



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.723553/2013-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.493 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2021  
**Recorrente** LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS T.W.A LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Itamar Arthur Magalhães Alves Ruga.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Letícia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

**Crédito tributário contestado**

1. Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração (fls. 465/480) através do qual foi constituído crédito tributário referente ao IRPJ, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2011, conforme demonstrativo abaixo:

| SUJEITO PASSIVO                                   |           |
|---------------------------------------------------|-----------|
| CNPJ                                              |           |
| 81.286.916/0001-51                                |           |
| Nome Empresarial                                  |           |
| LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS T W A LTDA - EPP |           |
| IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA          |           |
| Imposto                                           | 50.977,47 |
| Juros                                             | 9.284,98  |
| Multa                                             | 38.233,10 |
| Valor do Crédito Apurado                          | 98.495,55 |

### Procedimentos da Fiscalização

2. Segundo a Autoridade Fiscal (Relatório Fiscal, fls. 480/484):

2.1. Trata-se de procedimento instaurado para verificação de indícios de irregularidades do IRPJ e CSLL relativos ao AC 2011, caracterizados pela aplicação incorreta do coeficiente de lucro presumido, aplicando percentual reduzido sem preencher o requisito essencial de ser constituída como sociedade empresária - a contribuinte é um laboratório de análises clínicas, constituído sob a forma de sociedade simples limitada - O contrato social, de fl. 34, e as alterações, de fl. 38 e seguintes, indicam que a sociedade fundou-se na extinta forma de sociedade civil, com todos os atos assentados no Cartório de Registro Civil, Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas, da Comarca de Brusque-SC - no plano formal, trata-se efetivamente de uma sociedade simples limitada;

2.2. Todavia, a partir de 01/01/2009, com a alteração promovida pelo art. 29 da Lei nº 11.727/08, a norma contida no art. 15 da Lei nº 9.249/95, base legal do art. 518 do RIR/99, passou a excluir, da incidência do coeficiente máximo de presunção, as empresas prestadoras dos serviços que relaciona, desde que constituídas sob a forma de sociedade empresária, nos seguintes termos:

*Lei nº 9.249/95 Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

*[...]*

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de:*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;*

2.3. Até esta alteração, somente poderiam ser utilizados os coeficientes reduzidos de 8% para o IRPJ, e 12% para a CSLL, na hipótese de prestação de serviços hospitalares, conforme definidos no Ato Declaratório Interpretativo nº 19/2007, e no art. 27 da IN SRF nº 480/2004, com a redação dada pela IN RFB nº 791/2007. Esses atos definem por serviços hospitalares como aqueles que dispõem de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes;

2.4. Todavia, a partir da alteração legal, a constituição da pessoa jurídica como sociedade empresária passou a ser um dos requisitos fundamentais para a utilização dos coeficientes reduzidos, tanto para os contribuintes que prestam serviços hospitalares, quanto para os que prestam serviços auxiliares de diagnóstico e terapia;

2.5. A caracterização de uma sociedade empresária deve preencher especialmente as condições impostas pelos artigos 966, 967, e 982, do Código Civil;

2.6. O elemento de empresa referido no par. único do art. 966 diz respeito a um dos fatores a serem agregados ao conjunto das atividades que constituem o objeto da sociedade. Não pode a simples prestação de serviços profissionais na área médica ser entendida como elemento de empresa. Para tanto, é necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua um dos elementos da organização

2.7. De forma geral, esse é o entendimento esposado pelas Soluções de Consulta nº 118 –SRRF08/Disit, de 9 de março de 2010, e nº 185 – SRRF09/Disit, de 3 de agosto de 2010. Em qualquer perspectiva e na própria inteligência das normas aplicáveis, o registro da empresa prestadora no órgão de registro do comércio se impõe como requisito formal, portanto, independente de quaisquer aspectos materiais ou elementos de fato. Entretanto, conforme já relatado, o contribuinte está constituído sob a forma de sociedade simples, o que desautoriza a aplicação de coeficientes reduzidos de presunção, sujeitando-se portanto ao percentual de 32%, nos termos do art. 15, § 1º, III, da Lei nº 9.249/95;

2.8. Constatada infração à legislação do IRPJ, lavrou-se o auto de infração consignado no presente processo.

### **Impugnação**

3. a contribuinte, ora impugnante, apresentou peça impugnatória (fls. 489/514), alegando, que:

3.1. foi constituída em 18 de maio de 1992, com seu contrato devidamente arquivado no Registro Civil da Comarca de Brusque/SC sob nº. 354 no Livro A-2 e posteriores alterações, tendo como objeto da sociedade a Prestação de Serviços em Laboratório de Análises Clínicas e Participações em Outras Sociedades como Quotista ou Acionista;

3.2. Atendendo os requisitos previstos na Instrução Normativa SRF nº. 480/2004, artigo 27 e com a alteração introduzida pelo Artigo 1º, da Instrução Normativa SRF nº. 539/2005, normatizou que as clínicas e os laboratórios médicos, que são tributados pelo lucro presumido, se enquadrarem nos requisitos exigidos pela Receita, podendo equiparar-se aos hospitais para fins tributários e reduzindo substancialmente sua carga tributária, desta forma, com tal equiparação, as clínicas e laboratórios médicos terão redução da alíquota do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de 32% para 8% e redução da alíquota da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 32% para 12%;

3.3. Em substituição, o novo Código Civil criou as figuras das sociedades simples a serem registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e as empresárias, para registro na Junta Comercial. (Código Civil, art. 1.150);

3.4. Deve-se, entretanto, atentar para o fato de que, com o novo Código Civil, o complexo normativo aplicável a empresários e não-empresários, e a sociedades empresárias e sociedades simples, ressalvadas algumas exceções bastante limitadas, é exatamente o mesmo;

3.5. Cabe, pois, enfatizar que empresários e não-empresários, ao se dedicarem, profissionalmente, ao exercício de atividade econômica, para a produção ou circulação de bens e serviços, regem-se pelos mesmos princípios e normas, exceto com relação ao rigor maior que é exigido do empresário no que tange à escrituração contábil e ao processo de execução coletiva;

3.6. O Código Civil de 2002 estabeleceu uma nova classificação das sociedades, considerando-as empresárias ou simples (art. 982) segundo tenham ou não por "objeto o exercício de uma atividade própria de empresário sujeito a registro.";

3.7. O empresário sujeito a registro encontra-se definido no art. 966, que assim considera "quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços.";

3.8. O cerne da conceituação do empresário e da sociedade empresária encontra-se portanto no exercício de uma atividade econômica organizada - É preciso, por conseguinte, elucidar o que se deve entender por atividade econômica organizada, porquanto, a partir desse entendimento, é que se poderá construir a linha divisória entre empresário e não-empresário, e, por via de consequência, entre sociedade empresária e sociedade simples;

3.9. A sociedade simples lato sensu (natureza da sociedade) poderá assumir a forma típica da sociedade simples (sociedade simples stricto sensu — tipo da sociedade) ou qualquer das outras formas societárias, exceto as das sociedades por ações (sociedades anônimas e sociedades em comandita por ações), uma vez que estas são sempre empresárias (art. 982, § único);

3.10. Dessa forma, não faz sentido o entendimento de que as sociedades simples seriam tão somente aquelas cuja atividade venha a corresponder ao exercício de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, com fundamento no parágrafo único do art. 966 do Código Civil;

3.11. Esse entendimento não pode prevalecer por vários motivos: Primeiro, porque o Código não enumera atividades e referido parágrafo se refere a empresário (pessoa física) e não, à sociedade (ente coletivo); Segundo, porque se assim o quisesse, ao legislador teria sido mais fácil enumerar as atividades que caracterizariam as sociedades simples, o que não fez; Terceiro, porque o Código jamais enumerou atividades, nem mesmo o antigo Código Comercial de 1.850, que se esquivou de enumerar os atos de Comércio. Não seria, então, o novo Código Civil, na atualidade, que iria fazê-lo. Quarto, porque procedendo assim, estaria o Código diferenciando as sociedades pela natureza da atividade, o que ele próprio não mais admite;

3.12. Há de se concluir, portanto, que a distinção entre elas se dá pela forma com que se exerce a atividade econômica.

3.13. Quanto à sociedade limitada, vale a observação de que não basta simplesmente a sua constituição sob essa forma, é indispensável que venha caracterizada no contrato como simples ou empresária e se registre no órgão próprio, para que possa adquirir personalidade jurídica. (Código Civil, art. 985).

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões:

“6. A Solução de Consulta Cosit nº 14, de 24/01/2019, parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 162, de 24/06/2014, estabelece as condições para a utilização do percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, 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: exige-se que prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa;

7. Desta forma, contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se dos referidos percentuais, como pode ser depreendido dos excertos das referidas consultas, abaixo reproduzidos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 14, DE 04 DE JANEIRO DE 2019

(Publicado(a) no DOU de 24/01/2019, seção 1, página 37)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
EMENTA: EXAMES MÉDICOS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A partir de 01/01/2009, além dos serviços hospitalares, é possível a utilização do percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, 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 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.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 162, DE 24 DE JUNHO DE 2014.**

(...)

*Dispositivos Legais: Art. 15, caput e §§ 1º, III, “a” e 2º, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008, e art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 1995; Código Civil, arts.*

*966 e 982 (...)*

*Em assim sendo, transcreve-se a redação da alínea “a” do inciso III do § 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 16 de dezembro de 1995, na redação dada pelo artigo 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, para a qual se requer a interpretação:*

*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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 1º 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 ecitopatologia, 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).(grifamos).*

*12. Conforme se extrai da leitura do dispositivo transcrito, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelos contribuintes optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, em seu caput, um percentual geral de 8% (oito por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica. Já em seu § 1º, são estipulados percentuais específicos para determinadas atividades, dentre os quais se destaca o de 32% (trinta e dois por cento), previsto no inciso III, alínea “a”, incidente sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços em geral, à exceção da prestação de serviços hospitalares, de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. A essas atividades, excluídas da regra específica do § 1º do art. 15, aplica-se a regra geral (8%) constante do caput do artigo.*

*13. Da mesma forma, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, também na sistemática de lucro presumido, o caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, fixa o percentual geral de 12% (doze por cento) a recair sobre a receita bruta auferida no período, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o § 1º, III, do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). Visto que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e **análises e patologias clínicas** estão entre as exceções do § 1º, III, “a”, do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, tem-se que à receita bruta advinda*

dessas atividades deve-se aplicar o percentual de 12% (doze por cento).  
Transcrição abaixo:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

15. Nessa situação, cabe destacar que o artigo 22 da IN RFB nº 1396, de 2013, determina que, existindo Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento daquela, uma vez que aquelas têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 9º do referido dispositivo normativo.

16. Assim sendo, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação da matéria ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos da Solução de Consulta nº 162 da Cosit, de 24 de junho de 2014, "in verbis":

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.**

**SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO.**

A partir de 01/01/2009, além dos serviços hospitalares, é possível a utilização do percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, 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 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.

Dispositivos Legais: Art. 15, caput e §§ 1º, III, "a" e 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008; ADI RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30 e 31 e Código Civil, arts. 966 e 982.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.**

**SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO.**

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 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. Solução de Consulta nº 14 Cosit Dispositivos Legais: Art. 15, caput e §§ 1º, III, "a" e 2º, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008, e art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 1995; ADI RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30 e 31 e Código Civil, arts. 966 e 982.

**FUNDAMENTOS [...]**

12. Frise-se que, com a alteração do art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, promovida pela Lei nº 11.727/2008, ampliou-se a possibilidade de utilização do percentual geral de 8%, para apuração da base de cálculo do IRPJ, às atividades de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. Note-se que, com esta alteração, não significou que tais serviços foram considerados hospitalares, mas sim que, além dos serviços caracterizados como hospitalares, as atividades citadas acima também poderiam utilizar os percentuais reduzidos.

13. Verifica-se que dentre os serviços prestados pela consulente há a realização de exames e de fisioterapia, que se relacionam com a atividade de auxílio diagnóstico e terapia, bem como com a atividade de imagenologia, o que tornaria possível a utilização dos percentuais reduzidos. Contudo, há duas condições para que isso ocorra, pois a prestadora do serviço deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e o seu estabelecimento deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

14. Quanto ao atendimento às normas da Anvisa, é necessário que seja comprovado por meio de documento expedido pela vigilância sanitária Estadual ou Municipal.

15. Note-se que, além do atendimento à estrutura física exigida, o serviço deve ser prestado “por sociedade empresária”.

15.1. A definição legal dos termos “empresário” e “sociedade empresária” é obtida no art. 966, do Código Civil, também citado pela consulente:

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.

15.2. Tais conceitos respeitam, respectivamente, à pessoa física que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente (empresário) e à pessoa jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes (sociedade empresária).

15.3. Assim, a lei requer, para ser considerado empresário, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, excluindo expressamente do conceito o exercício de determinadas atividades que não são consideradas empresárias: são as profissões intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

15.4. Esse elemento de empresa, referido no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), desenvolvendo um conjunto de atividades organizadas, que buscam atingir os objetivos sociais da organização.

15.5. Não constitui, portanto, elemento de empresa a simples prestação de serviços profissionais na área de saúde, sendo necessário que haja uma organização econômica da atividade.

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.*

*17. Ressalte-se, ainda, que, em relação a serviços prestados nas dependências de hospitais, ou seja, fora da clínica, não seria preenchido o requisito de o serviço ser prestado em estabelecimento próprio, o que também tornaria impossível a utilização dos percentuais reduzidos. Da mesma forma, em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual relativo à prestação de serviços em geral, de 32%, tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ, como da CSLL.*

#### CONCLUSÃO

*18. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo que a consulente só poderia utilizar os percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente, se efetivamente preenchesse todos os requisitos necessários para ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, ou, ainda, na hipótese de exercer outra atividade dentre as citadas no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/1995, desde que organizada sob a forma de sociedade empresária e seu estabelecimento atendesse às normas da Anvisa. Frise-se que a contribuinte constituída como sociedade simples, conceito que se contrapõe ao de sociedade empresária, não poderia utilizar os percentuais reduzidos. Quanto a serviços realizados fora da clínica, bem como em relação às consultas médicas, deve ser utilizado o percentual de 32%, para apuração da base de cálculo tanto do IRPJ, como da CSLL.*

*17. Desse modo, pode-se concluir que, desde 1º de janeiro de 2009, conforme disposto no art. 29 combinado com o inciso VI do art. 41 da Lei nº 11.727, de 2008, para as atividades listadas na Atribuição Apoio ao Diagnóstico e Terapia da RDC nº 50, de 2002, da Anvisa, e no art. 31 e parágrafo único da IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015, já se podia utilizar o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, e, também, já se podia utilizar o percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, desde que cumulativamente fossem cumpridas as demais exigências estabelecidas, quais sejam: que a pessoa jurídica fosse organizada sob a forma de sociedade empresária e atendesse às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa.*

(...)

8. Assim, são incabíveis as alegações da impugnante, visto ter sido constituída como sociedade simples, devendo ser mantida a utilização do percentual de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme o entendimento da Autoridade Fiscal.

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/12/2019, inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 10/01/2020.

Em sede de recurso, a contribuinte, além de reiterar os argumentos da Impugnação, destacou os seguintes pontos:

(...)

A rigor, a recorrente não pode ser enquadrada como sociedade simples, não empresária, porquanto se enquadra perfeitamente no contido no parágrafo único do art. 966 do Código Civil, quando enuncia 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”.

No caso dos autos, restou sobejamente demonstrado que o objeto social da recorrente não se trata de simples trabalho intelectual, porquanto possui um grau maior de desenvolvimento da sua atividade.

Note-se que o grau de organização econômica é tamanho que a recorrente possui uma responsável técnica para o exercício da sua atividade (diga-se, que não integra o quadro societário), conforme seus atos constitutivos em anexo, o que, nesta perspectiva, afasta a pessoalidade, característica das denominadas sociedades simples.

Em outras palavras, embora, a priori, a atividade da recorrente seja intelectual, urge destacar que constitui elemento de empresa, porquanto a atividade é exercida profissionalmente e economicamente organizada, na forma do art. 966 do Código Civil.

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que “o novo Código Civil Brasileiro, em que pese não ter definido expressamente a figura da empresa, conceituou no art. 966 o empresário como 'quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços' e, ao assim proceder, propiciou ao interprete inferir o conceito jurídico de empresa como sendo 'o exercício organizado ou profissional de atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços'. Por exercício profissional da atividade econômica, elemento que integra o núcleo do conceito de empresa, há que se entender a exploração de atividade com finalidade lucrativa”<sup>1</sup>.

Simples análise sobre os atos constitutivos da recorrente permite apurar que exerce atividade profissional economicamente organizada, mormente em razão das filiais constituídas, constituindo verdadeiro elemento de empresa, na forma do art. 966, parágrafo único.

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

A controvérsia da presente lide versa basicamente sobre o enquadramento da contribuinte na exceção prevista no Art. 15, §1º, III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/95, para que possa gozar dos percentuais reduzidos de presunção do Lucro Presumido de IRPJ e CSLL, nos coeficientes de 8% e 12% respectivamente.

Mais especificamente, o ponto fulcral da discussão trata do enquadramento da interessada como “sociedade empresária”, para que possa usufruir da redução tributária prevista na norma.

Como relatado, a autoridade fiscal autuou a contribuinte por constatar que a mesma estava constituída como sociedade simples, o que desautorizaria a aplicação dos coeficientes reduzidos de presunção, o que fora mantido pela DRJ com fundamento na Solução de Consulta Cosit nº 14, de 24/01/2019.

Pois bem.

Analisando-se os autos, constata-se que a contribuinte, apesar de formalmente constituída como sociedade simples, trata-se na verdade de uma sociedade empresária de fato. Vejamos os seguintes elementos:

- i. A 3ª Cláusula do Contrato Social (e-Fls. 74 a 78) da contribuinte, indica que a mesma exerce atividade de prestação de serviços em Laboratório de Análises Clínicas;
- ii. Já a 2ª Cláusula demonstra que a mesma possui 08 (oito) filiais, sendo ainda 02 delas em municípios distintos da sede da empresa;
- iii. A 4ª Cláusula prevê que a contribuinte possui responsável técnico, o que é exercido por apenas 01 dos sócios;
- iv. As diversas Notas Fiscais constantes dos autos demonstram que a contribuinte presta serviços de natureza empresarial, tendo como tomadores de serviços hospitalares, planos de saúde, dentre outras entidades médicas;

Como se vê, a contribuinte possui uma atividade empresarial organizada, com diversas filiais, prestando serviços para grandes tomadores de serviços, o que demanda dezenas de funcionários, gerentes, mão-de-obra técnica, equipamentos etc.

Assim, com base no princípio da verdade material, não há como conceber que a contribuinte seja uma sociedade simples que exerça mera atividade profissional intelectual. Mas o exercício da profissão constitui apenas elemento da empresa.

Enquadra-se, portanto, na exceção prevista no Parágrafo Único, do Art. 966, do Código Civil, “in verbis”:

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.** (grifei)

Menciona-se, ainda, que a presente controvérsia já fora objeto de exame por este tribunal administrativo, em situação semelhante, conforme julgado a seguir:

**Processo nº -10983.721088/2010-14**

**Recurso -Voluntário**

**Acórdão nº -1201-003.409 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

**Sessão de -11 de dezembro de 2019**

**Recorrente -LABORATÓRIO MÉDICO SANTA LUZIA S/S**

**Interessado -FAZENDA NACIONAL**

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

**Ano-calendário: 2007**

**LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE HOSPITALAR. SOCIEDADE EMPRESÁRIA.**

Apenas com o advento da Lei nº 11.727/2008 é que a organização sob a forma de sociedade empresária passou a ser condição para o prestador de serviço de natureza hospitalar poder adotar o regime do lucro presumido com o percentual de 8%, previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

**LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE HOSPITALAR. SOCIEDADE SIMPLES.**

**A formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza empresária quando presta serviço de natureza evidentemente hospitalar, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

No referido acórdão, o ilustre relator, Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, exarou a seguinte conclusão:

Em segundo lugar, verifico que o contribuinte prestava serviços de “diagnóstico por anatomia patológica e/ou citopatológica” e “diagnóstico por laboratório clínico” (fls. 37). Entendo que não é possível prestar tais serviços apenas com a atividade intelectual dos seus prestadores. Entendo que a prestação desses serviços exige estrutura física, equipamentos, pessoal e procedimentos submetidos a normas regulatórias que somente podem ocorrer em uma entidade de natureza empresária. Portanto, afastado a acusação da fiscalização de que o contribuinte, apenas por ser uma sociedade simples, não teria natureza de sociedade empresária.

Importante esclarecer, por fim, que mesmo considerando que o período fiscalizado seja posterior ao advento da Lei nº 11.727/2008, ainda assim entendo que deve prevalecer a verdade material quanto ao requisito legal, que inclusive já fora objeto de adequação pela contribuinte, conforme verifica-se no cartão CNPJ atual:

|                                                                                                                                                                                                                             |                                                     |                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------------------|
| NÚMERO DE INSCRIÇÃO<br>81.286.916/0001-51<br>MATRIZ                                                                                                                                                                         | COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO<br>CADASTRAL | DATA DE ABERTURA<br>26/06/1992 |
| NOME EMPRESARIAL<br>LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS T.W.A LTDA                                                                                                                                                             |                                                     |                                |
| TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)<br>LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS VERNER WILLRICH                                                                                                                            |                                                     | PORTE<br>DEMAIS                |
| CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL<br>86.40-2-02 - Laboratórios clínicos                                                                                                                                   |                                                     |                                |
| CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS<br>64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings<br>49.30-2-01 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal |                                                     |                                |
| CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA<br>206-2 - Sociedade Empresária Limitada                                                                                                                                            |                                                     |                                |
| LOGRADOURO<br>R AZAMBUJA                                                                                                                                                                                                    | NÚMERO<br>1089                                      | COMPLEMENTO<br>*****           |
| CEP<br>88.359-321                                                                                                                                                                                                           | BAIRRO/DISTRITO<br>AZAMBUJA                         | MUNICÍPIO<br>BRUSQUE           |
|                                                                                                                                                                                                                             |                                                     | UF<br>SC                       |

(emitido em 17/05/2021, no sítio eletrônico:  
[https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/cnpjreva\\_solicitacao.asp](https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp))

Assim sendo, entendo que os elementos constantes dos autos demonstram que a recorrente não se trata de uma mera sociedade simples que exerce atividade intelectual, mas de uma sociedade empresária de fato, razão pela qual não procede a acusação fiscal.

## Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves