



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720163/2012-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.695 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente MAXI MEDICAL DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

COEFICIENTE DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA.

Após o advento da Lei 11.727/2008, para fruição dos coeficientes de presunção de lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, além do serviço estar entre aqueles listados na alínea "a" do inciso III, do §1º, do artigo 15, da Lei 9.249/95, a pessoa jurídica prestadora de serviços deve estar organizada sob a forma de sociedade empresaria e atender às normas estabelecidas pela ANVISA.

A formalização da pessoa jurídica como sociedade simples não afasta, por si só, a sua natureza de sociedade empresária, da mesma forma que a exigência de certidão de comprovação de atendimento das normas da ANVISA se mostra formalismo exagerado, quando se é capaz de extrair dos autos a atividade regularmente desenvolvida.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1301-005.694, de 15 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 18088.720162/2012-52, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-005.695 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18088.720163/2012-05

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

MAXI MEDICAL DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA. recorre a este Conselho pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ/REC que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada.

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo a seguir relatório constante da decisão de primeira instância:

Trata o presente contencioso de Auto de Infração de fls. 316 a 344, lavrado contra a contribuinte qualificada, e, também dos elementos nele encravados, onde constam os seus demonstrativos e anexos, para exigência de crédito tributário, relativo a CSLL, no montante de R\$ 435.323,14, que seguem, discriminados na sequência:

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
72.918.741/0001-67
Nome Empresarial
MAXI - MEDICAL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Contribuição	207.093,69
Juros	72.909,17
Multa	155.320,28
Valor do Crédito Apurado	435.323,14

Do RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, sob o Mandado de Procedimento Fiscal: 0812200.2012 00076 0 foi efetuado o Auto de Infração contra a empresa MAXI - MEDICAL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA, sob o CNPJ: 72.918.741/0001-67.

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO" (fls.2/3) e "TERMO DE ENCERRAMENTO" (fls. 343/4) e RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO (fls. 311/315). A seguir, a síntese dos Termos.

O procedimento fiscal em questão teve por objetivo verificar a correta aplicação dos coeficientes de presunção para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo as normas estabelecidas pelo art. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, combinado com o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

A auditoria no contribuinte acima identificado restringiu-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do período de 04/2007 a 12/2009, conforme contido no mandado de procedimento fiscal acima mencionado. No período em questão, o contribuinte optou pela tributação pelo lucro presumido e, indevidamente, utilizou a base de cálculo presumida de 8%, sobre o IRPJ. Os lançamentos fiscais concernentes ao IRPJ estão em outro contencioso, vide o processo nº 18088.720162/2012-52.

Assim entendeu a Auditoria Fiscal que, segundo a legislação tributária, para apuração da base de cálculo presumido de IRPJ e da CSLL utilizando-se os coeficientes de 8% e 12%, os correspondentes requisitos, de acordo com os fatos geradores, são os seguintes (serviços hospitalares):

Que a partir de 27/04/2005 até 09/12/2007, são considerados serviços hospitalares unicamente os prestados por empresário ou sociedade empresária que exerçam uma ou

mais das atribuições elencadas pelo artigo 27 da IN SRF nº 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, tratadas pela RDC nº 50, de 2002, e que possuam estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retrocitada Resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal;

De 10 de dezembro de 2007 (data da publicação do Ato Declaratório Interpretativo - ADI RFB nº 19/2007) até 31 de dezembro de 2008, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica apurado com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta decorrente dos serviços hospitalares prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que atendam aos requisitos nele estabelecidos. ou seja, que atenda, para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e reflexos, vide a CSLL.

Deve-se ainda salientar que a prestadora destes serviços deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária, “o que pressupõe a existência de estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação, de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, valendo-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde à qual a pessoa jurídica se dedica” (extraído da Solução de Consulta 138 SRRF 06/DISIT de 01/09/2009).

O conceito sumário de sociedade empresária apresentado na solução de consulta acima citada condiz com as definições do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), e segue a orientação da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que ao expor sobre o conceito de sociedade empresária na Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2006, nos termos do art. 966, 967 do CC, considera-se empresário todo aquele que exercer profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Depreende-se, portanto, do conceito acima transcrito a presença dos elementos integrantes da definição de empresário.

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. Portanto, nos atos constitutivos apresentados pelo contribuinte (fls 9/36) nota-se que a sociedade é prestadora de serviços (sociedade simples) registrada em cartório. Afasta-se, assim, o conceito de sociedade empresária, tanto na formalidade legal, como também na prática, conforme será descrito nos autos.

Em resposta ao termo de intimação 02 076 2012 (fls 207/209) verifica-se, conforme descrito pelo próprio fiscalizado (fls 219/269) que o contribuinte assinou contrato com o Hospital São Paulo para a prestação de serviços de diagnóstico por imagem. Assim, utiliza as dependências do Hospital São Paulo para a prestação dos serviços. Do exposto, infere-se que o espaço físico utilizado não é do contribuinte e sim, de terceiros. Não se pode dizer que o contribuinte tem estrutura material para atendimento aos pacientes, pois quem possui essa estrutura é terceiros (o hospital onde o contribuinte está estabelecido).

Assim, pode se inferir também que o contribuinte é responsável apenas pela prestação de serviço (mão de obra), sendo os demais itens (apoio, estrutura) de responsabilidade do Hospital. Porém, nem a totalidade da prestação de serviço é feita pelo contribuinte. Ela é quase toda terceirizada para outras empresas, conforme resposta à intimação e contratos apresentados.

Que o contribuinte ora fiscalizado é, na forma e em quase sua totalidade, um simples INTERMEDIÁRIO da prestação de serviços. É de se notar que no livro de registro de empregados apresentado (fls 102/133), não constam profissionais como médicos, enfermeiros, etc.. Constam somente auxiliares, técnicos, etc. Conclui-se, conforme já descrito no item 4, que nem na forma e nem na prática o contribuinte é uma SOCIEDADE EMPRESÁRIA conforme descrito no código civil e Solução de

Divergência COSIT 01/2006 (item 3.4 a 3.6). O contribuinte não tem estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação, de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, valendo-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde à qual a pessoa jurídica se dedica.

Em resumo, entende a Fiscalização que o contribuinte não se enquadra, no período de 04/2007 a 12/2009, na legislação para utilização reduzida do percentual do lucro presumido, pelos motivos enumerados a seguir:

1) De 01/04/2007 a 09/12/2007: serviços não prestados por sociedade empresária. Além disso, a pessoa jurídica não possuía estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retrocitada RDC da Anvisa; e

2) De 10/12/2007 a 31/12/2008: NÃO SE TRATAM de serviços hospitalares prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que atendam aos requisitos nele estabelecidos visto que falta estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos. (quem atende, tem a estrutura e presta apoio é o Hospital São Paulo)

3) De 11/01/2009 a 31/12/2009: serviços não prestados por sociedade empresária e não atende às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária -Anvisa, visto que, em quase sua totalidade, são terceiros quem efetivamente prestam os serviços.

Isso posto, concluiu a auditoria que não poderia o contribuinte ter calculado a base do IRPJ e da CSLL presumida a 8% e a 12%, respectivamente. O cálculo feito erroneamente fez com que surgissem diferenças nos valores declarados de IRPJ e CSLL.

Para a apuração dos valores devidos foram elaboradas as planilhas com as citadas diferenças, que foram anexas ao termo de constatação fiscal (fls. 207/215) - 02 076 2012 de 19/03/2012.

"1) Anexo 1 – Diferença de IRPJ – fls 210/212 - Para elaboração da planilha de IRPJ, foram considerados, como Faturamento Declarado: Extraído do livro razão (fls 42/61) e conferido com a DIPJ (fls 134/170); Coluna B: Base IRPJ 32% = Faturamento x 0,32;

Coluna C: IRPJ devido 15% + adicional de 10% sobre o que excedeu R\$ 60.000,00; e da Coluna D: IRPJ Declarado em DCTF; e da Coluna E: IR retido, conforme DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras (fls 171/206); e Coluna F: Diferença de IRPJ (C – D – E)

2) Anexo 2 – Diferença de CSLL – fls 213/215 - Para elaboração da planilha da CSLL, foram considerados: Faturamento Declarado: Extraído do livro razão (fls 42/61) e conferido com a DIPJ (fls 134/170); Coluna B: Base CSLL 32% = Faturamento x 0,32;

Coluna C: CSLL devida 9%; Coluna D: CSLL declarada em DCTF; Coluna E: CSLL retida, conforme DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras (fls 171/206) e da Coluna F:

Diferença de CSLL (C – D – E)."

No auto de infração, foi aposto na planilha nos itens 8 e 9 foram considerados os valores declarados pelo contribuinte em DCTF e também os retidos na fonte. Assim, o tributo cobrado neste auto de infração é calculado sobre uma base de cálculo utilizando o

coeficiente de 32% (correta), descontando-se os valores já apurados e declarados em DCTF pelo contribuinte fiscalizado, tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CSLL.

Esse foi o Relatório apresentado pela Auditoria Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

A impugnante MAXI -MEDICAL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA, sob o CNPJ: 72.918.741/0001-67 vem impugnar o auto de infração, pois teria enquadrado indevidamente como extensão de serviço hospitalar, quando aplicou as alíquotas de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Que em virtude do cumprimento das obrigações pactuadas com o Hospital São Paulo teve que se estruturar empresarialmente, tendo em vista a complexidade de sua prestação de serviço. E, que todos os sócios e a estrutura funcional existentes indicam, que são profissionais gabaritados para atender os serviços.

Que a impugnante possui toda a certificação e autorização expedida pela ANVISA em nome da MAXI-MEDICAL.

Que seria imperioso aduzir que no período de 04/2007 a 12/07 que a regra para o caso dessa escola era diverso, e, que após esse período o Fisco inseriu novas regras.

Quanto a "outros aspectos jurídicos", o Fisco Federal sempre teria tratado tal matéria de forma literal e restritiva, sem qualquer vinculação a lei ou ao menos às normas médico-sanitárias. E, cita a Solução de Consulta nº 365/1999, decisões e consultas de outros processos.

Que fora editada a IN SRF nº 306, de 2003, onde teria se passado a análise ao critério jurídico do que seriam serviços hospitalares, conceito focado na atividade desenvolvida, e, menciona Solução de Divergência nº 11, a Solução de Consulta nº 128/2003, o ADI-SRF nº 18, de 2003, onde seria possível aplicar a alíquota de 12%, para a CSLL.

Havendo, na citada ADI nº 18, de 2003 a restrição a prestação de serviços pelos próprios sócios e de exercício de atividade intelectual. Além de mencionar os dispositivos da Portaria GM 1884/1994 do Min. da Saúde.

Nessa Portaria estariam definidos os critérios de atividade-meio e de atividade-fim, e, que definiria, também a atividade desenvolvida, inclusive pelo subitem 2.1, do Capítulo 2, da parte II, da RDC 50/02.

Que foi publicada a IN SRF nº 539, de 27/04/2005, que alterou o art. 27 da IN SRF 480/04 sobre o conceito de que seriam serviços hospitalares. E, que esse ato normativo quanto aos demais estaria em desacordo com a Portaria GM 1884/1994 do Min. da Saúde e a Resolução RDC 50/02 e Portaria 356/02, onde não existiria norma que restringisse a prestação de serviços hospitalares pelos sócios da empresa.

Que o equívoco exegético da ADI-SRF nº 18, de 2003, avançou em relação a limitação dos sócios, impondo restrição legal a um exercício, com direito legítimo, mesmo sendo norma complementar (art. 100, inciso I, do CTN).

Relaciona o REsp. nº 380.584/RS no qual confrontaria as disposições normativas do ADI-SRF nº 18, de 2003, quanto ao seu artigo 2º, inciso I, mas, que estaria em consonância com o parágrafo 1º, sobre o conceito de serviços hospitalares. E, que, a disposição do ADI, em relação ao artigo 2º, inciso I seria ilegal, por ser norma complementar.

DA PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - Onde descreve que em matéria de direito punitivo, prevalecerá o princípio da verdade material e cita

alguns autores, por entender que não houve a identificação no auto de infração do Fato Jurídico Tributário.

DA INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE - Em que se pese inexistir no direito tributário, no plano da infraconstitucionalidade, preceitos explícitos a respeito das sanções tributárias, para delimitar o excesso, portanto, o princípio da proporcionalidade seria regra mater, para guiar a atuação das autoridades. Onde o Poder de Tributar não pode chegar a desmedida de destruir.

Que seria patente o confisco que representa, em face do auto e da punição que se infere, por se tratar de excesso de exação, cita o Acórdão TRF-1ª Região nº 01075206-MG, 20/09/1999, pág. 341 e ADIN 551-1-RJ, j. 24/10/02. Tais relatos configurariam o conceito de multa confiscatória, pois, a atuação deixou de observar a capacidade contributiva do contribuinte.

E, ante o exposto requer que a impugnação seja integralmente acolhida. E, nestes termos, pede deferimento.

Ao tratar da questão, a DRJ/REC julgou parcialmente procedente a Impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO.

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.

RESULTADO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

O percentual de determinação da base de cálculo da CSLL, no lucro presumido, o resultado presumido para a atividade de prestação de serviços em geral é de 32% (trinta e dois por cento), com exceção aos serviços hospitalares, caso em que se reduz para 12%.

RECURSOS REPETITIVOS. STJ. VINCULAÇÃO DA RFB.

As decisões emanadas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos vinculam a Receita Federal quando atendidos os requisitos estabelecidos no artigo 19, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e no artigo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014 e Nota PGFN/CRJ nº 359/2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. RESULTADO PRESUMIDO. CRITÉRIOS DEFINIDOS EM LEI.

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. Verificado o descumprimento dos requisitos impostos pela legislação, devem ser constituídas as diferenças apuradas em procedimento fiscal, com a aplicação de percentual de 32%. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. DESCABIMENTO DE APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

Segundo entendimento da Súmula CARF nº 2, o órgão de julgamento administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em suma, a decisão recorrida manteve parcialmente o lançamento por entender que após a vigência (01/01/2009) da nova redação do artigo 15, §1º, III, *a*, da Lei 9.249/95, a ausência do registro como sociedade empresária e a regular inscrição nos cadastros da ANVISA seriam um óbice para o aproveitamento do coeficiente reduzido de presunção e, por essa razão, excluiu os créditos tributário de 2007 e 2008, mantendo o de 2009, assim fundamentado:

Como se pode verificar, quanto à natureza dos serviços prestados, não há dúvidas de que as atividades da autuada encontram inseridas no âmbito dos serviços médicos hospitalares, não possuindo amparo legal a exigência de haver um local físico onde o estabelecimento assistencial de saúde prestasse os serviços hospitalares.

Todavia, a nova redação do art. 15, III, "a", da Lei nº 9.249/95 requer outros requisitos, destacando a obrigatoriedade da pessoa jurídica ser organizada sob a forma de sociedade empresária.

[...]

Conforme a legislação pertinente (Lei nº 11.727, de 2008), disposta no parágrafo anterior, verifica-se que, a partir alteração legislativa, considerando a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica autuada, seria possível esta apurar suas bases de cálculo do IRPJ, a partir de janeiro de 2009, utilizando a alíquota de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

Todavia, para usufruir da referida exceção, o legislador impôs o preenchimento de dois requisitos: a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

[...]

Por outro lado, encontra-se como matéria incontroversa nos autos que a pessoa jurídica autuada, durante o ano-calendário de 2009, não estava organizada sob a forma de sociedade empresária, mas sim de sociedade simples.

A Impugnante apenas tornou-se uma sociedade empresária em 9 de setembro de 2010 (data do requerimento 1º/06/2010), data em que registrou a sua Alteração Contratual na Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme comprova a cópia da alteração do contrato social anexada.

Quanto a atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária –Anvisa, a autuada anexou ao processo, comprovações do ano-calendário de 2010, ou seja, que não tratam do objeto de autuação desse contencioso: anos de 2007, 2008 e 2009. E, mesmo, que assim o trouxessem estes não suprem a exigência legal disposta na Lei nº 11.727, de 2008.

[...]

Por força do disposto no artigo 967 do Código Civil, somente a partir da data de 9/09/2010, o contribuinte se tornou uma sociedade empresária, não sendo mais uma sociedade simples. Daí somente a partir desta data, a Impugnante preencheu o requisito, previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/95, para usufruir da alíquota reduzida para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

EM RELAÇÃO AOS LANÇAMENTOS DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2007 E 2008

Portanto, como demonstrado, a decisão emanada pelo STJ no REsp 1.116.399/BA vincula a Receita Federal do Brasil, cabendo ao órgão rever de ofício os créditos constituídos sob tal fundamento. Desta forma, o lançamento consignado APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO - deve ser cancelado e revistos os demais com aplicação dos percentuais reduzidos de presunção de receitas sobre as omissões.

Que, por derradeiro, sendo a impugnante, considerada pelos normativos e julgados, em relação ao conceito de serviços hospitalares, amparada para calcular a base de cálculo reduzida de 12% para a CSLL.

EM RELAÇÃO AOS LANÇAMENTOS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2009

Que, por derradeiro, sendo a impugnante, considerada pelos normativos e julgados, em relação ao conceito de serviços hospitalares, NÃO amparada para calcular a base de cálculo reduzida de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. E, sim, em conformidade com a Nota PGFN/CRJ nº 359/2017, na qual repercutiu a decisão no Recurso Especial nº 1.116.399/BA, e que, vincula a RFB, bem como, a Solução de Consulta nº 162 da Cosit, de 24 de junho de 2014, e, nos termos do artigo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014 e dos parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522/2002, calcular a base de cálculo de 32% para o IRPJ, conforme o lançamento fiscal.

CONCLUSÃO

Ante o exposto e considerando tudo o que dos autos consta, VOTO pela procedência parcial da impugnação, para excluir os créditos tributários (IRPJ) do ano de 2007 e 2008 e manter o relativo a 2009, decorrente do lançamento de ofício.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos da Impugnação, em especial que a manutenção da exigência referente ao exercício 2009 em razão de aspectos meramente formais não mereceria prosperar, já que a lei tributária *apenas exige que a sociedade seja organizada sob a forma de sociedade empresária, ou seja, se materialmente apresentar as características peculiares à empresa, então assim deverá ser considerada para fins de tributação.*

Assevera o recorrente que o acórdão do STJ sob o rito dos repetitivos não delimitou os critérios objetivos quanto a formalidade da sociedade, mas em relação a sua atividade empresária em si, reforçando seus argumentos com a apresentação do REsp 951.251/PR, julgado pela Primeira Seção do STJ tinha como contribuinte formalmente uma sociedade simples (Uroclin Serviços Médicos S/C¹ LTDA).

¹ Sociedades Civis que com a promulgação do CPC/15 passou a ser Sociedade Simples.

Colaciona documentos que acredita demonstrar a prática da atividade empresária no exercício 2009, tais como, estrutura, equipamentos e pessoal que estariam à sua disposição para o exercício das suas atividades na busca do lucro.

Por fim, requer o total provimento do Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida e julgar a acusação totalmente improcedente, tendo em vista preencher todos os requisitos regulares para a redução da base de cálculo da CSLL.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

A controvérsia resta delimitada em relação ao enquadramento ou não do recorrente na exceção prevista no artigo 15, §1º, III, *a*, da Lei 9.249/95, com a consequente possibilidade de usufruir dos percentuais reduzidos de presunção do Lucro Presumido de IRPJ e CSLL, nos coeficientes de 8% e 12%.

Conforme relatado, a autuação levou em consideração os ACs de 2007, 2008 e 2009, tendo a DRJ/REC excluído 2007 e 2008, em razão de que inconteste a prática de atividade hospitalar e mantido o lançamento referente a 2009 em razão da nova exigência legal, qual seja:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

[...]

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

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

A decisão recorrida manteve a autuação referente ao AC 2009 exclusivamente em razão de entender que naquele período a autuada não se encontrava formalmente registrada como sociedade empresária (mas como sociedade simples) e que não atenderia às normas da ANVISA.

Passarei à análise de cada um dos pontos, individualmente.

SOCIEDADE EMPRESÁRIA – exigência formal x atividade desenvolvida de fato

Em análise do que decidido pela DRJ/REC verifica-se que a primeira instância considerou que o recorrente somente supriu a exigência formal de estar organizada como sociedade empresária em 09 de setembro de 2010, data em que alterou seu contrato na JUCESP (e-fls. 392):

A Impugnante apenas tornou-se uma sociedade empresária em 9 de setembro de 2010 (data do requerimento 1º/06/2010), data em que registrou a sua Alteração Contratual na Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme comprova a cópia da alteração do contrato social anexada (fls. 392/408).

Para a DRJ/REC, portanto, o ponto fundamental era a formalidade e não a essência. Não houve enfrentamento a respeito de se o recorrente praticava, de fato, atividade empresária ou não.

Compulsando os autos, não há dúvidas a respeito da atividade empresarial exercida pelo recorrente, senão veja que às e-fls. 482 e ss constam:

- fotos da estrutura física da recorrente, contrato de prestação de serviços de diagnóstico por imagens iniciado em 96 com vigência de 20 anos;
- registro de inúmeros funcionários, inclusive no ano fiscalizado;
- contratação de serviços de consultoria de engenharia, dada a complexidade da atividade desempenhada, em 2009;
- de acordo com o Livro Razão, o saldo do ativo imobilizado no ano de 2009 foi de R\$ 5.594.410,56, dos quais R\$ 4.640.137,45 se refere a máquinas e equipamentos (e-fls. 591);

Outros documentos ainda são colacionados ao Recurso Voluntário, mas que não servem para demonstrar a prática da atividade empresarial especificamente no AC 2009. Entretanto, os elementos acima listados, a meu ver, se mostram suficientes a caracterizar que o recorrente praticava, de fato, atividade empresarial e, nesse sentido, me filio ao entendimento exarado pelo I. Conselheiro André Severo Chaves, quando da lavratura do Acórdão 1401-005.493, assim ementado:

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.

Corroborando com esse entendimento, os acórdãos 1201-003.409 e 1402-001.982, da lavra, respectivamente dos I. Conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, esse último assim fundamentado:

A recorrente, durante todo o período sob procedimento fiscal, estava registrada como sociedade simples, e não como sociedade empresária. Alega a recorrente, contudo, que preenchia todos os requisitos necessários para ser qualificada como sociedade empresária, o que, a ser ver, seria o ponto crucial a ser analisado.

Concordo com tal conclusão. Aliás, entendo que o que deve sempre prevalecer é a essência do negócio, e não sua forma. Tenho me pronunciado assim em inúmeros votos em que considero que operações realizadas apenas observando a correta forma, mas sem qualquer propósito negocial, não devam dar guarida a almejada diminuição de carga tributária. Para ser coerente, entendo que também não poderia, diante de elementos que me levassem a concluir que a essência de um negócio era empresarial, concluir que em face de um vício meramente formal (o registro da sociedade como simples), estaria fadada a uma carga tributária praticamente três vezes maior (de 8% para 32% no caso do IRPJ, e de 12% para 32% em relação à CSLL).

Pelos elementos de prova contido nos autos, entendo que a atividade empresarial resta caracterizada, independente da formalidade, em consonância com os entendimentos deste CARF colacionados acima.

ATENDIMENTO ÀS NORMAS DA ANVISA

Resta, ainda, o 2º fundamento relativo ao cumprimento das normas da ANVISA pelo recorrente, assim mencionado pela DRJ/REC:

Quanto a atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, a autuada anexou ao processo, comprovações do ano-calendário de 2010, ou seja, que não tratam do objeto de autuação desse contencioso: anos de 2007, 2008 e 2009. E, mesmo, que assim o trouxessem estes não suprem a exigência legal disposta na Lei nº 11.727, de 2008.

Quanto a esse ponto, o recorrente reapresenta o mesmo documento às e-fls. 643 e ss. cuja data de protocolo é de 19/05/2010, deferimento em 12/08/2010 e validade até 31/03/2011. Em seu recurso afirma que a documentação acostada seria suficiente para demonstrar que obedece as normas da ANVISA, veja:

Preenchido o primeiro requisito do artigo 15, §1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95, a saber, a organização da recorrente sob a forma de sociedade empresarial, passar-se-á a análise do segundo requisito: o adequado atendimento perante às normas da ANVISA.

Como é possível extrair do DOC 11 em anexo, a recorrente obedece às normativas pertinentes da ANVISA.

Destaque-se que referido documento já foi juntado anteriormente no procedimento administrativo, entretanto, fora olvidado pela autoridade julgadora, uma vez que supostamente a recorrente não teria atingido sequer o primeiro requisito.

Veja que a decisão recorrida mencionou o equívoco de datas, que o documento apresentado não seria suficiente para demonstrar que o recorrente atenderia às normas da ANVISA, entretanto, o recurso é silente em relação a isso e nada justifica ou aduz com o fim de demonstrar o atendimento às normas no período cujo lançamento ainda se mantém (2009).

Nesse sentido, em que pese a documentação, a meu ver, não possuir, por si só, força suficiente a demonstrar o atendimento às normas da ANVISA, fato é que durante todo o período fiscalizado o contribuinte praticou a mesma atividade e não seria coerente que somente por conta de uma mudança legislativa em que o fiscalizado rapidamente se adequou, lhe fosse exigido tratamento tributário diverso.

Merece destaque que o texto legal não exige que o contribuinte possua uma certidão, mas, sim, que ele atenda às normas sanitárias.

Assim, tendo em vista que nos anos 2007 e 2008 o contribuinte atende aos requisitos para alíquota reduzida e, em 2010 já devidamente ajustado à nova legislação também faz jus ao redutor, não se mostra plausível que somente no ano de 2009 lhe seja tolhido o direito, enquanto se enquadrava na nova sistemática legal.

Ressalte-se que é incontestado que o contribuinte prestava serviços hospitalares, conforme afirmado pela própria decisão recorrida e, com base no formalismo moderado e da .

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

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente Redator