



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.720665/2014-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.394 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de maio de 2024
Recorrente CLINICA DE ANESTESIA SANTA MARIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE REDUZIDO DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA.

Após o advento da Lei nº 11.727, de 2008, para fruição dos coeficientes reduzidos de presunção do lucro, além do serviço estar entre aqueles listados na alínea "a", do inciso III, do §1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249, de 1995, a pessoa jurídica prestadora de serviços deve estar organizada sob a forma de sociedade empresaria e atender às normas estabelecidas pela ANVISA.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE REDUZIDO DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES. 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, 'a', da Lei nº 9.249/95.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE REDUZIDO DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ATENDIMENTO ÀS NORMAS DA ANVISA.

O atendimento às normas da ANVISA é comprovado com a apresentação do alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, vigente à época do fato gerador do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Luis Angelo Carneiro Baptista, Miriam Costa Faccin e Jose Roberto Adelino da Silva

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão n.º 108-013.543 - 4ª Turma da DRJ08, sessão de 28 de abril de 2021, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório do despacho decisório objeto da decisão recorrida, nos termos abaixo:

“1. Trata o presente processo de Declaração de compensação de crédito de CSLL, código 2372, da empresa contribuinte Clínica de Anestesia Santa Maria Ltda., CNPJ n.º 91.096.131/0001-70, recalculado após decisão judicial.

(...)

2. A contribuinte ingressou na 2ª Vara da Justiça Federal de Santa Maria – RS, em 09/10/2006 através do Mandado de Segurança n.º 2006.71.02.005976-6 RS, informou que presta serviços hospitalares, pleiteando o recálculo da CSLL – Contribuição Social sobre o lucro Líquido (código 2372) pago, de 9% sobre 32% de lucro presumido, para CSLL de 9% sobre 12% de lucro presumido, com base no art. 20 da Lei n.º 9.249 de 26/12/1995, com redação dada pelo art. 22 da Lei n.º 10.684, de 30.05.2003, combinado com o art. 15, §1º, inciso III, letra “a” da Lei n.º 9.249/95, fls. 8/28.

3. Em primeira instância e no recurso de apelação ao Tribunal Regional Federal da 4ª região foi negada a segurança, no Superior Tribunal de Justiça - STJ através do Recurso Especial n.º 1.073.461-RS, foi deferida a segurança, possibilitando o recálculo, fls. 8/28, com Trânsito em Julgado em 19/11/2009, fls. 806/807.

4. O crédito foi habilitado conforme processo n.º 11060.721400/2013-97, fls. 40/86, com desistência de execução na via judicial, registrada em 17/12/2012, fls. 81/82. Conforme o art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005, em vigor a partir de 09/06/2005, a prescrição será de 5 anos, neste caso o período a ser abrangido pelo recálculo conforme a Sentença Judicial será de 09/10/2001 a 31/12/2008.

5. Na data de 01/01/2009 entrou em vigor a nova redação do art. 15, §1º, III, letra “a” da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727 de 23/06/2008 combinado com o art. 41, inc. VI, em que inclui dois requisitos para que a contribuinte seja considerada prestadora de serviços Hospitalares e outros, com direito a redução da base de cálculo para a CSLL : forma de sociedade empresária e atenda as normas da ANVISA;

(...)

6. Em alguns trimestres, houve depósito judicial da CSLL apurada, no total ou parcial, sendo os débitos de CSLL transferidos para controle no processo nº 11060.002563/2006-48 A contribuinte levantou os depósitos em 17/06/2013 no valor corrigido de R\$ 261.967,12, sem um recálculo dos valores devidos, reabrindo o débito para cobrança(menor que o original), nos trimestres anotados no quadro seguinte, fls. 97/112-744/771. O valor de R\$ 17.943,96 foi convertido em renda da União.

(...)

7. No processo de habilitação do crédito nº 11060.721400/2013-97, consta planilha do cálculo da CSLL de 9%, após a decisão judicial que as receitas hospitalares serão tributadas sobre uma base de 12% de lucro presumido e outras receitas sobre 32%, fls 31/82, consta também relação de Notas Fiscais emitidas. Essa planilha contém algumas omissões , que foram objeto de Intimação com prazo de 30 dias, fls. 476-506, sem resposta satisfatória.

8. Nova Intimação foi emitida para manifestação sobre cálculos efetuados pela Receita Federal do Brasil e comprovar que é Sociedade Empresária registrada na Junta Comercial conforme art. 967 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 – Código Civil, e que cumpre as normas da Anvisa – Agência Nacional de Vigilância Sanitária para Serviços Hospitalares e outros, fls. 635/743. Na resposta informou novos dados para os cálculos e apresentou Alvará Sanitário emitido pela Vigilância em Saúde do Município de Santa Maria – RS para Clínica Médica, para os anos de 2009, 2010 e 2011, também apresentou Registro Civil de Pessoas Jurídicas no Ofício dos Registro Especiais de Santa Maria – RS.

9. Com base na resposta da Intimação, anotado no item anterior, o recalculado conforme a Sentença Judicial fica limitado a 31 de dezembro de 2008, pois a contribuinte não é Sociedade Empresarial mas sim Sociedade Simples Pura conforme registro no CNPJ, fl. 517, e sendo Clínica Médica não está em conformidade com o art. 15, §1º, III, letra “a” da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727 de 23/06/2008 combinado com o art. 41, inc. VI.

10. O recálculo teve como base as planilhas do processo de habilitação, considerando também a nova planilha após Intimação, fls. 648/651, e ajustando o Lucro Presumido a 32% como base de cálculo da CSLL de 9% após 01 de janeiro de 2009. As receitas foram conferidas com as DIPJ- Declarações de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica, fls. 114/391-396/424-550/622, e DIRF- Declaração do Imposto sobre a renda retido na fonte, fls. 393/468-579/583-623/634. Os pagamentos foram conferidos no sistema SIEF Fiscel, fls. 83/96. Resumo no quadro seguinte.

(...)

11. Débitos do 1º e 2º trimestre de 2006, (R\$ 5.900,24 + 5.900,24 + 6.721,13) foram parcelados, conforme processo nº 11060.003106/2006-71, já liquidado, fls. 507/514, também foram objeto do recálculo.

(...)

12. Considerando a existência de saldos credores e outros devedores, estes gerados a partir de 01 de janeiro de 2009, pela tributação sobre base de 12% e não 32% conforme alteração da legislação, todos os valores (saldo dos quadros dos itens 10 e 11) foram lançados em planilha de cálculo, observando que os débitos antes cobertos por depósito judicial foram valorados na data do levantamento dos depósitos 17/06/2013, não sendo apurado nenhum crédito de CSLL -Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, após os cálculos, fls. 773/804. E ao contrário do pretendido pela contribuinte, em vez de crédito restam débitos em aberto após o recálculo judicial, conforme quadro seguinte.

(...)

13. Recálculo de CSLL sobre serviços hospitalares de 9% sobre 12% de Lucro Presumido, com início através do Mandado de Segurança n.º 2006.71.02.005976-6 RS, deferido no Recurso Especial n.º 1.073.461-RS, no Superior Tribunal de Justiça.

14. Compensação lançada pelo contribuinte com base legal no inc. II do art. 156 da Lei n.º 5.172, de 25.10.1966 (CTN); art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996; art. 49 da Lei n.º 10.637, de 30.12.2002; art. 17 da Lei n.º 10.833, de 29.12.2003; art. 4º da Lei n.º 11.051, de 29.12.2004; art. 30 da Lei n.º 11.941, de 27.05.2009; IN RF13 n.º 1.300, de 20.11.2012.

15. Declaração de compensação, transmitida via eletrônica, conforme IN RF13 n.º 1.134, de 04.03.2011.

16. De acordo com o art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2002; com Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012 e o art. 241, inc. I do Regimento da SRFB; com o inciso V, art. 5º da Portaria DRF/STM n.º 10, de 22 de fevereiro de 2011, e com base no Relatório e Fundamentação, **Recalculamos a CSLL – Contribuição Social sobre o lucro Líquido de 9% sobre Lucro Presumido de 12% sobre serviços hospitalares, conforme Recurso Especial n.º 1.073.461-RS, no Superior Tribunal de Justiça – STJ ao Mandado de Segurança n.º 2006.71.02.005976-6 RS**, com base no art. 15, §1º, inciso III, letra “a” da Lei n.º 9.249 de 26.12.1995, combinado com o art. 20 da Lei n.º 9.249 de 26/12/1995, com redação dada pelo art. 22 da Lei n.º 10.684, de 30/05/2003, no período **de 09/10/2001 a 31/12/2008 e a partir de 01/01/2009** conforme o art. 15, §1º, III, letra “a” da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995 dada pelo art. 29 da Lei n.º 11.727 de 23/06/2008 combinado com o art. 41, inc. VI, **o recálculo será : CSLL de 9% sobre Lucro Presumido de 32%** pois a contribuinte está registrada no CNPJ como **Sociedade Simples Pura** e no **Registro Civil de Pessoas Jurídicas** no Ofício dos Registro Especiais de Santa Maria – RS, tendo **Alvará Sanitário como Clínica Médica** nos anos de 2009 em diante, com resultado zero para créditos e saldo devedor para os quatro trimestres do ano de 2012. E Não Homologamos a compensação com débito IRPJ do 2º trimestre de 2013, vencimento em 31/07/2013, no valor de R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais), pela inexistência de crédito. Sendo facultado a contribuinte no prazo de 30 dias da ciência deste despacho, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, conforme art. 77 da IN RF13 n.º 1.300/12.” (grifei).

O contribuinte foi cientificado, pelo correio, em 04/08/2014 (fl. 817), e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 820 a 830), em 29/08/2014 (fl. 820), instruída com documentos da representação, alegando:

O processo judicial (mandado de segurança n. 2006.71.02.005976-6, da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária de Santa Maria, RS) que motivou o pedido de compensação versou sobre a revisão da base de cálculo de CSLL em razão de a contribuinte enquadrar-se como prestadora de serviços hospitalares. A base presumida para apuração do tributo foi reduzida de 32% para 12%. Nesse passo, é de bom alvitre esclarecer que a contribuinte é tributada com base no lucro presumido, importando para o caso concreto os efeitos da legislação de regência, visualizada na Lei Federal n. 9.249/95.

A ação em comento também versou sobre o direito a compensação. Assim, analisados os depósitos judiciais levados a efeito no tramitar do processo bem como o período não atingido pela prescrição, apurou-se o crédito de CSLL com o qual se pleiteou compensação diante dos débitos de IRPJ informados.

Ocorre que a decisão ora recorrida apegou-se erroneamente ao dispositivo legal que trata da aferição da base de cálculo presumida, entendendo que a partir de 01/01/2009 a contribuinte não mais teria o direito alcançado por decisão judicial transitada em julgado. O detalhamento da evolução legislativa em volta do tema é pertinente para a reforma da decisão.

Inicialmente, deve-se verificar a legislação vigente à época do ingresso do mandado de segurança, datado de 09/10/2006.

Com efeito, o tratamento da base de cálculo presumida se apresentava, conforme art. 15 c/c art. 20 da Lei n. 9.249/95, da seguinte forma:

(...)

Esse foi o cenário de tributação que motivou a contribuinte a pleitear a redução da base tributável, de 32% para 12%, segundo enquadramento de suas atividades como de serviços hospitalares, o que foi confirmado pelo Poder Judiciário quando em vigor a legislação cuja redação era moldada pela Lei n. 10.684/03.

Posteriormente, em razão das alterações promovidas pela Lei n. 11.727/08, a redação dos referidos artigos 15 e 20 da Lei n. 9.249/95 contou com alteração, conforme se vê abaixo:

(...)

Contudo, quanto ao tratamento conferido à contribuinte, verifica-se que o cenário não sofreu qualquer alteração haja vista suas atividades encaixarem-se como sendo de prestação de serviços hospitalares.

Significa dizer que pela Lei n. 9.245/95 - quer pela ótica da redação anterior (Lei n. 10.684/03), quer pela ótica da redação atual (Lei n. 11.727/08) - os serviços prestados são classificados como hospitalares, puxando para si a alíquota reduzida, independente de qualquer outro elemento a ser comprovado.

Ocorre que a decisão que indefere a homologação faz uma leitura apressada dos dispositivos legais antes mencionados, pretendendo aliar novos requisitos aos serviços hospitalares, quais sejam: organização sob a forma de sociedade empresária e atendimento às normas da ANVISA.

Ora, a contribuinte é reconhecidamente prestadora de serviços hospitalares, situação vivenciada no já referido mandado de segurança n. 2006.71.02.005976-6.

Dessa forma, é de fundamental relevância para o desenlace da manifestação de inconformidade distinguir os serviços hospitalares dos serviços de auxílio diagnóstico e demais elencados em lei.

Os serviços de diagnóstico, imagenologia, medicina nuclear e demais necessitam comprovar que estão organizados sob forma empresarial e em conformidade com as normas da ANVISA, por não serem, notoriamente, considerados serviços hospitalares em decorrência de sua ausência de estrutura hospitalar. A contribuinte, portanto - e isso se repetirá incessantemente - não necessita perquirir outros elementos, senão, o da sua estrutura hospitalar!

E quando se aborda o aspecto da estrutura hospitalar é possível atingir, justamente, o motivo de fundo que ensejou as alterações promovidas pela Lei n. 11.727/08, diante dos artigos 15 e 20 da Lei n. 9.245/95. Com efeito, a alteração legislativa veio a reboque do entendimento jurisprudencial construído sobre o tema, cabendo o exame de decisão proferida nos autos do Recurso Especial n. 951251/PR, do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Veja-se que diversos contribuintes,, com estrutura hospitalar ou não, valiam-se do Poder Judiciário para assentar o direito à redução da base tributária em enfoque. A contribuinte mantém estrutura hospitalar, sendo clínica de anestesia que necessariamente se dá no interior de hospital, diferente de outras clínicas que por força da jurisprudência apontada tiveram estendido o benefício diante da seguinte afirmação do julgado:

(...)

Nessa trilha, a exigência de que contribuintes estejam organizados sob a forma empresarial e em conformidade com regras da ANVISA servem a confortar justamente clínicas que não apresentem em sua base a estrutura hospitalar.

Portanto, a contribuinte, ao contrário de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, traz consigo a estrutura hospitalar que a afasta de exigência de elementos apontados pelo julgador, quais sejam, a da presença de sociedade empresária e atendimento às normas da ANVISA.

Assim, não procede a fundamentação mantida no despacho decisório quando refere que:

(...)

Para o caso da contribuinte, como visto, não há necessidade de apontamento de exigência outra que não a de comprovação de ter estrutura hospitalar. Com efeito, referida prova foi obtida junto à decisão com trânsito em julgado oriunda do mandado de segurança n. 2006.71.02.005976-6.

Posto isso, requer-se a reforma da decisão que não homologou os créditos junto ao Processo n. 11060.722411/2014-5.

2.2. Da sociedade simples organizada sob a forma empresarial.

Caso não sejam consideradas as razões até então apresentadas, passa-se a abordar as exigências apontadas na Lei n. 9.245/95, posteriores às alterações promovidas pela Lei n. 11.727/08: organização sob a forma empresarial e com atendimento às normas ANVISA.

A documentação mantida em processo administrativo em cotejo com as cópias que são por ora inseridas, referentes às sucessivas alterações de contrato social da contribuinte, apontam para um único caminho: a recorrente é organizada sob a forma empresarial muito embora tenha seu registro em local diverso da Junta Comercial.

Aliás, tal cenário é atrelado justamente pela modalidade em que se vê constituída, qual seja, sociedade simples de médicos, sociedade uniprofissional que se vê permitida legalmente a se estruturar de forma empresarial, trazendo consigo o contorno de Ltda - inteligência do art. 983 do Código Civil.

Maria Helena Diniz, em seu Lições de Direito Empresarial traz com propriedade a distinção entre sociedade empresária a simples:

(...)

Ou seja, a contribuinte em referência presta serviços médicos no qual se vislumbra plenamente o elemento de empresa. Logo, há confirmação de seu contorno empresarial, o que faz com que a conclusão dada pela decisão recorrida se mostre precipitada e mal interpretada.

O Poder Judiciário relaciona os elementos de empresa às sociedades médicas, conferindo-lhes caráter empresarial independentemente de seus registros se darem diante do Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Com efeito, diversas clínicas buscaram o direito a tributação de ISSQN cuja base de cálculo fosse proporcional ao número de profissionais, fugindo à regra geral da base incidente diante do preço do serviço prestado.

O Superior Tribunal de Justiça manifestou-se contrariamente ao pleito de redução da base de cálculo do imposto de competência municipal justamente pelo caráter empresarial de ditas sociedades médicas:

(...)

Por seu turno, Arnaldo Rizzardo em sua obra Direito de Empresas traz análise em volta da legislação e o tratamento conferido pelo Superior Tribunal de Justiça diante do Recurso Especial n. 555.624/PB, cuja ementa se transcreve:

(...)

Dessa forma, não prospera a fundamentação alcançada ao despacho que indefere o pedido de compensação, justamente por haver organização empresarial diante das atividades praticadas pela contribuinte.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ08, segundo decidido no Acórdão n.º 108-013.543 de 28/04/2021 (fls. 1017/1035), recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

JURISPRUDÊNCIA. DOCTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

VINCULAÇÃO ÀS LEIS E AOS ATOS NORMATIVOS DA RFB.

Os julgadores das DRJ são vinculados não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. BASE DE CÁLCULO.

A partir de 01/01/2009, além dos serviços hospitalares, é possível a utilização do percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, pela sistemática do lucro presumido, em relação às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora dos serviços seja organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se dos referidos percentuais. O atendimento às normas da Anvisa deve ser comprovado por meio de documento expedido pela vigilância sanitária Estadual ou Municipal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, a ora Recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1043/1065, no qual basicamente reitera os argumentos sintetizados na Manifestação de Inconformidade, a fim de reformar a decisão ora contestada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do *art. 43 c/c art. 65, da Portaria MF nº 1634/2023 (RICARF)*.

O acórdão recorrido foi cientificado em 20/07/2021 (fl. 1039), tendo sido apresentado o Recurso Voluntário (fls. 1043/1065), em 19/08/2021 (fl. 1040), dentro do prazo recursal de 30 (trinta) dias.

Assim, observo que o recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Quanto ao mérito, a presente lide diz respeito a não homologação da Declaração de compensação, em razão do não reconhecimento do direito ao crédito de pagamento indevido ou a maior da CSLL (código 2372), recalculado após decisão judicial no Mandado de Segurança n.º 2006.71.02.005976-6 RS.

Adicionalmente ao decidido no Mandado de Segurança n.º 2006.71.02.005976-6-RS (Petição Inicial: 09/10/2006; Decisão Favorável: 23/09/2009; Transito em Julgado: 19/11/2009), a administração tributária recalculou o crédito pleiteado, a partir da aferição do enquadramento ou não da litigante na condição de prestadora de serviços hospitalares, **atendendo às normas da Anvisa**, assim como na **condição de sociedade empresária**, eis que seriam os requisitos legais supervenientes, apontados pela autoridade fiscal, diante da alteração promovida pela Lei n.º 11.727/2008, no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei n.º 9.249/1995.

Para o Despacho Decisório, a litigante não **atende às normas da Anvisa**, nem a **condição de sociedade empresária**, visto que, intimada a comprovar que é Sociedade Empresária registrada na Junta Comercial, conforme art. 967, da Lei n.º 10.406, de 10/01/2002 - Código Civil, e que cumpre as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária para Serviços Hospitalares e outros, apresentou **Alvará Sanitário** emitido pela Vigilância em Saúde do Município de Santa Maria/RS para **Clínica Médica**, para os anos de 2009, 2010 e 2011; e **Registro Civil de Pessoas Jurídicas** no Ofício dos Registro Especiais de Santa Maria/RS.

A partir da supracitada resposta, foi recalculado o direito creditório conforme a Sentença Judicial, somente até 31/12/2008, pois, segundo o Despacho Decisório, a contribuinte não seria Sociedade Empresarial, mas sim **Sociedade Simples Pura**, conforme registro no CNPJ (fl. 517); e, sendo **Clínica Médica**, não estaria em conformidade com o art. 15, §1º, inc. III, letra ‘a’, da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, com redação dada pelo art. 29 c/c art. 41, inc. VI, da Lei n.º 11.727, de 23/06/2008, com produção de efeitos a partir de 01/01/2009.

Por sua vez, o Acórdão recorrido entendeu correta a conclusão da autoridade fiscal, exarada no Despacho Decisório, julgando improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, entretendo, mantendo integralmente apenas o fundamento de não comprovação de conformidade às normas da Anvisa, pela apresentação de Alvará Sanitário para **Clínica Médica**, visto ter admitido que, no período de **19/04/2011 a 31/05/2012**, a manifestante atendeu o disposto da Lei, em relação ao tipo jurídico **Sociedade Empresária Limitada**.

Analisando a Certidão constante dos autos (fls. 546/548) chegou-se a seguinte conclusão: do registro do Contrato Social, em 13/09/1988, até 29/04/2007, tipo jurídico Sociedade por quotas de responsabilidade Limitada; de 30/04/2007 até 18/04/2011, tipo jurídico Sociedade Simples Pura; de 19/04/2011 até 31/05/2012, tipo jurídico Sociedade Empresária Limitada; a partir de 01/06/2012, em diante, tipo jurídico Sociedade Simples Limitada.

Ambas as questões, sobre **atender às normas da Anvisa e a condição de sociedade empresária**, como requisitos para fazer jus à tributação reduzida no lucro presumido, dos serviços hospitalares, pelos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), não são novas no âmbito deste Conselho, existindo, inclusive, quanto a questão da forma societária de **sociedade simples**, importante manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, por meio do decidido no Acórdão n.º 9101-006.538 - CSRF/1ª Turma, de 05/04/2023:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

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.

Abaixo, excertos transcritos da decisão supracitada que adoto como razões de decidir do presente recurso:

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

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

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III – trinta e dois por cento para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, **exceto a de serviços hospitalares** e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, **desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária** e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. (redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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. (...)

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.

No presente caso, além da similaridade fática e jurídica com o precedente supracitado, existe um ingrediente a mais favorável à pretensão da Recorrente. Não só a empresa possuía, desde sua constituição, contrato social assentado em registro público, em 13/09/1988, até 29/04/2007, com o tipo jurídico de Sociedade por quotas de responsabilidade Limitada; assim como, **de 19/04/2011 até 31/05/2012, com o tipo jurídico de Sociedade Empresária Limitada** e a partir de 01/06/2012, em diante, tipo jurídico de Sociedade Simples Limitada, semelhante ao adotado de 30/04/2007 até 18/04/2011, com o tipo jurídico de Sociedade Simples Pura.

Notar que o conceito de sociedade empresária é tão subjetivo, que a decisão recorrida admitiu que, no período de **19/04/2011 a 31/05/2012**, a manifestante atendeu o disposto da Lei, em relação ao tipo jurídico **Sociedade Empresária Limitada**, ainda que o contrato social tenha sido assentado em **Registro Civil de Pessoas Jurídicas** e não tenha sido registrado em Junta Comercial, ou seja, pela mera forma jurídica adotada.

Esclarecedor o conteúdo da ementa do Acórdão nº 9101-006.407, de 17/02/2023: *‘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.’.*

Desde a manifestação de inconformidade, a contribuinte afirma que a documentação mantida em processo administrativo em cotejo com as cópias que foram por ora inseridas, referentes às sucessivas alterações de contrato social, apontam para a organização sob a forma empresarial, muito embora tenha seu registro em local diverso da Junta Comercial.

Complementa no recurso voluntário, afirmando já ser sociedade constituída antes mesmo da vigência do Código Civil atual e que, embora registrada no cartório de registros especiais e não em junta comercial, funcionava de forma empresária e indubitavelmente fornecia serviços hospitalares, como justamente foi reconhecido no mérito do Mandado de Segurança que inaugurou todo o presente caso, não se podendo afastar que se enquadra como sociedade empresária por prestar serviços hospitalares de forma organizada.

Em consonância com as razões de decidir dos paradigmas adotados, não se está aqui afirmando que a contribuinte não deveria ter transferido seu registro para 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, entendo que o assentamento do contrato social no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, sem o registro na Junta Comercial, como dito, constitui mera irregularidade formal, portanto, admitindo que, no período controverso remanescente, a Recorrente atendeu a legislação, em relação à natureza de sociedade empresária.

Quando a questão sobre **atender às normas da Anvisa**, outras importantes manifestações deste Conselho Administrativo, destacando-se, em sentido contrário, o decidido no Acórdão nº 1201.002.174, de 11/06/2018, ementa a seguir transcrita, mantido pelo Acórdão CSRF nº 9101-004.366, de 11/12/2019.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 8%. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO INTEGRAL DAS NORMAS DA ANVISA. AUSÊNCIA DE ALVARÁ DA VIGILÂNCIA SANITÁRIA.

A ausência do alvará de Vigilância Sanitária pressupõe que o contribuinte não atende integralmente as normas da ANVISA, descumprindo requisito previsto na Lei n. 9.249/95 para gozo da alíquota reduzida de 8%.

O atendimento à tais normas da Anvisa somente pode ser comprovado através da apresentação do alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, vigente à época do fato gerador do tributo, não sendo possível acolher alvará emitido em exercício posterior.

Em relação ao precedente supracitado, a lição que podemos extrair, diz respeito ao entendimento de que o atendimento às normas da Anvisa pode ser comprovado através da apresentação do alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal, vigente à época do fato gerador do tributo, não sendo possível acolher alvará emitido em exercício posterior. No caso, os fatos geradores diziam respeito aos anos-calendário de 2011 a 2014, tendo sido apresentado Alvará de Saúde municipal, emitido em 2016, concedido ao interessado para atuar como laboratório clínico.

Já no presente caso, foram também apresentados Alvarás de Saúde municipal, concedido ao interessado para atuar como clínica médica, porém, vigentes entre 30/04/2009 e 31/03/2012, período envolvido nos fatos geradores integrantes do recálculo dos créditos.

Infere-se do despacho decisório e da decisão ora recorrida, que o não atendimento às normas da Anvisa deu-se em razão do Alvará de Saúde apresentado, ainda que vigente à época dos fatos geradores do tributo, ter sido concedido para estabelecer-se como clínica médica.

Ora, além de restar evidenciado que a Recorrente, conforme transitado em julgado no MS nº 2006.71.02.005976-6/RS, presta serviços hospitalares, foi trazido aos autos documento de extrema importância que é o Alvará Sanitário, emitido pela Vigilância em Saúde do Município de Santa Maria/RS (fls. 652/654), o qual comprova a regularidade de sua situação e por consequência o atendimento às normas da Anvisa.

Merece destaque que o texto legal não exige que o contribuinte possua uma certidão, mas, sim, que ele atenda às normas sanitárias (*Acórdão nº 1301-005.694, de 15/09/21*).

Assim, tendo em vista que, entre 30/04/2009 e 31/03/2012, o contribuinte comprova a regularidade de sua situação sanitária e por consequência o atendimento às normas da Anvisa, não se mostra plausível pressupor que tenha deixado de atender nos períodos logo subjacentes/antecedentes, portanto, admitindo que, no período controverso remanescente, a Recorrente respeitou a legislação, também, em relação a atender às normas da Anvisa.

Adicionalmente, fundamental consignar que o conceito de serviços hospitalares e requisitos relacionados, deve guardar harmonia com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no *Recurso Especial (Resp) nº 1.116.399/BA*, submetido ao rito dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/73. E, dado o poder vinculante do repetitivo, não há dúvidas de que, objetivamente, serviços hospitalares de anestesiologia, tem direito a observância dos percentuais de 8% e 12% para a apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

Resp nº 1.116.399/BA (DJe de 24/02/2010)

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, 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), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

3. Assim, devem 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".

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

Não se pode deixar de levar em conta os vetores interpretativos da decisão no Resp n.º 1.116.399/BA, quando da aplicação dos requisitos adicionais (condição de sociedade empresária e atendimento às normas da Anvisa), em vigor com a nova redação do art. 15, §1º, inc. III, letra 'a', da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, dada pelo art. 29 c/c art. 41, inc. VI, da Lei n.º 11.727, de 23/06/2008, com produção de efeitos a partir de 01/01/2009.

No Resp n.º 1.116.399/BA, restou, portanto, consolidada a tese na qual 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), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde).

Adequada, assim, a interpretação objetiva, de que a Recorrente enquadra-se como sociedade empresária, por prestar serviços hospitalares de forma organizada, comprovando a regularidade de sua situação sanitária e por consequência o atendimento às normas da Anvisa, irrelevante o registro na forma de Sociedade Simples ou o Alvará Sanitário municipal referir-se à Clínica Médica, ou seja, independente da característica ou da estrutura do contribuinte em si.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida