



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18088.720163/2012-05  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-006.578 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de maio de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MAXI MEDICAL DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

EXERCÍCIO: 2009

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto ao primeiro aspecto relacionado à forma de constituição empresarial da contribuinte, e, no mérito, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9101-006.577, de 09 de maio de 2023, prolatado no julgamento do processo 18088.720162/2012-52, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

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

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 1301-005.695, de 15 de setembro de 2021, por meio do qual a Turma Julgadora, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

O julgado restou assim ementado:

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.

Recuso Voluntário conhecido e provido.

Os autos eletrônicos foram encaminhados para ciência do acórdão de recurso voluntário pela PGFN que apresentou, tempestivamente, o recurso especial no qual alega a ocorrência de dissídio jurisprudencial em relação à decisão que considerou procedente a redução do percentual de presunção do lucro de 32% para 8% para receitas decorrentes de prestação de serviços hospitalares.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 3ª Câmara conforme despacho de admissibilidade proferido.

Intimada do recurso especial e de sua admissibilidade a contribuinte apresentou suas contrarrazões, na qual alega, preliminarmente pretende a *“reanálise de prova, na medida em que a decisão recorrida se funda em conjunto probatório amplo, valendo-se de estudo sobre o referido conjunto apresentado pela contribuinte, tratando-se de decisão proferida com base nas peculiaridades fáticas dos autos”*.

Aponta também a ausência de similitude fática entre os acórdãos cotejados, na medida em que *“diferentemente do presente caso, no caso paradigma, observa-se que a*

*contribuinte estava não apenas registrada como sociedade simples, mas efetivamente se encontrava organizada de tal maneira, oportunidade em que se decidiu que a contribuinte não fazia jus ao direito em comento por não estar organizada como sociedade empresária”.*

Aduz que “o caso paradigma trazido se diverge do presente em razão de que a Recorrida se encontra organizada como tal, observando-se que tanto no presente, quanto no acórdão paradigma, foram proferidas decisões no sentido da desnecessidade de registro, bastante a forma com que se está organizada a sociedade. Ocorre que, considerando que em um caso se tem a sociedade organizada como empresária (o caso da Recorrida) e a outra como sociedade simples (caso paradigma), verifica-se que se tratam de situações fáticas distintas”.

Assim, pugna pelo não conhecimento do recurso.

No mérito, pleiteia a manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte questionou a admissão do recurso em suas contrarrazões, sustentando que o mesmo tem por objetivo a reanálise do conjunto fático-probatório. Aduz que inexistente semelhança fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, de sorte que as conclusões entre os acórdãos não decorrem da divergência na interpretação da legislação discutida.

Com efeito, entendo que existem circunstâncias fáticas específicas no acórdão recorrido que não se apresentam no acórdão paradigma. Impende analisar se são suficientes para impedir a caracterização da divergência apontada.

Os dois acórdãos discutem o preenchimento dos requisitos legais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, para a aplicação do coeficiente de presunção de 8%, notadamente: a) **que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária;** e b) **que atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).**

No tocante ao primeiro requisito, o acórdão recorrido reconheceu o preenchimento do requisito por parte da contribuinte sob o aspecto material suplantando o aspecto formal adotado pela DRJ. Ou seja, os

elementos dos autos comprovam o efetivo exercício de atividade empresarial, como se extrai do voto condutor, *verbis*:

**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):

[...]

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-se 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.

[...]

Já o acórdão paradigma analisa o preenchimento do requisito sob o aspecto puramente formal, conforme se extrai do voto condutor, *verbis*:

[...]

A partir de 01.01.2009, a legislação de regência da matéria expressamente prevê que para usufruir do coeficiente de apuração do lucro presumido para fins determinação dos tributos no caso de pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços hospitalares, a pessoa jurídica prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

#### 1ª Condição – Sociedade Simples

A sociedade de natureza simples tem fundamentação legal no Código Civil. As espécies societárias existentes são (a) sociedade simples pura e (b) sociedade simples limitada, que devem ter em seus atos constitutivos, de alteração e de extinção registrados no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Na sociedade simples pura os sócios respondem ilimitadamente pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica e pode haver sócio que participe apenas com serviço. Por sua vez, na sociedade simples limitada, os sócios respondem limitadamente ao valor do capital social, desde que totalmente integralizado e o nome empresarial prescinde de que conste parte do objeto social e não pode ter sócio que participe apenas com serviço<sup>6</sup>.

Consta no Contrato Social, fls. 07-50:

[...]

Restou comprovado assim que a Recorrente é uma sociedade simples e por essa razão não pode usufruir do coeficiente de apuração do lucro presumido para fins determinação dos tributos, ainda que se dedique à prestação de serviços hospitalares. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

[...]

Entendo que, com relação à aplicação do primeiro requisito legal o acórdão paradigma efetivamente diverge do acórdão recorrido, pois considera irrelevante o fato de restar comprovado que a sociedade se dedica efetivamente à prestação de serviços hospitalares, sendo preponderante o não preenchimento do aspecto formal, na medida em

que a contribuinte era constituída como uma sociedade simples, não atendendo, portanto, o requisito para usufruir do percentual de 8%.

Considerando que o não preenchimento de qualquer um dos requisitos impediria a aplicação do percentual reduzido, considero caracterizada a divergência.

Com relação ao segundo requisito o acórdão recorrido aponta que, embora a recorrente apresente documentação que demonstra atender às normas da Anvisa apenas em 2010, não considera coerente tratamento diverso no ano de 2009, visto que em ambos praticava a mesma atividade, conforme se extrai do voto condutor, *verbis*:

#### 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 (sic).

[...]

Portanto, no contexto em que a contribuinte comprova atender as normas da Anvisa no ano subsequente e considerando que a contribuinte já se beneficiara do percentual reduzido nos dois anos anteriores, o colegiado entendeu que estaria satisfeito o atendimento às normas sanitárias.

O acórdão paradigma por sua vez, após transcrever Resolução da Anvisa (RDC da Anvisa nº 50, de 2002), entende que a contribuinte, apesar de intimada, não comprova o preenchimento dos requisitos estabelecidos na norma, conforme se extrai, *verbis*:

#### 2ª Condição – Normas da Anvisa

A Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002 e alterações determina:

#### Parte II - [...]

##### 2.1 – Atribuições de Estabelecimentos Assistenciais [...]

1 - Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia – atenção à saúde incluindo atividades de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada;

2 – Prestação de atendimento imediato de assistência à saúde atendimento a pacientes externos em situações de sofrimento, sem risco de vida (urgência) ou com risco de vida (emergência);

3 – Prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada por período superior a 24 horas (pacientes internos);

4 – Prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto);

5 – Prestação de serviços de apoio técnico atendimento direto a assistência à saúde em funções de apoio (contato indireto);

6 – Formação e desenvolvimento de recursos humanos e de pesquisa atendimento direta ou indiretamente relacionado à atenção e assistência à saúde em funções de ensino e pesquisa;

7 – Prestação de serviços de apoio à gestão e execução administrativa atendimento ao estabelecimento em funções administrativas;

8 – Prestação de serviços de apoio logístico atendimento ao estabelecimento em funções de suporte operacional.

As quatro primeiras são atribuições fim, isto é, constituem funções diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde. As quatro últimas são atribuições meio para o desenvolvimento das primeiras e de si próprias. [...]

### 3 - DIMENSIONAMENTO,

#### QUANTIFICAÇÃO E INSTALAÇÕES

##### PREDIAIS DOS AMBIENTES [...]

A presente norma não estabelece uma tipologia de edifícios de saúde, como por exemplo posto de saúde, centro de saúde, hospital, etc., aqui se procurou tratar genericamente todos esses edifícios como sendo estabelecimentos assistenciais de saúde EAS, que devem se adequar as peculiaridades epidemiológicas, populacionais e geográficas da região onde estão inseridos. Portanto, são EASs diferentes, mesmo quando se trata de edifícios do tipo centros de saúde, por exemplo. O programa arquitetônico de um centro de saúde irá variar caso a caso, na medida em que atividades distintas ocorram em cada um deles.

Desta forma, as diversas tabelas contidas no documento permitem que sejam elaborados programas arquitetônicos dos mais diversos. Para tanto se deve, a partir da definição da listagem das atividades que o EAS irá realizar, escolher os ambientes próprios para realização das mesmas. Assim, identificando-se na listagem de atribuições/atividades do capítulo 2 o número da atividade que se irá realizar, deve-se procurar na primeira coluna de cada tabela esse número e consequentemente o ambiente correspondente àquela atividade. Exemplo: caso tenha-se definido que o EAS executará a atribuição de internação e mais precisamente as atividades de internação de pacientes em regime de terapia intensiva, deve-se procurar a tabela de unidade funcional internação, subgrupo internação intensiva. Nesta tabela serão encontrados os ambientes fins “relativos à UTI/CTI. Logicamente um programa arquitetônico de uma UTI não será composto somente por esses ambientes. Portanto, deve-se procurar nas tabelas relativas as atividades de apoio os ambientes complementares, como por exemplo banheiros, copas, etc. Esses ambientes encontram-se listados abaixo das tabelas, com a denominação ambientes de apoio.

[...]

Embora intimada mediante o Termo de Início de Fiscalização, a Recorrente apresentou tão-somente o documento de Licença de Funcionamento da Prefeitura de Araraquara, fls 136, que não supre a comprovação de que preenche os requisitos do subitem 2.1 da Parte II da RDC da Anvisa nº 50, de 2002.

Ainda a Recorrente não comprova ter a estrutura física de um estabelecimento assistencial de saúde que atenda os requisitos do item 3 da Parte II da RDC da Anvisa nº 50, de 2002.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

[...]

Desta feita, o colegiado que proferiu o acórdão paradigma se apoiou na falta de comprovação por parte da contribuinte quanto ao atendimento

das normas da Anvisa. Observa-se que, desta feita o acórdão paradigma não se prendeu ao aspecto formal, mas sim à ausência de elementos de prova do atendimento das normas da Anvisa.

Sob tal aspecto, entendo que assiste razão à contribuinte quanto à não configuração da divergência, posto que as conclusões em cada caso estão essencialmente apoiadas no conjunto fático-probatório de cada processo.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, apenas quanto ao primeiro aspecto relacionado à forma de constituição da contribuinte como sociedade empresária.

### **Mérito**

A divergência refere-se à correta interpretação quanto ao primeiro requisito estabelecido no art. 15 da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, para a aplicação do coeficiente de presunção de 8%, no sentido de ***que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária.***

Conforme analisado no conhecimento a questão será aqui analisada unicamente sob o aspecto formal, não importando o conjunto fático probatório produzido e já analisado nos autos, pois a questão gira em torno da correta compreensão do requisito estabelecido no dispositivo em comento.

Quanto a este aspecto, este colegiado apreciou recentemente a mesma questão, tendo proferido o Acórdão nº 9101-006.537, de 05 de abril de 2023<sup>1</sup>, sob minha relatoria, tendo o colegiado, por unanimidade de votos, negado provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Peço vênia para transcrever os fundamentos do voto proferido naquele acórdão que se aplicam integralmente ao presente caso, *verbis*:

[...]

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

---

<sup>1</sup> Participaram do julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

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)

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

Para a recorrente, após dissertar sobre a conceituação de serviços hospitalares, e considerando que a entidade no caso concreto está registrada como sociedade simples, não há possibilidade legal de aplicação do percentual reduzido para determinação do lucro presumido para este contribuinte.

Reforça sua argumentação mencionando o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 195/2019, reproduzindo o seguinte excerto do ato (destaques ora acrescidos):

LUCRO PRESUMIDO. PROCEDIMENTOS DERMATOLÓGICOS OU ALERGOLÓGICOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

(...)

Para fazer jus ao percentual de presunção de 8% (oito por cento), **a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária** e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Por fim, afirma a recorrente que, dada a inexistência de médicos na folha de pagamentos apresentada pela autuada, seria possível inferir que apenas os sócios prestam esse serviço, daí resultando que a contribuinte seria sociedade simples de fato e de direito.

O contribuinte, por outra via, defende que não há previsão legal que exija o registro na junta comercial para que a sociedade seja considerada empresária.

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

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

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

Penso que não há razão para provimento do recurso especial.

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

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

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

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

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

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

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

Note-se que a autoridade fiscal imputou duas causas para não considerar a autuada como beneficiária do percentual reduzido de presunção do lucro. Para o Fisco, a empresa era sociedade simples, de fato, e estava registrada como tal, de direito.

Cabe aqui um parêntese, inclusive para infirmar uma alegação do recurso especial. Assevera a recorrente que se poderia inferir que as atividades são exercidas exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica e, por esta razão, a sociedade seria simples, e não empresária.

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 (com destaques acrescidos):

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

**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 a seguir transcrita (acórdão nº 9101-006.407)

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.

Pelo exposto, meu voto é por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

[...]

Destarte, forte nas premissas acima considera-se irrelevante o fato da sociedade não estar constituída formalmente como sociedade empresária no período em questão, vez que conforme analisado no acórdão recorrido, restou comprovado o exercício de atividade empresarial pela contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso fazendário.

**Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto ao primeiro aspecto relacionado à forma de constituição empresarial da contribuinte, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator