MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**13971.723374/2013-94**
ACÓRDÃO	1302-008.054 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LABORATORIO SANTA ISABEL DE ANALISES CLINICAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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.

No caso, a autoridade fiscal autuou a contribuinte somente pelo fato de a esta ser sociedade simples. Contudo, ao verificar os autos, há indícios de que se trate de sociedade empresária, ainda que não produzidas provas diretas disso.

Portanto, é o caso de se cancelar as exigências.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Original

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Natalia Uchoa Brandao, Ana Elizabeth Kwen, Miriam Costa Faccin, Henrique Nimer Chamas e Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lançados autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 420 a 448), referente ao ano-calendário de 2010, por aplicação indevida do percentual de determinação do lucro presumido.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 449 a 452), a autoridade fiscal identificou que a interessada é sociedade simples que tem como atividade a prestação de serviços médicos na área de análises clínicas, aplicando o percentual de 8% sobre as receitas para aferir seu lucro. Então, sustenta:

> Como a mudança da Lei 9.249/95, ocorreu uma ampliação dos serviços que puderam usufruir do percentual previsto no caput do artigo 15 para apuração da base de cálculo do IRPJ, mas também estabeleceu duas condições a serem cumpridas pela pessoa jurídica prestadora: a) que seja organizada sob a forma de sociedade empresária; e b) atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Dessa forma, para que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, não se sujeitem ao percentual de trinta e dois por cento, a pessoa jurídica deve atender a essas duas condições.
>
> Para que uma sociedade seja considerada empresária, ela deve atender aos requisitos do Código Civil (Lei nº 10.406/02), especialmente no que se refere os artigos 966, 967 e 982:
>
> (...)
>
> Consultado os documentos apresentados pelo contribuinte e o sistema SIARCO da Junta Comercial de Santa Catarina, verifica-se que o contribuinte não possui inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis de sua sede como determina o art. 967 do Código Civil.
>
> Dessa forma, o contribuinte não atende ao conjunto de condições necessárias para se enquadrar na exceção prevista no artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.249/95, de forma a fazer jus ao percentual de oito por cento na apuração da base de cálculo do Lucro Presumido, pois encontra-se constituído como sociedade

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> simples e não como sociedade empresária, sujeitando-se, então, à aplicação do percentual de trinta e dois por cento.
>
> Por consequência desse enquadramento, a base de cálculo da CSLL é de trinta e dois por cento, conforme artigo 20 da Lei 9.249/95 abaixo transcrito:
>
> (...)

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 457 a 524) e apresentou documentos. Adoto o relatório da decisão recorrida sobre suas irresignações:

> - O processo deve ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para que esta se manifeste antes do julgamento;
>
> - Os Autos de Infração devem ser declarados nulos por terem sido lavrados em desacordo com duas decisões judiciais relacionadas ao tema;
>
> - A fiscalização teria se utilizado de provas obtidas por meios ilegais;
>
> - "(...) não houve qualquer pedido ou determinação de prorrogação de prazo da fiscalização. Isso demonstra que todos os atos e documentos que foram produzidos a partir de 13.08.2013 são nulos, inclusive o auto de infração."
>
> - A lei tributária não pode alterar as definições de sociedade reguladas pelo Direito
>
> Empresarial;
>
> - "(...) a auditoria partiu de uma falsa premissa, não analisando a questão de fato, não verificando o histórico de constituição da sociedade e nem se atendo a duas decisões judiciais de primeiro grau e duas decisões de Tribunais";
>
> - "(...) a fiscalização violou ordem judicial expressa e por duas vezes";
>
> - "(...) exigir a multa ora combatida corresponde a verdadeiro enriquecimento sem causa, ocasionado pela afronta à CF/1988, em especial no que diz respeito ao princípio do não efeito confiscatório".

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.328 a 1.345).

Com relação à necessidade de manifestação da PGFN sobre o feito antes da constituição do crédito tributário, concluiu que não há previsão normativa neste sentido dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal.

Sobre a nulidade do lançamento por vício formal relacionado ao procedimento fiscal, esclarece que o MPF é um instrumento instituído com a missão de propiciar à Administração Fiscal Federal o planejamento, o controle e a gerência das atividades de fiscalização, sendo mero instrumento de controle e que não há prazo máximo para a conclusão dos trabalhos de fiscalização; há apenas prazo de validade de 120 dias prorrogáveis quantas vezes forem necessários. Ainda, que isso não se sobrepõe à atividade vinculada dos agentes fiscais e às competências dos auditores, concluindo que eventual falta de MPF não macula o procedimento fiscal.

Quanto à nulidade por ausência de provas, assevera: "*Tendo em vista que o impugnante não refutou os requisitos previstos em lei e que forneceu espontaneamente seus registros contábeis e fiscais quando intimada, consideram-se legais e legítimas as provas utilizadas pela fiscalização na apuração da base de cálculo tributária*".

Sobre a validade dos autos de infração, analisando as ações judiciais que a contribuinte alegou ter coisa julgada, entendeu que na "*ação ordinária "nº 5003927-19.2010.404.7200, movida pelo Sindicato dos Laboratórios no Estado de Santa Catarina, a sentença determina expressamente que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1 de janeiro de 2009, as pessoas jurídicas associadas à autora somente têm direito à redução das alíquotas do IRPJ e da CSLL desde que observem os requisitos previstos em lei*". Logo, "*para os fatos geradores impugnados (2010), a decisão determina que apenas têm direito à redução das alíquotas de IRPJ e CSLL os associados que preencherem os requisitos previstos na lei, entre eles, a organização sob a forma de sociedade empresária*". Por fim, quanto ao mandado de segurança nº 2004.018782-3, verificou que se trata de ação movida pelo impugnante contra atos praticados pelo Prefeito e pelo Secretário de Finanças do Município de Blumenau, produzindo efeitos apenas às partes envolvidas, dado os limites subjetivos da coisa julgada.

Após, passa a analisar o conceito de sociedade empresária e que o fato de a contribuinte ser sociedade simples impede que aproveite da redução do percentual de presunção do lucro presumido para as atividades hospitalares, dado que a legislação exige tipo societário de sociedade empresária.

Por fim, mantém a aplicação da multa de ofício.

Intimada em 09/01/2020, em 07/02/2020 a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.355 a 1.376). Nos fundamentos arguidos, discorre sobre o alcance das decisões judiciais cujas vigências foram afastadas pelo acórdão recorrido, notadamente, afirmando que a fiscalização tributária *municipal* reconheceu que a recorrente era sociedade empresária; defende a integral aplicação da decisão proferida pelo TJ-SC ao caso em tela, isto é, que a considere como sociedade empresária; que a sua situação frente à ANVISA não é sequer questionada nos autos de infração; a redução da multa de ofício aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

DOCUMENTO VALIDADO

Esclarecimentos Iniciais

Inicialmente, esclareço que ainda que a contribuinte tenha arguido pela aplicação de decisões judiciais que em tese lhe beneficiariam, a meu ver, não há coisa julgada que seja aproveitável no presente julgamento, exatamente como decidiu a DRJ.

Outrossim, como a todo momento a recorrente busca sustentar que é sociedade empresária, analisarei a alegação como mérito.

Mérito

Num primeiro momento, assevero que os autos de infração foram lavrados tão somente porque a contribuinte é sociedade simples. Não houve análise de quaisquer outros requisitos relacionados às suas atividades e a autorização da ANVISA para que exerça, tal como disciplina a lei.

Portanto, analisarei o tema em abstrato para então enfrentar o objeto da lide.

A lide 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.

O texto legal que envolve a questão é o seguinte:

> Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de
>
> janeiro de 1995.
>
> § 1º. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:
>
> (...)
>
> III – trinta e dois por cento para as atividades de:
>
> a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. (redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

O dilema está adstrito ao excerto "*a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária*". Em outras palavras, somente sociedade empresária tem direito à redução do percentual de presunção sobre serviços hospitalares ou sociedades simples também o tem?

DOCUMENTO VALIDADO

O Acórdão nº 9101-006.537, 9101-006.577 e 9101.006-578 analisaram o tema ora em julgamento.

O enfrentamento jurídico parte da análise do artigo 966 do Código Civil:

> 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.

Então, são feitas as seguintes considerações:

> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> [...]
>
> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

Então, conclui o relator que é "*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*".

No caso concreto, não se tem provas *diretas* de que a contribuinte não seja sociedade empresária. A autoridade fiscal fiou-se meramente no registro de constituição da sociedade simples – e com isso, sequer avançou nos demais requisitos.

Contudo, entendo que a mera análise do *tipo jurídico* da sociedade é irrelevante, tal como aduzido no julgado acima colacionado. Isso porque uma sociedade simples pode exercer uma atividade organizada como se sociedade empresária fosse.

De plano, portanto, seria o caso de colocar em dúvida sobre a higidez da autuação, porém, a contribuinte, de certo modo, também se furtou ao seu ônus probatório de comprovar ser sociedade empresária, conquanto tenha permanecido firme na alegação de que há reconhecimento judicial de que seja sociedade empresária, para fins de pagamento de ISS.

No caso concreto, porém, os documentos acostados à impugnação apresentam os livros diário da contribuinte no período fiscalizado. Neles, se observam despesas típicas de sociedades que organizam suas atividades com a finalidade empresarial, tais como: manutenção de equipamentos de informática, despesas com vale transporte, instalações de serviços profissionais, manutenção de móveis e utensílios, expensas com controle de qualidade de laboratório, compra de materiais de trabalho, indumentária de trabalho, assistência médica a empregados, gastos com confraternizações, contratação de seguros, materiais de papelaria e outros (fls. 600 a 604).

Ora, todas essas expensas não indicam uma atividade organizada? Não se trata de gastos típicos de sociedade simples, cujo exercício intelectual do labor dispensaria qualquer organização da atividade.

Além disso, não se pode fechar os olhos à realidade. A contribuinte presta serviços médicos na área de análises clínicas. Isto é, é um laboratório que realiza exames e tem diversas unidades (a exemplo do que pude conferir no endereço eletrônico: https://www.labsantaisabel.com.br/, agora uma sociedade empresária limitada sediada no **mesmo endereço da sociedade simples**).

Há dúvidas, ao consultar tal endereço eletrônico, sobre o fato de a recorrente exercer atividade empresarial, ainda quando constituída como sociedade simples? Uma operação como esta não depende do tipo societário, mas sim da complexidade das atividades e de sua própria organização.

Como os autos de infração somente questionam a possibilidade da sociedade simples se beneficiar da redução do percentual de presunção do lucro presumido, mas não analisa os demais requisitos e, mais, por entender que a sociedade simples que atue como sociedade empresária pode se aproveitar da redução do percentual de presunção para as atividades hospitalares, entendo que as exações devem ser canceladas.

Além disso, a meu ver, existem indícios suficientes para se concluir que a recorrente, ainda que sociedade simples seja, exercia suas atividades de forma organizada organizadas como se sociedade empresária fosse – ainda que os fatos, até certo ponto, não são analisados nos autos de infração e não se tenha muitas provas nos autos.

Logo, acolho as pretensões recursais para cancelar os lançamentos.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusões

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, **dou-lhe provimento** para cancelar as exações.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

DOCUMENTO VALIDADO