



Acórdão nº 8.187

Sessão do dia 02 de dezembro de 2004.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 6.260

Recorrente: **JUAN J. J. JIMENEZ OFTALMOLOGIA** (nova denominação de **JUAN J. J. JIMENEZ OFTALMOLOGIA LTDA.**)

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS**

Representante da Fazenda: **IVAN DALTON ASCHER ASCHEROFF**

ISS – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL

Enquadrando-se o Recorrente como sociedade uniprofissional, faz jus ao tratamento tributário aplicável a tais sociedades e, reconhecido o indébito, tem direito à compensação do ISS recolhido à maior, com futuros débitos. Recurso Voluntário provido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 80/82, que passo a transcrever:

“Chega o presente a este E. Conselho em razão de recurso interposto por Juan J. J. Jimenez Oftalmologia Ltda., em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que julgou improcedente a impugnação apresentada à decisão do Sr. Diretor da F/CIS –1, de fls. 22, de indeferir a solicitação de aproveitamento de crédito do ISS.

Na inicial, o ora Recorrente requer a compensação de imposto pago a maior no período janeiro a julho de 2000. Isso porque no período recolheu ISS sobre o movimento econômico, quando na verdade devia-o como sociedade uniprofissional, com base nas Leis nºs 2.956/99 e 3.018/2000.





Acórdão nº 8.187

O Diretor da F/CIS-4 indefere o pleito, por entender que o Peticionário não é uma sociedade uniprofissional, devendo imposto como recolhido, calculado sobre o movimento econômico.

Dessa decisão apela ao Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que mantém a decisão do Diretor da F/CIS-4.

Ainda irresignado, o Contribuinte inicia sua peça recursal informando que, no ano de 2002, alterou seu contrato social modificando sua tipificação junto ao cadastro do Município do Rio de Janeiro, passando o tipo de sociedade, ou seja, o registro do 04 (sociedade limitada) para o tipo 09 (sociedade civil). A sociedade, de Empresa Limitada, passou a se enquadrar como sociedade civil uniprofissional.

Salienta que a alteração foi realizada em respeito ao princípio da verdade real, em que o que importa é a real atividade da empresa e não a sua denominação. Na prática, o serviço prestado pela sociedade em nada mudou, uma vez que as atividades de clínica médica e cirurgia oftalmológica, mencionadas no contrato social, são meramente indicativas, posto que a característica principal da sociedade é o trabalho pessoal dos sócios.

Tece comentário sobre a forma de organização das sociedades no novo código civil. Afirmado que em razão de suas peculiaridades esse tipo de sociedade não mais pode adotar forma mercantil (sociedade anônima, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, sociedade de capital indústria, etc). Foi essa a razão da alteração no contrato social da empresa.

Afirma, ainda sobre o assunto, que alguns juristas entendem que tanto as sociedades empresariais quanto as simples poderão ser montadas como organizações empresariais, em relação a sua estrutura administrativa e métodos de trabalho, mas o que definirá a forma com serão registradas – simples ou empresarial – é o órgão de registro – cartório de registro civil de pessoas jurídicas ou junta comercial – é a declaração da finalidade da empresa em seu contrato social.

Assevera que desde a sua constituição preenche as exigência contidas no parágrafo único do art. 29 do Código Tributário Municipal (Lei nº 691/84 com a redação dada pela Lei nº 2.956/99), não estando entre as exclusões do seu parágrafo único. Os seus serviços prestados pela sociedade caracterizam-se com trabalho pessoal dos sócios; seus sócios possuem todos, a mesma habilitação profissional; não tem sócio pessoa jurídica; não tem natureza comercial e não exerce atividade diversa da habilitação dos sócios.





Acórdão nº 8.187

Assim a forma de tributação a que está sujeita é a prevista pelo art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68. Estabelece este dispositivo legal, em seu § 3º, que, quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do 1º¹, calculado em relação a cada profissional habilitada, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

A seguir, traz aos autos decisões dos tribunais no sentido de que as sociedades integradas por médicos para prestar serviços médicos têm direito ao tratamento tributário previsto pelo art. 9º, §3º, do Decreto-lei nº 406/68.

Destaca o Recorrente que em seu contrato social não está enquadrada como sociedade limitada, e, que seu objeto social não é o de clínica médica e sim de prestação de serviços médicos. Isso, para se adaptar às normas do novo código civil e não mais como sociedade mercantil.

Entende dever o ISS na forma prevista pelo art. 33, inciso I, alínea “c”, do CTM, como sociedade uniprofissional.

Já na clínica médica, continua o Recorrente, a base de cálculo é o preço do serviço devendo a clínica emitir nota fiscal de serviço, sendo vedado quaisquer deduções.

Observa que, para a cobrança de tributos o que importa é o que a sociedade realiza e não o que estaria com possibilidades legais de fazer, não importando que no cadastro municipal esteja enquadrado com tal categoria, ou seja, o objetivo social é irrelevante para a determinação da obrigação tributária. Essa é norma expressa no art. 118, I, do Código Tributário Nacional, que reza, textualmente, independer o fato gerador da validade jurídicos dos fatos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Não se conforma, ainda, com a afirmativa de que a responsabilidade técnica para um único sócio, ou para alguns dos sócias afrontar o parágrafo 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Esse artigo não menciona em momento algum a responsabilidade técnica. A responsabilidade a que o artigo se refere é a responsabilidade pessoal para com os atos da prestação de serviço, ou seja, do exercício da medicina. Cada profissional da Recorrente, que presta serviço em nome da sociedade, é responsável pessoalmente por seus atos.

¹ O § 1º dispõe que, quando se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, neste não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.





Acórdão nº 8.187

Protesta também por não sócio participando apenas como empresários, com aporte de capital. Todos os sócios da Recorrente trabalham efetivamente na empresa como médicos.

Argüi também o Recorrido que não podem ser consideradas sociedade uniprofissionais as sociedades que tenham como sócio pessoa jurídica. No entanto, segundo o Recorrente, não há referência legal a vedação de tal procedimento.

Da mesma forma, não há que se falar em vedação a participação no capital de outras sociedades, nem vedação a venda de mercadorias, visto que, também, não há qualquer vedação legal a tais práticas, e conforme dita o próprio ordenamento constitucional, em seu art. 5º, ninguém será obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

Tem como inaceitável o raciocínio do Relator do parecer que embasou a decisão recorrida de que em uma sociedade do tipo uniprofissional não possa ter sócio majoritário, uma vez que estes se apropriarão de parte do lucro produzido pelo trabalho dos sócios minoritários, o que exacerbará o caráter empresarial da sociedade. Nessa linha de raciocínio, a remuneração dos sócios de forma proporcional a participação no capital só faz sentido nas sociedades de caráter empresarial, em que inexistente o trabalho pessoal dos sócios. Ao contrário, entende que o fato de haver um sócio majoritário na sociedade, não descaracteriza o trabalho pessoal dos demais sócios, tendo em vista que o sócio majoritário tem gastos extras com a própria administração da sociedade que não sobrecarregam aos demais.

Afirma que, mais uma vez, o ora recorrido não tem base legal para tal fundamentação já que para defender tal idéia invoca o estatuto social de uma outra sociedade e a legislação de outro município que não o Rio de Janeiro e a atual Constituição Federal distribuiu competências diversos antes da Federação, prevendo para o Município a possibilidade de legislar sobre assuntos de interesse local. A lei tributária de regência deve ser a do Município do Rio de Janeiro.

Termina sua peça recursal requerendo o provimento do recurso.”

A Representação da Fazenda opina pelo improvimento do recurso.

É o relatório.





Acórdão nº 8.187

VOTO VENCEDOR
Conselheiro **RELATOR**

Extrai-se do comando legal contido no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 que três são os requisitos que caracterizam a sociedade uniprofissional, a saber: (i) que os serviços sejam prestados por profissional habilitado, sócio, empregado ou não; (ii) que estes serviços sejam prestados em nome da sociedade; e (iii) que a prestação do serviço seja com responsabilidade pessoal de cada profissional.

Do que observei dos autos, a Recorrente, composta por 12 sócios, todos médicos, atende aos requisitos legais e não viola o § único do art. 29 da Lei nº 691/84, e assim, há de ser tributada como sociedade uniprofissional.

Em nada modifica meu entendimento o fato de um dos sócios agir como gerente da sociedade – aliás, decisão saudável – ou de que as participações no capital social sejam desarmônicas entre os sócios.

Tratam-se de regras *interna corporis* própria das sociedades e a que somente aos sócios dizem respeito e que em nada descaracteriza a Recorrente como sociedade uniprofissional, vez que não viola a regra prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, tampouco, o § único do art. 29 da Lei nº 691/84.

Todos os sócios da Recorrente são médicos, com responsabilidade pessoal, por força do art. 31 do Código de Ética, aprovado pela Resolução do Conselho Federal de Medicina nº 1246/88 e dos arts. 159 e 1545 do Código Civil de 1916, cujas redações se equiparam no Código Civil de 2002 (arts. 186, 927 e 951).

Ressalte-se que o referido Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e que o Supremo Tribunal Federal já afastou a revogação do tratamento diferenciado em questão, pretendido pela Lei Municipal, Lei nº 2080/93 (cf. RE 224760-Rio de Janeiro; Min. Relator Ilmar Galvão; 1ª Turma; D.J. 19.10.99).

Por não vislumbrar qualquer circunstância violadora do citado art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68 ou do parágrafo único do art. 29 da Lei nº 691/84, DOU PROVIMENTO ao recurso, para os fins de direito.





VOTO VENCIDO

Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

O fundamento primordial que me leva a negar provimento ao recurso é extraído da própria legislação do ISS, tanto a de caráter nacional como a do Código Tributário Municipal (Lei nº 691/84), onde se depreende serem duas as bases de cálculo do imposto: 1. o preço do serviço, prevista para as empresas; e 2. uma base fixa diversa do preço do serviço (para os profissionais autônomos e as sociedades uniprofissionais).

Como é sabido, toda a legislação pertinente ao ISS prevê duas categorias de contribuintes – **empresa e profissional autônomo**. Acontece, porém, que, na prática, existem certos profissionais que se agrupam em sociedade para o exercício de suas funções, compondo as chamadas sociedades civis, no que resulta em outra categoria de contribuintes – **sociedade**, cuja colocação intermediária se traduz num tratamento fiscal específico.

Há de se esclarecer, nesta oportunidade, que as sociedades civis compostas de sócios pertencentes a uma mesma qualificação profissional, desde o início da cobrança do ISS, decorrente da Reforma Tributária de 1967, teve um tratamento especial de pagamento do imposto. Naquela época, o antigo Estado da Guanabara, pioneiro na implantação do ISS, já sentia a necessidade de distinguir, o mais precisamente possível, a prestação dos serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, daquela outra que, embora, aparentemente, pudesse ter este aspecto, já possuía, na realidade, as características de empresa, com atividade continuada.

Com esse entendimento, fixou-se na legislação o conceito de profissional autônomo e, já prevendo o surgimento de uma categoria intermediária de prestador de serviço – sociedade civil, conferiu à última um tratamento fiscal benevolente, condicionado, entretanto, à satisfação de requisitos essenciais, dentre eles, a uniformidade da qualificação profissional dos sócios, aliada à mesma e única natureza da prestação do serviço constante de seu objetivo social.

A partir de 1969, com fundamento na norma nacional inserta no Decreto-lei nº 406/68, estabelecendo a base de cálculo do imposto, a ser seguida pela legislação de todos os Municípios Brasileiros, o tratamento especial somente passou a atingir determinadas espécies de sociedades, mediante uma enumeração taxativa daquelas que deveriam ser beneficiadas pelo tratamento excepcional, posteriormente ampliada com o advento do Decreto-lei nº 834/69 e da Lei Complementar nº 56/87.





Acórdão nº 8.187

Tal sistemática também foi adotada pelo Município do Rio de Janeiro, desde sua criação, em 15/03/75, estando a base de cálculo do imposto pertinente às sociedades uniprofissionais prevista, durante o período considerado pela Recorrente (janeiro a julho de 2000), no artigo 29, da Lei nº 691/84 e, atualmente, consagrada nos artigos 5º e 6º, da Lei nº 3.720, de 05/03/2004, onde se encontram arroladas as hipóteses de exclusão do benefício.

Vale transcrever o citado dispositivo do Código Tributário Municipal, a saber:

“Art. 29. Quando os serviços a que se referem os incisos I, IV, VIII, XXV, LII, LXXXVIII, LXXXIX, XC, XCI e XCII do art. 8º desta lei forem prestados por sociedades uniprofissionais, o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, conforme indicado na alínea “c” do inciso I do art. 33 desta lei.

Parágrafo único. Não se considera uniprofissional, devendo pagar o imposto sobre o preço do serviço prestado, aquela sociedade:

1 – cujos serviços não se caracterizem como trabalho pessoal dos sócios, e sim como trabalho da própria sociedade;

2 – cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação profissional;

3 – que tenham como sócio pessoa jurídica;

4 – que tenham natureza comercial;

5 – que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios”.

Desse modo, para o enquadramento de uma sociedade no regime excepcional de pagamento do imposto bastaria o exame de sua composição e de seu objetivo social, constantes dos atos constitutivos. E, no caso dos autos, foi verificado que os serviços médicos de oftalmologia envolvem também cirurgias, resultando, com isso, na tipificação em hipótese de incidência listada pela lei diversa das beneficiadas pelo regime especial benevolente, qual seja, o inciso II, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, que assim dispõe:





Acórdão nº 8.187

“II – hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análise, ambulatórios, prontos-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso, de recuperação e congêneres;”

Além disso, do exame do Contrato Social Consolidado, constante de fls. 07 e 08, ficou evidenciado não satisfazer a Recorrente o requisito imposto no item 1, do parágrafo único, do citado artigo 29, da Lei nº 691/84, que acompanha o disposto no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-lei nº 406/68, visto que a participação no capital da sociedade é determinante na distribuição dos seus lucros e resultados.

Ora, é entendimento da doutrina e da jurisprudência acerca do assunto que a renda individual dos sócios (pró-labore e, principalmente, lucro) terá de ser equivalente ao trabalho desenvolvido por cada um deles na sociedade, porque seria incoerente distribuir o lucro decorrente da capacidade de trabalho dos sócios que prestaram serviços especializados, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial, de forma proporcional à participação de cada sócio no capital.

Como bem enfatiza a Representação da Fazenda, reportando-se ao parecer embasador da decisão de primeira instância, dois dos sócios da Recorrente são possuidores da maior parte do capital, ocorrendo, por isso, uma distorção, pois estes se apropriam de parte do lucro produzido pelo trabalho dos sócios minoritários, o que, naturalmente, configura o caráter empresarial da sociedade. Concluem, portanto, que a remuneração dos sócios de forma proporcional à participação no capital só faz sentido nas sociedades de caráter empresarial, dado que nelas, se prestadoras de serviços, inexistente trabalho pessoal dos sócios, visto que a prestação se realiza pela atividade conjunta, promíscua, indistinta ou indiscriminada dos seus executores.

Pode-se afirmar, sem qualquer sombra de dúvida que, para usufruir do regime benevolente de pagamento do imposto, e atender ao princípio da tipicidade, implícito constitucionalmente, a sociedade em questão deveria estar perfeitamente enquadrada nos mandamentos legais em referência, levando-se em conta inclusive ser taxativo, nos preceitos, o elenco das hipóteses de incidência do ISS constantes da lista de serviços anexa ao diploma legal de caráter nacional, repetido no então vigente artigo 29, da referida Lei nº 691/84, o que não acontece no caso da Recorrente.

Assim sendo, não pode prosperar a pretensão da Recorrente em ser enquadrada como sociedade uniprofissional, para fins de aproveitamento de suposto crédito de imposto, uma vez haver recolhido acertadamente o ISS no período considerado, tomando como base de cálculo o preço do serviço (movimento econômico), de acordo com o artigo 16, combinado com o parágrafo 2º, do inciso II, do artigo 33, da Lei nº 691/84, e não tomando como base de cálculo a prevista na alínea “c”, do inciso I, do artigo 33, do mesmo diploma legal, pertinente às sociedades uniprofissionais.





Acórdão nº 8.187

Desse modo, não ocorreu o alegado pela Recorrente, qual seja, o pagamento do imposto a maior do que o devido, passível de dar ensejo à restituição do indébito, conforme preceitua o inciso I, do artigo 189, da Lei nº 691/84, a ser realizada sob a forma de aproveitamento de crédito, como pretendido.

Acresce ressaltar que, dada a natureza do imposto que comporta o fenômeno da repercussão, mesmo se fosse constatada a existência de indébito a ser restituído, haveria de se observar o disposto no artigo 166, do Código Tributário Nacional, repetido no artigo 190, do Código Tributário Municipal.

Em face das razões expostas, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo-se, em todos os seus termos, a decisão recorrida.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **JUAN J. J. JIMENEZ OFTALMOLOGIA** (nova denominação de **JUAN J. J. JIMENEZ OFTALMOLOGIA LTDA.**) e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Relator.

Vencida a Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**, que negava provimento ao Recurso, nos termos do seu voto.





Acórdão nº 8.187

Presente à votação a Suplente CLAUDIA MEIRA MEYER DE MOURA NEVES, de acordo com o art. 30 combinado com o art. 27 do Regimento Interno do Conselho.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 09 de dezembro de 2004.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS
CONSELHEIRO RELATOR

VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES
CONSELHEIRA

