



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720166/2018-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.962 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente EUROFINS CLINICAL SANTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

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, inc. III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Iágaro Jung Martins, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs), relativos ao IRPJ (e-fls. 2/17) e à CSL (e-fls. 19/27) do ano-calendário de 2015 em razão de aplicação indevida de percentual de determinação do lucro presumido, uma vez que o Contribuinte não se organiza na forma de sociedade empresária, mas, sim, na de sociedade simples. Deles se deu ciência em 04/12/2018 (e-fls. 48/50). A autuação se encontra sintetizada no “Relatório de Verificação, Constatação e Descrição dos Fatos” (RF), de e-fls. 34/46:

2.1. Conforme consulta pelo CNPJ nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, se constata que a fiscalizada está enquadrada da seguinte forma:

- CNAE: 8640-2-02 Laboratórios Clínicos
- NAT JUR: 224-0 -Sociedade Simples Limitada.

2.2. Não existe NIRE (Número de Identificação do Registro de Empresas) no Sistema CNPJ, como é de praxe nesses casos, pois esse tipo de empresa é registrado nos Cartórios de Registro Civil das Pessoas Jurídicas e não na Junta Comercial. Pesquisando a empresa na Junta comercial, não foi localizada seu registro. Portanto, não se enquadra como sociedade empresária, prevista no artigo 1.142 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002). Sobre o registro das empresas, o artigo 1.150 do Código Civil

2.3. Esse instituto da sociedade empresária abrange vários tipos de sociedade, mas no sentido geral é a reunião de pessoas que tem como objetivo exercer profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, visando o lucro, que deve ser compartilhado. Faz-se necessário lembrar que nem toda sociedade é uma empresa, da mesma forma que nem todas as empresas são sociedades.

2.4. A fiscalizada está enquadrada juridicamente como Sociedade Simples Limitada, registrada no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Razão pela qual nas suas operações no ano-calendário de 2015 ocorreu a aplicação incorreta de coeficiente sobre a receita bruta, em que foram apurados o IRPJ e a CSLL com insuficiência. A apuração do IRPJ e a CSLL está sujeita a alíquota de 32% sobre a Receita Bruta apurada no ano-calendário de 2015, nos termos da alínea “a” do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação que lhe deu a Lei nº 11.727, de 2008.

3. Irresignado, em 03/01/2019 (e-fls. 340), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 342/365), que pode ser assim sintetizada:

3.1. Preliminarmente, pugnou pela **nulidade** da autuação por (i) ausência de prova da intimação do sujeito passivo do Auto de Infração e (ii) cerceamento de defesa por erro na capitulação legal da infração – menção a dispositivos regulamentares já revogados.

3.2. Que seus serviços se caracterizam como **hospitais**.

3.3. Que sua atuação se dá na forma **sociedade empresarial**, devendo prevalecer a realidade face à verdade formal.

3.3.1. De acordo com o contrato social da impugnante (e-fls. 51/65) e também de acordo com os fatos na prática exercidos pela sociedade, o objeto social é assim designado: prestação de serviços de análises clínicas.

3.3.2. Na prática, a impugnante atua como sociedade empresarial e cumpre com todos os requisitos contábeis e fiscais que lhe são aplicáveis, dos quais destacam-se: entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) em períodos pretéritos, entrega da Escrituração Fiscal Digital – SPED FISCAL e EFD Contribuições.

3.3.2.1. A atuação da impugnante se adequa ao de pessoa jurídica empresária, nos termos do Novo Código Civil, reunindo fatores de produção e circulação, com profissionalismo e economicidade, e valendo-se de profissionais não só para o desenvolvimento das atividades auxiliares, mas também para o exercício da atividade fim (realização de análises laboratoriais). Possui estrutura física própria e empregados com competência técnica para realizar sua atividade fim sem a necessidade de atuação direta dos sócios, apesar de não haver disposição expressa nos Instrumentos de Constituição e Alteração da Sociedade.

3.3.2.2. A impugnante explora, inegavelmente, seu objeto social – realização de exames laboratoriais, de forma organizada para a produção de serviços, com habitualidade, reiteração e prospecção futura, tudo permeado pelo intuito lucrativo. Possui custos inerentes à realização dos serviços, tais como funcionários próprios e contratados para a realização dos exames laboratoriais, inclusive com médicos terceiros, alheios ao contrato social (Doc. GFIP do ano de 2015 em anexo, e-fls. 374/386 e folhas de pagamento do ano, e-fls. 435/719). Além de prestar serviços particulares, também podemos observar que atendem a variados convênios de saúde, o que torna evidente o seu intuito lucrativo.

3.3.3. Ademais, a legislação tributária em momento algum exige o registro na Junta Comercial como conditio sine qua non para que uma sociedade seja considerada como empresária. Exige-se tão somente que a mesma se organize sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa, como a Autuada atende (e-fls. 370).

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 108-034.219 – 5ª TURMA/DRJ08, proferido em sessão realizada em 11/01/2023 (e-fls. 753/773), de que se deu ciência ao Contribuinte em 13/03/2023 (e-fls. 801), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2015

LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. PERCENTUAL REDUZIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.

Para que faça jus a percentual reduzido na apuração do lucro presumido, o laboratório de análises clínicas deve estar organizado sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Contribuinte com natureza jurídica de sociedade simples carece do caráter empresarial e não pode beneficiar-se desse percentual reduzido.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Irresignado, em 31/01/2023 (e-fls. 776), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 777/798), onde renova suas razões de mérito de Impugnação, não o fazendo em relação às preliminares.

Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 801 e 776), pelo que dele se conhece.

PERCENTUAIS APLICÁVEIS NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

7. Em síntese, afirmando que “[...] há que se dar razão à fiscalização”, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso, com substrato nas Soluções de Consulta Cosit nºs 162, de 2014, e 227, de 2015; e Instruções Normativas RFB nºs 1.515, de 2014, e 1.700, de 2017:

“Da conclusão

Conforme análise acima:

- *Considera-se satisfeita a condição de atendimento às normas da Anvisa; e*
- *Os serviços prestados pela contribuinte configuram-se como uma das exceções à ‘prestação de serviços em geral’, prevista na letra ‘a’ do inciso III do § 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 (com as alterações promovidas pela Lei nº 11.727/2008).*

No entanto, a contribuinte, na qualidade de sociedade simples, não é uma sociedade empresária, uma das condições previstas na letra ‘a’ do inciso III do § 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 (com as alterações promovidas pela Lei nº 11.727/2008), e, portanto, não faz jus aos percentuais reduzidos (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL) na apuração do lucro presumido e na base de cálculo da CSLL” (grifos e negrito do original).

8. Quanto à interpretação deste aspecto, anui-se ao entendimento em vigor na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, conforme Ac. nº 9101-006.537, proferido em sessão realizada em 05/04/2023, relatado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em que negou provimento, por unanimidade, ao Especial fazendário:

“(...

Do dispositivo [art. 966 do CC] 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’.

(...)

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.

(...)

Além de se tratar de questão de fato, não compreendida na interpretação da legislação discutida, tal afirmativa é rechaçada expressamente pelo recorrido, inclusive pelo voto vencido, conforme seguinte passagem dele extraída:

*Relativamente ao argumento considerado pela decisão de piso, de que a recorrente seria (ou, conforme afirmou tudo indica) uma sociedade **simples**, entendo, data vênua, de maneira diversa.*

[...]

Retornando aos autos, veja-se que a recorrente, contrariamente ao alegado no termo fiscal e na decisão de piso, é um estabelecimento assistencial de saúde, dispõe de estrutura material e de pessoal destinados ao atendimento da população (pacientes), clínica organizada com serviços profissionais não só de médicos, mas também conta com enfermeiros e outros, além de realizar procedimentos cirúrgicos de alta tecnologia, com possibilidade de internação 24 horas e exames laboratoriais de variada ordem, atuando em sistema day clinic, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 191/2015, anteriormente transcrita sua ementa.

*A decisão de piso inferiu, ao meu sentir, perfunctoriamente, que os sócios é que prestam os serviços médicos, e por isso seria a recorrente uma sociedade simples, conclusão que, data vênua, discordo, uma vez que **há elementos suficientes nos autos em direção oposta, ou seja, na direção de que a recorrente tenha característica de sociedade empresária**.*

*Entendo que **aqui o trabalho do profissional especializado e/ou intelectual assume a condição de elemento de empresa**, ou seja, o seu trabalho, apesar de extremamente importante, é exercido dentro de uma estrutura organizada, com o auxílio de materiais técnicos específicos, aparelhos para exames laboratoriais, inclusive de imagenologia, auxiliares de enfermagem, equipamentos para cirurgias e internações, ou seja, um rol de atividades e/ou serviços tratados como de serviços hospitalares, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 191/2015, anteriormente transcrita sua ementa.*

[...]

Assim, afasto a conclusão assinalada na decisão de piso de que a recorrente seria uma sociedade simples.

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.

Quanto à organização empresarial, o Colegiado, por unanimidade, afastou a conclusão proferida em primeira instância de julgamento e considerou que ela estava comprovada nos autos.

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: [...]

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.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

9. Retornando aos autos, vê-se que a Recorrente é um estabelecimento assistencial de saúde (conforme contrato social e alterações), dispõe de estrutura material (com licença de funcionamento da Anvisa e certificações de qualidade e de acreditação de laboratórios, não prestando consultas médicas) e de pessoal (como se vê das folhas de pagamento e GFIP do ano-calendário em comento, com mais de 100 funcionários, incluindo médicos e biomédicos) destinados ao atendimento da população, com realização de exames laboratoriais (para o que adquire insumos, como se vê de notas fiscais colacionadas e respectivos pagamentos, e-fls. 391/429), de forma organizada, com habitualidade, reiteração e prospecção futura, prestando serviços ligados à promoção da saúde, como medicina laboratorial, diagnóstica e ocupacional.

10. Como na jurisprudência em comento, também aqui a atividade do profissional especializado assume a condição de elemento de empresa. Seu trabalho é exercido dentro de uma estrutura organizada, com o auxílio de materiais técnicos específicos, aparelhos para exames laboratoriais e assistentes (de laboratório, de expedição de laudo, de esterilização e de coleta), todo um rol de atividades e/ou serviços tratados como sendo de serviços hospitalares.

11. Assim, caracterizado o Contribuinte como sociedade empresarial de fato e à falta de determinação legal para que se registre em junta comercial para aplicação do percentual de presunção de 8% sobre suas receitas, assiste-lhe razão ao afirmar que a “[...] formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza empresária quando presta serviço de natureza evidentemente hospitalar, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008”.

CONCLUSÃO

12. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros