



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10920.724104/2014-99
ACÓRDÃO	1003-004.593 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO MEDICO DIAGNOSTICOS POR IMAGEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

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

A formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza de sociedade empresária, quando os elementos constantes dos autos demonstram que a contribuinte exerce atividade econômica organizada, conforme requisito legal do Art. 15, §1º, III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/95.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, dar provimento.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 802/832) contra Acórdão de Impugnação nº 108-001.735, de 8 de setembro de 2020 (fls.782/793), por meio do qual aquele Colegiado negou provimento à Impugnação da ora Recorrente, mantendo o lançamento do crédito tributário.

Assim restou assentada a decisão ora recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE SIMPLES. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE 32%. APLICABILIDADE.

O art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/1995 com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008 é claro ao vincular a aplicação do percentual de presunção diferenciado ao cumprimento das normas da Anvisa e a exigência de que o sujeito passivo adote de fato e de direito a estrutura de sociedade empresária. Assim, às sociedades simples aplica-se o percentual de presunção de 32%, ainda que prestem serviços de natureza hospitalar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE SIMPLES. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE 32%. APLICABILIDADE.

O art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/1995 com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008 é claro ao vincular a aplicação do percentual de presunção diferenciado ao cumprimento das normas da Anvisa e a exigência de que o sujeito passivo adote de fato e de direito a estrutura de sociedade empresária. Assim, às sociedades simples aplica-se o percentual de presunção de 32%, ainda que prestem serviços de natureza hospitalar.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir o caso, adoto o relatório da DRJ:

RELATÓRIO

1 Da autuação

A autuação envolve os tributos de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário 2010 e 2011, no montante total de R\$ 1.019.149,09 – abrangendo principal, juros e multa.

A fiscalização entendeu que o sujeito passivo se utilizou indevidamente do percentual de presunção de lucro de 8% (IRPJ), quando o correto seria a aplicação do percentual de 32% (IRPJ) – regra geral para a prestação de serviços.

O TVF explica que o sujeito passivo obteve decisão judicial favorável transitada em julgado, assegurando o enquadramento dos serviços de “diagnóstico por imagem” no conceito de “serviços hospitalares”. Contudo, posteriormente à decisão, o art. 15 da Lei nº 9.249/1995 foi alterado, passando a prever (sem grifos no original):

Art. 15, § 1º, da Lei nº 9.249/1995. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Por esse motivo, a autoridade fiscal considerou que, a partir de 01/01/2009, com a vigência da nova redação do dispositivo acima transcrito, a pessoa jurídica que presta serviços hospitalares, para fazer jus ao percentual de 8%, deve adotar a forma de sociedade empresária, além de atender às normas editadas pela ANVISA.

Entretanto, no caso concreto, o sujeito passivo estava constituído sob a forma de sociedade simples – conforme estabelecido na 14ª alteração contratual, datada de 15/10/2009 e vigente nos anos-calendário 2010 e 2011.

Resume, então, as justificativas da autuação do seguinte modo: (1) a decisão judicial em benefício do sujeito passivo foi proferida antes da alteração do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/1995, de forma que sua eficácia não se estende sobre fatos geradores ocorridos sob a vigência da nova redação; e (2) o sujeito passivo não satisfaz as novas exigências para a utilização do percentual de presunção de 8%, devendo aplicar o percentual geral de 32%.

O lançamento abrangiu ainda multa de ofício no percentual de 75% (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996).

(...)

2.3 DO MÉRITO

O primeiro argumento invocado pelo sujeito passivo consiste na afirmativa de que a intenção do legislador foi considerar os custos de cada atividade ao definir o percentual de presunção do lucro. A estrutura do sujeito passivo – sociedade simples ou empresária – não altera sua capacidade contributiva e, portanto, não justificaria a majoração dos tributos.

Aduz ainda que a natureza empresarial é definida pela atividade, de modo que é esta (a atividade) o elemento a ser considerado na definição do percentual de presunção do lucro aplicável.

Na mesma linha, afirma que o fato de os atos constitutivos da pessoa jurídica estarem registrados na Junta Comercial ou no Cartório de Registro Civil é indiferente em relação à capacidade contributiva do sujeito passivo.

Defende ainda que a norma não exige que a sociedade seja “organizada” sob a forma de sociedade empresária.

Alega ainda que, no âmbito do Direito Tributário, a substância deve prevalecer sobre a forma. Dessa forma, caso uma sociedade possua a natureza de sociedade simples, sem organização empresarial, mas esteja registrada na Junta Comercial, a Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá desconsiderar o aspecto forma do registro, fazendo prevalecer a substância sobre a forma. De igual modo, o contribuinte estruturado sob a forma de sociedade simples pode comprar que desenvolve atividade empresária, tendo sido equivocadamente registrado no cartório de registro civil.

Afirma ainda que a Lei nº 9.249/1995, ao referir-se ao conceito de “sociedade empresária” teria utilizado a palavra em sentido amplo e que o elemento principal do dispositivo é a exigência de que a sociedade seja organizada.

O art. 110 do CTN é citado mais de uma vez ao longo da impugnação, de modo a lembrar que:

Art. 110 do CTN. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

atividade empresarial, apesar de estruturado sob a forma de sociedade simples.

Nesse sentido, ressalta que os serviços prestados são realizados em estrutura médica de grande porte. Cita ainda que, em razão de seu tamanho, foi autuado pelo município de Joinville. O Fisco municipal teria constatado a natureza empresarial da atividade desenvolvida pela contribuinte.

Aduz ainda que o montante de suas despesas indicaria a existência de uma estrutura empresarial.

Argumenta também que o STJ, em julgado anterior à nova redação do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/1995, teria afirmado que a finalidade da lei seria atingir o objetivo extrafiscal de reduzir a tributação de serviços essenciais à população.

Como último argumento, aponta que a decisão que havia reconhecido o enquadramento dos serviços de “diagnóstico por imagem” no conceito de “serviços hospitalares”, tratou o sujeito passivo como empresa.

Ao final, pede o reconhecimento da procedência da impugnação e o afastamento da autuação.

Sobreveio a decisão, que assim pode ser resumida:

- a) *“O sujeito passivo presta serviços de diagnóstico por imagem. Tais serviços enquadram-se no conceito de “atividade intelectual”, o que, de plano, o enquadraria como uma sociedade simples. E, de fato, conforme indica o TVF, sua estrutura é de sociedade simples, tendo sido registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas”.*
- b) *“...para enquadrar-se como sociedade empresária, o sujeito passivo deveria comprovar a existência da ressalva prevista ao final do parágrafo único do art. 966, referente ao fato de o exercício da atividade intelectual configurar elemento de empresa. Ressalte-se que, por tratar-se de exceção, o ônus argumentativo desta comprovação é do contribuinte”.*
- c) *“no âmbito do Poder Executivo federal, o entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil é no sentido de que o sujeito passivo, para fazer jus ao percentual de presunção de 8% deve estruturar-se de fato e de direito como sociedade empresária. A Cosit possui entendimento consolidado nesse sentido:*

16. Nesse ponto, esclareça-se que, para utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, quanto à constituição, a pessoa jurídica não deve estar organizada como sociedade simples, e sim ser constituída como sociedade empresária, com seu registro na Junta Comercial. Em suma, a pessoa jurídica precisa ter, de direito e de fato, um caráter empresarial. No presente caso, consta do contrato social que a consulente constitui uma sociedade simples limitada, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, conforme o art. 982 do Código Civil, já transcrito. Portanto, no que tange à sua constituição, pode-se afirmar que a consulente não atende aos requisitos necessários para a utilização dos referidos percentuais.

Esse posicionamento foi definido na Solução de Consulta Cosit nº 162/2014, que possui efeitos vinculantes por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Logo, a matéria não comporta mais discussão no âmbito administrativo”.

- d) *“A tributação dos serviços hospitalares pelo percentual de presunção de 8% é uma exceção – em regra, à prestação de serviços aplica-se o percentual de 32%. Por configurar uma exceção em benefício do contribuinte, deve ele se enquadrar em todos os requisitos exigidos pela lei para fazer jus à tributação mais branda. O Direito Tributário rege-se pelo princípio da legalidade estrita, de forma que não se pode cobrar tributo com base em analogias (art. 108, § 1º, do CTN) ou dispensar sua cobrança com fundamento na equidade (art. 108, § 2º, do CTN)”.*
- e) *“...o sujeito passivo apenas poderia ser considerado sociedade empresária se comprovasse que sua atividade constitui elemento de empresa. É o que se tenta fazer ao longo da impugnação por meio da apresentação de fatos que comprovariam a existência de uma estrutura empresarial”... “Não se pode negar a existência de elementos indicativos de que o sujeito passivo de fato exerce atividade empresarial”... “seria possível concluir que o sujeito passivo vinha funcionando irregularmente como sociedade empresária, tendo violado o disposto no art. 967 do Código Civil e atraindo para si e para seus sócios a responsabilidade solidária e ilimitada prevista no art. 990 do mesmo diploma”... “Ocorre que o princípio da boa-fé objetiva impede que se reconheça um benefício a uma pessoa decorrente de uma irregularidade por ela mesma praticada. No caso concreto, temos que o sujeito passivo se auto enquadrava como sociedade simples para fins de tributação de ISS – o que resultou em uma autuação do Fisco municipal – e, ao mesmo tempo, tributava sua renda como se fosse sociedade empresária”.*

Ao final, concluiu:

6 Conclusão

Ao longo deste voto procurei demonstrar que:

1. O sujeito passivo situa-se em uma zona cinzenta entre as sociedades empresariais e simples e que a doutrina especializada defende que, nessas hipóteses, deve-se privilegiar a escolha dos organizadores da pessoa jurídica que, no caso, foi pela adoção da forma de sociedade simples. Além disso, o entendimento consolidado da Administração Tributária federal é no sentido de que a sociedade deve estruturar-se de fato e de direito como sociedade empresária;
2. As normas tributárias incidentes na situação descrita nos autos são claras e determinam que o percentual de 8% somente é aplicável às sociedades empresárias; e
3. O princípio da legalidade estrita que rege o Direito Tributário e o princípio da boa-fé objetiva, não permitem a extensão do percentual de presunção de 8% aos casos não previstos expressamente em lei.

Irresignada, a Recorrente interpôs sua peça recursal repisando basicamente os argumentos da Impugnação, reforçando que a Lei nº 9.249/1995, na forma modificada pela Lei nº

11.727/2008, exige apenas a organização sob a forma empresária, mas não a formalização mediante registro das empresas mercantis, colacionando renomada doutrina.

Quanto ao argumento do pagamento do ISS na condição de sociedade simples, a recorrente colaciona parte do auto de infração do município de Joinville, coincidente com o período fiscalizado (2007 a 201), (fls. 588/627), exatamente questionando a forma empresária da Recorrente, transcrevendo uma decisão do TJ de Santa Catarina de onde se destaca:

4.4 - Elemento empresarial segundo o Tribunal de Justiça/SC

Cumpra esclarecer que a jurisprudência assentada no Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJ/SC) afirma, contundentemente, que as sociedades de profissionais que possuam, nas suas estruturas, elementos empresariais não fazem jus ao tratamento do ISSQN quanto ao recolhimento sob a forma fixa. A simples previsão estatutária de distribuição comum de resultados econômicos, bem como, a previsão de pagamento de "pró-labore", caracteriza elemento de empresa e, portanto, impede que a sociedade usufrua o benefício fiscal almejado:

Colaciona também decisão do STJ – AgRg no REsp 898.198/Ba, igualando as empresas simples limitadas às sociedades empresárias:

SOCIEDADE LIMITADA. FINALIDADE EMPRESARIAL. NÃO-INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68.

1. A decisão agravada foi baseada na jurisprudência pacífica desta Corte, no sentido de que para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: AgRg no REsp 1031511/ES, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2008; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

2. Agravo regimental não provido. (Grifamos). (AgRg no REsp 898.198/Ba, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 16/09/2009).

Evoca também uma interpretação teleológica retirada da decisão do STJ quando do Resp 1116399/BA (julgado em 28/10/2009), que afirmo que:

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resuma à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. 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.**

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, **possua custos diferenciados do simples**

atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

Ao fim, requer:

Diante das razões acima elencadas, a Recorrente requer seja modificada a decisão recorrida para que sejam julgados totalmente improcedentes e anulados os autos de infração aqui em discussão.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 14/09/2020, mediante acesso ao teor dos documentos disponibilizados em sua caixa postal eletrônica (Portal e-CAC) (fls. 798). Protocolizou sua peça recursal em 02/10/2020 (fls.801). Portanto, tempestivamente. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

MÉRITO

A questão que ora se coloca para análise restringe-se tão somente ao fato de a empresa ser ou não empresária, porquanto seus atos constitutivos encontram-se arquivados no Registro Civil das Pessoas Jurídicas – RCPJ ao invés de uma Junta Comercial Estadual (Registro Público de Empresas Mercantis). Não há outras digressões sobre o atendimento aos demais requisitos à guisa das normas da ANVISA.

Afirma-se isso porque a DRJ não se insurge quanto ao fato de, efetivamente, a Recorrente possuir os elementos de empresa, destacando do voto:

“Ademais, em regra, o registro não tem eficácia constitutiva – ou seja, não é o registro que torna uma sociedade empresária, exceto nos casos do art. 984 do Código Civil. Desse modo, seria possível concluir que o sujeito passivo vinha funcionando irregularmente como sociedade empresária, tendo violado o disposto no art. 967 do Código Civil e atraindo para si e para seus sócios a responsabilidade solidária e ilimitada prevista no art. 990 do mesmo diploma”.

A questão, assim, encontra-se no requisito de registro da sociedade, e considerando o fato de ter se “auto enquadrado” como sociedade simples inclusive para fins de tributação de ISS, não poderia dizer-se sociedade empresária para apuração dos tributos federais, “*de acordo com as conveniências do momento*”.

Pois bem. Diferente da DRJ este Conselheiro já se manifestou pelo entendimento que para fins de aplicação da alínea “a” do inciso III, do art. 15, da Lei 9.249/1995, basta a organização sob a forma de sociedade empresária, não havendo a necessidade de os seus atos estarem arquivados em Junta Comercial, não havendo, no caso concreto a necessidade de se

perquirir tal organização, em razão da própria assertiva da DRJ que concorda com a sua existência dos indícios, podendo concluir que seu funcionamento estaria sendo irregular, enquanto exigência do registro na Junta Comercial.

Reproduzo abaixo as razões de decidir que proferi no pAF nº 10580-722403/2013-14, que igualmente aplico ao presente feito:

Com efeito, a questão encontra-se limitada à necessidade ou não do registro da sociedade perante a Junta Comercial, para que seja considerada empresária, único critério que foi considerado como não atendido, para os fins da aplicação dos percentuais de que trata a alínea “a”, do inciso III, do art. 15, da Lei nº 9.249/1995:

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.

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Pois bem.

Entendo que assiste razão ao Recorrente. Explico:

De fato, a definição de sociedade empresária ou simples é matéria tormentosa no âmbito do Direito Societário, dado os termos abertos utilizados pelo Código Civil (art. 966, § único, e art. 982, da Lei nº 10.406/2002). Vejamos:

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

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística,

ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

(...)

Art. 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.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

Não existe resposta absoluta para o que seria a “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços”. Exatamente por conta dos conceitos abertos introduzidos pelo Código Civil, não raro encontrarmos atividades eminentemente empresariais, que encontram-se registradas no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas (RCPJ¹), ao invés de uma Junta Comercial². Tomemos, por exemplo, a atividade do antigo Agente Autônomo de Investimento (atualmente Assessor de Investimentos). Mesmo que organizada como empresária, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) determinava que a sociedade fosse constituída na forma simples, com registro no RCPJ. Vejamos o teor da Instrução CVM nº 497/2011³:

Art. 8º A entidade credenciadora deve conceder o credenciamento às pessoas jurídicas constituídas nos termos do art. 2º que:

I – tenham sede no país;

II – sejam constituídas como sociedades simples, adotando qualquer das formas permitidas para tal, na forma da legislação em vigor; e

III – tenham, como objeto social exclusivo, o exercício da atividade de agente autônomo de investimento, sendo vedada a participação em outras sociedades. (grifamos)

(...)

Há como se admitir que a então sociedades de agentes autônomos da XP seria simples? Por certo, a explicação para uma norma da CVM sobrepor o que poderia ser uma obrigação estabelecida no Código Civil é exatamente o tormentoso enfrentamento de termos “abertos”, na definição do que seria atividade economicamente organizada.

Assim é coube à doutrina e à jurisprudência a construção da extensão do conceito. No âmbito da Jurisprudência, por exemplo,

¹ Órgão onde devem ser registradas as empresas simples.

² Órgão onde devem ser registradas as sociedades empresárias.

³ Essa Instrução foi revogada, vigorando atualmente a Resolução CVM nº 178 de 2023, cuja exigência do registro como simples não mais persiste.

como bem destacou Andresa Sena⁴, quando do julgamento do Resp nº 2.159.844/SP, de 16/12/2025, ao tratar das pessoas que estariam abarcadas pela lei nº 11.101/2005 (Recuperação Judicial e Falência), por via transversa, aquele tribunal definiu o que seria atividade empresária. Vejamos:

A controvérsia dizia respeito à interpretação do artigo 1º da Lei 11.101/2005, que delimita o âmbito de incidência da norma ao empresário e à sociedade empresária. Embora o artigo 2º apresente rol de entidades excluídas da lei, o fato de não mencionar expressamente fundações ou associações sem fins lucrativos não autoriza a ampliação interpretativa pretendida, uma vez que o regime empresarial decorre não apenas da forma jurídica, mas da própria teoria da empresa adotada no ordenamento brasileiro. Como enfatizado no acórdão, associações não se enquadram nesse modelo, pois não visam ao lucro nem distribuem resultados, requisitos essenciais para caracterizar a atividade empresária.

A 3ª Turma já havia fixado entendimento semelhante. Como ambas as Turmas de Direito Privado convergem na matéria, a discussão tende a se encerrar no âmbito do STJ, pois não há divergência capaz de justificar remessa à 2ª Seção.

(...)

Parecer do MPF

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do recurso, invocando precedentes pontuais que teriam admitido a recuperação judicial de associações “empresarializadas”. Contudo, o próprio parecer reconheceu que tais hipóteses são excepcionais e que a regra geral da lei é restritiva, posição que foi integralmente acolhida pelo ministro relator.

(...)

Para o relator, a atividade econômica eventualmente praticada por associações é instrumental a sua finalidade institucional e não se confunde com exploração empresarial. Assim, ainda que gerem receita, não exercem empresa, porque não assumem risco com intuito de lucro nem possuem estrutura voltada à circulação de bens ou serviços no mercado competitivo.

(...)

Coerência sistêmica

⁴ <https://www.conjur.com.br/2025-dez-23/stj-reafirma-que- apenas-sociedade-empresaria-tem-acesso-a-recuperacao/#:~:text=A%20decis%C3%A3o%20consolidada%20o%20entendimento,na%20Lei%20n%C2%BA%2011.101/2005.&text=A%20controv%C3%A9rsia%20dizia%20respeito%20%C3%A0,justificar%20remessa%20%C3%A0%202%C2%AA%20Se%C3%A7%C3%A3o.>

Embora haja precedentes isolados admitindo a recuperação judicial de associações que teriam se “empresarializado”, trata-se de compreensão absolutamente excepcional, dependente de prova robusta da completa ruptura com o regime associativo, o que não pode ser aferido em sede de recurso especial. Em tais hipóteses, seria necessário comprovar não apenas a existência de atividade econômica, mas a efetiva submissão da entidade às normas do direito empresarial, o que não se verificou no caso.

Ao reafirmar que apenas sociedades empresárias podem valer-se do instituto, o STJ busca proteger a coerência da Lei nº 11.101/2005 e evitar que entidades sem finalidade lucrativa ingressem em um regime pensado especificamente para organizações que assumem riscos econômicos típicos do mercado competitivo.

Fabio Ulhoa Coelho sugere que *“a empresa é atividade organizada no sentido de que nela se encontram articulados, pelo empresário, os quatro fatores de produção: capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia”*⁵, e complementa: *“o registro no órgão próprio não é da essência do conceito de empresário. Será empresário o exercente profissional de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, esteja ou não inscrito no registro das empresas”*⁶.

Já nas lições do Eminentíssimo Professor Sérgio Campinho⁷, temos:

2.1 A EMPRESA

O Código Civil brasileiro de 2002, adotando o mesmo critério do Código italiano, não conceituou a empresa, preferindo fixar o conteúdo apenas de empresário/

A empresa, como precisamente propõe Rubens Requião, apresenta-se como um elemento abstrato, sendo fruto da ação intencional do seu titular, o empresário, em promover o exercício da atividade econômica de forma organizada.

Manifesta-se como uma organização técnico econômica, ordenando o emprego de capital e trabalho para a exploração, com fins lucrativos, de uma atividade produtiva.

(...)

Na caracterização de empresário, alei expressamente excluiu dessa condição certas pessoas. Portanto, determinadas atividades

⁵ Coelho, Fabio Ulhoa. Manual de direito comercial / Fábio Ulhoa Coelho – 14 ed. Ver. E atual. De acordo com o anexo código civil e alterações da LSA, e ampl. com estudo sobre comércio eletrônico – São Paulo : Sa III - trinta e dois por cento, para as atividades de: raiva, 2003. p. 13.

⁶ Ob. Cit. P. 43

⁷ Campinho, Sérgio. Curso de direito comercial: direito de empresas / Sérgio Campinho: prefácio de Sylvio Capanema de Souza – 16. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2019. p.25, 28, 40 a 43, 51

profissionais não têm o condão de se caracterizar como atividade de natureza empresarial, muito embora possam constituir atividade de cunho econômico.

(...)

Entretanto, ressaltou-se, também de modo expresso, a hipótese na qual o exercício de uma daquelas indigitadas profissões constitua-se em elemento de empresa, ocasião em que não seria verificada a supressão da condição de empresário.

(...)

A sociedade empresária é aquela que tem por objeto a exploração habitual de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, sempre com o escopo de lucro. Explora, pois a forma profissional a empresa, resultado da ordenação do trabalho, capital, e por que não, tecnologia.

2.8 O REGISTRO COMO DECLARATÓRIO E NÃO CONSTITUTIVO DA CONDIÇÃO DE EMPRESÁRIO

Em capítulo próprio, cuidaremos do registro a que estão os empresários individuais e as sociedades empresárias obrigados.

Preferimos, contudo, já aqui enfrentar a natureza e os efeitos desse registro se declaratório ou constitutivo da condição de empresário.

Isso se justifica em razão de nesse Capítulo (item 2.6) termos discorrido sobre as condições para a obtenção da qualidade jurídica de empresário.

Abordadas as condições, fixamos em dois elementos os pressupostos para qualificação jurídica do empresário individual: capacidade e exploração efetiva e de forma profissional de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, ressaltando que esse último se aplica a todo empresário(individual e sociedade empresária”, não se restringindo às pessoas físicas empresárias.

Temos, assim, o registro como declaratório e não constitutivo da qualidade de empresário. O arquivamento dos atos constitutivos das firmas individuais ou das sociedades na Junta Comercial não assegura, pelo só efeito do registro, as condições de empresário que se verifica pelo exercício profissional da atividade que lhe é própria, tal qual definida no art. 966.

Da inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis resulta a presunção de ser alguém dedicado a exercer atividade própria de empresário. É uma prova *prima facie*, mas que pode ser elidida por prova mais robusta em sentido contrário.

(...)

Reforça a tese de o registro ser simplesmente declaratório e não constitutivo da condição de empresário a existência das sociedades empresárias irregulares. Enquanto não escritos os seus atos constitutivos na Junta Comercial, a sociedade não adquire a personalidade jurídica, sendo nominada pelo Código Civil de 2002 de sociedade irregular ou de fato. Por exercerem atividade própria de empresário, são sociedades empresárias não personificadas, ditas irregulares. O registro é que vai lhe conferir a condição de sociedade empresária regular, atribuindo-lhe personalidade jurídica e certos privilégios.

(...)

Não tem, reafirme-se, a indigitada menção ao registro no texto legal a finalidade de perfilar o registro como pressuposto da condição de empresário⁸.

(...)

Diante de todos os argumentos expostos, firmamos nosso convencimento de que as regras e os princípios delas resultantes, veiculadas pelo Código Civil de 2002, não alteram a natureza e o efeito do velho registro de comércio, permanecendo o caráter declaratório e não constitutivo da condição de empresário. O registro é uma obrigação imposta por lei ao empresário, mas não é um pressuposto para a aquisição dessa qualidade.

Retornando à jurisprudência, no Recurso Especial nº 1.864.618 - RJ (2019/0210007-8)⁹, a despeito de não ser exatamente esse tema o objeto da questão, aquele tribunal afirmou:

De fato, não obstante seja obrigatório o registro do empresário, por força do disposto no art. 967 do Código Civil, a jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido da natureza declaratória do registro, o que permite o reconhecimento do empresário individual ou da sociedade comercial ainda que não registrados na Junta Comercial anteriormente ao início de suas atividades, bem como sua submissão ao regime jurídico empresarial. (grifamos)

A este respeito, confira-se o enunciado 199 aprovado nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal: “A inscrição do empresário ou sociedade empresária é requisito delineador de sua regularidade, e não de sua caracterização.”

⁸ A se referir aos artigos 967, 971, 982 e 985 do Código Civil

⁹ <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2023/04102023-Registro-extemporaneo-de-alteracao-societaria-nao-pode-ter-efeitos-retroativos.aspx>

Esse assunto não é novo no CARF. Em abril de 2023, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, através do Acórdão nº 9101-006.537¹⁰, de lavra do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, negou, por unanimidade de votos, provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional. Assim restou assentada a decisão:

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

Exercício: 2010, 2011, 2012

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

A formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza de sociedade empresária, quando os elementos constantes dos autos demonstram que a contribuinte exerce atividade econômica organizada, conforme requisito legal do Art. 15, §1º, III, alínea “a, da Lei nº 9.249/95.

Como razões de decidir, extraímos os seguintes excertos aplicáveis ao caso ora analisado, e que adoto como minhas as razões de decidir, com renovada estima e consideração àquele Relator (com grifos nossos):

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

(...)

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

(...)

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

¹⁰ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

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

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

Penso que não há razão para provimento do recurso especial.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Em linha com a conclusão aqui manifestada, recente julgado deste mesmo Colegiado, relatado pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, deu provimento ao recurso especial da contribuinte para autorizá-lo a utilizar o percentual reduzido, conforme ementa nº Acórdão nº 9101-006.407, que reformou o próprio acórdão paradigma indicado pela recorrente, verbis:

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

Ano-calendário: 2014

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

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

Igual decisão também foi seguida no Acórdão nº 9101-006.577, de 09 de maio de 2023, da também lavra do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, com mesmo desfecho e ementa daquele que acima transcrevemos.

Portanto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Voluntário, aplicando-se as razões acima ao lançamento reflexo da CSLL.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior