades de natureza hospitalar desenvolvidas pela Recorrente que justificassem a segregação de receitas.

54. Em verdade, os documentos constantes dos autos evidenciam que a Recorrente desenvolve atividade de prestação de serviços médicos por profissionais especializados, podendo eventualmente prestar tais serviços em ambiente hospitalar de terceiros, mas não demonstram que o próprio estabelecimento da Recorrente desenvolva atividades de natureza hospitalar que demandem estrutura, equipamentos e organização operacional específicos. A ausência de empregados, a falta de comprovação da existência de equipamentos especializados, a inexistência de alvará sanitário específico para a atividade alegada (radiologia) e a natureza jurídica de sociedade simples convergem para demonstrar que a atividade desenvolvida se caracteriza pela prestação pessoal de serviços médicos pelos sócios profissionais, não se configurando a prestação de serviços hospitalares no sentido qualificado exigido pela legislação e pela jurisprudência.

55. Portanto, conclui-se que a Recorrente não faz jus aos percentuais reduzidos de oito por cento para o IRPJ e doze por cento para a CSLL, devendo ser aplicado o percentual de trinta e dois por cento sobre a totalidade da receita bruta auferida nos anos-calendário de 2009 a 2012.

DOS JUROS DE MORA E DA MULTA

56. A Recorrente questiona a utilização da taxa SELIC para juros moratórios, defendendo o limite de 1% ao mês previsto no CTN; alega que a multa aplicada tem caráter confiscatório, violando princípios constitucionais; e argumenta pela não incidência de juros sobre a multa por ausência de previsão legal.

57. Em relação às alegadas inconstitucionalidades, cumpre relembrar o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, conforme, aliás, estabelecido na Súmula CARF nº 2² e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023³.

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

³ RICARF, artigo 98: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”*

58. Outrossim, a incidência de juros de mora sobre quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4, *verbis*:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

59. Também a liceidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício já se encontra superada com edição da Súmula CARF nº 108, a saber:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

60. Por consequência, nada a prover nos pontos combatidos.

CONCLUSÃO

61. Ante todo o exposto, nego provimento ao Recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca