



Sessão do dia 30 de novembro de 2006.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 7.319**

Recorrente: **LABORATÓRIO ALMADA HORTA LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**

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

***ISS – LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS  
– SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL –  
INAPLICABILIDADE***

*Não se caracteriza como sociedade uniprofissional, para fins de tributação pelo ISS, a sociedade formada para exercício da atividade de laboratório de análises prevista no inciso II do art. 8º da Lei nº 691/84. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

**R E L A T Ó R I O**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 74/75, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Chega o presente a este Egrégio Conselho em razão de recurso interposto por Laboratório Almada Horta Ltda., em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 100014, de 04/07/2003.





**Acórdão nº 9.288**

O Auto de Infração ora discutido foi lavrado pela falta de recolhimento do ISS incidente sobre os serviços de laboratórios de análises clínicas, prestados no período de julho de 1999 a abril de 2003, com hipótese de incidência prevista pelo inciso II, do art. 8º da Lei nº 691/84, na redação que lhe deu a Lei nº 1194/87.

Irresignada, ressalta que as sociedades constituídas com a finalidade de realizar análises clínicas tanto podem estar enquadradas no inciso I como no inciso II e o que define a opção é justamente as mesmas terem caráter empresarial ou não. É o que reconhece a própria decisão recorrida.

Assevera que nos laboratórios de análises clínicas, atividade inserta no inciso II, figuram como sócios farmacêuticos, bioquímicos, biólogos, etc., que prestam verdadeiros serviços “de massa”, tendo ainda inúmeros empregados e filiais.

Pede que se afaste, de plano, a premissa de que o caráter empresarial estaria ligado à forma de distribuição dos lucros da sociedade. Esta é uma característica intrínseca de qualquer sociedade, tenha ela natureza empresarial ou não, nada impedindo que os sócios, prestadores de serviços estabeleçam como quiserem a divisão dos lucros da sociedade, sem que isso possa ser entendido como conferindo caráter empresarial a uma sociedade cuja atividade não se coaduna com as atividades de empresário.

Lembra o atual que o atual Código Civil, embora recente, em seu art. 966, parágrafo único faz a distinção que dever servir de baliza para o caso em exame, ao estabelecer que não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Socorre-se de Fábio Ulhôa Coelho, que assim comenta esse artigo.

O Código Civil de 2002 define empresário como o profissional exercente de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços (art. 966), sujeitando-o às disposições de leis referentes à matéria mercantil (art. 2.038). Exclui do conceito de empresário o exercente de atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo que conte com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se constituir o exercício da profissão elemento de empresa (art. 966, parágrafo único). Esse dispositivo alcança, grosso modo, o chamado profissional liberal (advogado, dentista, médico, engenheiro etc.), que apenas se submete ao regime geral da atividade econômica se inserir a sua atividade específica numa organização empresarial (na linguagem normativa, se for "elemento de empresa"). (g.n.) (/n Curso cfe *Direito Comercial*, vol 1, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 24)





**Acórdão nº 9.288**

Reitera que a prestação de dos serviços de análises clínicas é feita de forma individualizada, prestados pessoalmente por seus sócios, que se responsabilizam pessoalmente pelos serviços prestados, colocando em jogo sua reputação.

Frisa não se enquadrar em nenhuma das hipóteses excludentes do parágrafo único do art. 29 da Lei nº 691/84.

Lembra que o STF consolidou jurisprudência no sentido de que se afere o caráter empresarial de uma sociedade pela presença de sócios com habilitações distintas, incompatíveis com o objeto social, o que afastaria a necessária responsabilidade pessoal pelos serviços prestados em nome da sociedade, trazendo aos autos decisões do STF que, pretende, apóiam esse entendimento.

Termina sua peça recursal requerendo o provimento do seu recurso.”

A Representação da Fazenda opina pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Voto pelo improvimento do presente recurso voluntário, com base no art. 9 §§ 1º e 3º do DL 406, com a redação dada pela LC nº 56/87.

Traz a Recorrente aos autos argumentos que buscam enquadrá-la como sociedade uniprofissional. Defende a tese de que os serviços elencados nos incisos I e II, no que se referem a análises clínicas, distinguem-se tão somente pela organização empresarial, encontrada no segundo caso.

Todavia, muitos são os requisitos constantes na Legislação a fim de que uma sociedade possa ser enquadrada como uniprofissional para fins de tributação do ISS. E, frise-se, são concorrentes entre si, ou seja, deverá a sociedade preencher todos os requisitos para usufruir tal enquadramento.



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



**Acórdão nº 9.288**

Primeiramente, então, importa analisar a natureza dos serviços prestados pela recorrente. Pois paira dúvida se estes se enquadrariam no inciso I do artigo 8º da Lei municipal, caso em que prestaria “serviços médicos, inclusive análises clínicas...” preenchendo assim o primeiro requisito do tratamento diferenciado criado pela Lei, ou se enquadraria no inciso II, “hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análises...”, estando, neste caso, fora do tratamento diferenciado.

Vemos então que, diferentemente do que pretende a recorrente, não é a organização empresarial que determina a incidência dos serviços prestados em um inciso ou outro, mas sim a natureza destes.

De acordo com o inciso I do referido artigo, os serviços prestados pela recorrente teriam que ficar no âmbito do exercício profissional de cada médico sócio, podendo, para diagnosticar o seu paciente (tecnicamente falando o tomador do serviço), utilizar-se de análises clínicas em geral, radioterapia, tomografia e congêneres. Ou seja, tais análises clínicas ficariam dentro do âmbito pessoal da atividade prestada pelo médico.

Entende-se, então, que alberga a Lei somente aquelas hipóteses em que o médico, no exercício pessoal de sua atividade profissional, realiza análises clínicas em geral, como atividades fim ou meio para a execução de seu serviço.

Contudo, presta a Recorrente serviços de natureza diversa daquela prevista na Lei como merecedora do benefício fiscal. Colacionou a Fazenda no seu parecer, à fl. 84, a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, que defende a tese da tributação pelo ISS dos laboratórios de clínicas patológicas em virtude na natureza dos serviços que prestam.

Seria a Recorrente um laboratório de análises incorrendo, portanto, no inciso II do art. 8º da Lei nº 691/84, com redação dada pela Lei nº 1194/87.

Ademais, a recorrente, após sua 16ª Alteração Contratual, é composta por 1 matriz e 5 filiais com apenas dois sócios no seu quadro societário. Tal assertiva, não obstante o que já foi analisado quando a natureza dos serviços prestados, por si só, já afastaria o pré-requisito constante no parágrafo 1º, do artigo 9º do DL 406/68, qual seja o trabalho pessoal do sócio, e o artigo 29, da Lei 691/84, pois teria caráter empresarial.

Ainda que os serviços desempenhados pela recorrente estivessem contidos entre aqueles arrolados no §3º do artigo 9º do DL 406/68, careceria da pessoalidade necessária a fim de ver-se enquadrada como uniprofissional.

Seria difícil admitir que apenas 2 sócios prestem pessoalmente os serviços em 6 estabelecimentos comerciais distintos.





**Acórdão nº 9.288**

Tudo isso sem considerar a questão da distribuição dos lucros de acordo com a participação acionária, vez que não considero o tema relevante para a definição do voto no presente caso. Mas só para incitar a reflexão e consolidar a opinião que ora formulo, tenho que as sociedades uniprofissionais por excelência são aquelas em que um grupo de médicos, exercendo uma especialidade comum, decidem ratear despesas de administração, localização, equipamentos e pessoal de apoio, mas usufruem um dos lucros de suas próprias atividades como profissionais. Quando o trabalho é socializado, inclusive com empregados ou profissionais não-sócios, a organização passa a ter caráter empresarial e deve pagar o tributo. Há fortes indícios nos autos de que seja este o caso da recorrente.

Diante do exposto, reforço meu voto pelo **IMPROVIMENTO** do presente recurso voluntário, mantendo na íntegra a decisão recorrida.

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Faz-se necessário a presente declaração de voto, tendo em vista nossa discordância com relação a algumas das razões apresentadas tanto pelo i. Conselheiro relator, quanto pela douda representação da Fazenda, para o improvimento do presente Recurso Voluntário.

O contribuinte não se enquadra como sociedade uniprofissional pelo simples fato de que, sendo **laboratório de análises clínicas**, sua atividade está capitulada no inciso II do art. 8º da Lei 691/84, diverso daqueles incisos do mesmo artigo que dão amparo àqueles profissionais que buscam o regime especial.

É certo que não se pode, e nem se deve, adotar como critério para que seja configurado o caráter uniprofissional da sociedade, a modalidade de distribuição de lucros que, registre-se, não é defeso tê-los. Caracterizar a sociedade como empresarial é equivocado, não havendo razão direta entre remuneração, lucros e caráter empresarial.



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**



**Acórdão nº 9.288**

Em regra geral, na sociedade uniprofissional, mesmo que, por mera formalidade, conste em seu contrato social a distribuição de lucros com base na proporção das cotas dos sócios, o que efetivamente ocorre é que, ao longo de cada exercício, na medida do recebimento dos pagamentos dos serviços prestados, os mesmos são creditados aos sócios que, pessoalmente, o executaram, posto que são custos da sociedade e receita do profissional pelo seu trabalho pessoal, sendo, em muitas delas, prática usual a retenção, por estimativa, de parcela do valor recebido como provisão de despesas em decorrência da emissão da competente Nota Fiscal de Serviços, usualmente impostos e serviço de contadoria.

O lucro que alguns, talvez pelo desconhecimento do exercício da atividade privada, entendem determinante para configurar a sociedade empresarial, tendo em vista a própria dinâmica da espécie societária, na maioria das vezes não existe, posto que a soma da remuneração dos sócios por cada serviço prestado, acrescidos das despesas provisionadas, são custos que, costumam, igualarem-se à receita.

Outrossim, a existência de filiais em maior número que sócios não descaracteriza a condição de sociedade uniprofissional, posto que o serviço, de forma pessoal, pode ser exercido por profissionais de mesma habilitação, empregados da sociedade, e para os quais seja pago o tributo em conformidade com o que determina o art. 33 da Lei 691/84.

Em auxílio a tal entendimento, trago à presente declaração de Voto, julgado do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que, pela semelhança com o presente caso, afasta a incompatibilidade sugerida pela douta representação da Fazenda, e acompanhada pelo ilustre Conselheiro relator, pelo fato do Contribuinte possuir vários estabelecimentos, registrando-se, por oportuno, que todos ficam na cidade do Rio de Janeiro:

Número do processo: 1.0024.03.099964-3/001

Relator: MACIEL PEREIRA

Relator do Acórdão: MACIEL PEREIRA

Data do acórdão: 09/12/2004

Data da publicação: 30/12/2004

EMENTA: Tributário ISSQN . Sociedade Civil - Serviços médicos.

Responsabilidade dos sócios. Aplicação do art. 9º, § 3º, do Decreto Lei nº 406/68. A Sociedade civil de médicos está amparada pelo benefício previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, desde que os sócios prestem serviços de responsabilidade pessoal.

[...]

No mérito, afirma o apelante que não bastam as informações constantes do contrato social para o enquadramento na forma da tributação pretendida, como se posicionou o ilustre Juiz, e que a apelada possui matriz em Belo Horizonte e FILIAL em Formiga, o que já demonstra a sua natureza empresarial.

[...]



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**



**Acórdão nº 9.288**

Quanto ao mérito, a questão aqui discutida refere-se à verificação de estar a impetrante sujeita ao recolhimento do ISSQN sobre alíquota fixa ou com base em percentual sobre a sua receita bruta. Estabelece o Decreto-Lei 406/68, em seu art. 9º, § 1º e 3º, que: "Art. 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. §1º - Quando se tratar de prestação de serviços 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 e de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§2º -

[....]

§3º - 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 § 1º, 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".

Por sua vez, o item 1 da lista enumera os serviços que ficarão sujeitos ao disposto no § 1º: "1 Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres".

Analisando os autos, especialmente o contrato social de fls. 19 a 21, verifica-se que a sociedade tem por objetivo a prestação de serviço em recursos de diagnósticos médicos por imagem em mamografia e ultrassonografia, exercendo as atividades sob responsabilidade pessoal dos sócios. **Assim, uma vez demonstrada que a prestação de serviços é realizada sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte e também de outros profissionais e, com o enquadramento do serviço na relação especificada no Decreto Lei 406/68, inadmissível a exigência do imposto a ser calculado com base no faturamento mensal da sociedade. No presente caso, vê-se que a impetrante é uma sociedade, constituída de dois sócios, sendo a atividade essencial a prestação de serviços de radiologia, de modo pessoal e sob a forma de responsabilidade individual.**

Com essas considerações, rejeito a preliminar e, em reexame necessário, confirmo a sentença, prejudicado o recurso voluntário.

Assim é que voto pelo improvimento do Recurso Voluntário em julgamento pelo fato do contribuinte estar enquadrado no inciso II do Art. 8º da Lei 691/84 e não do argüido inciso I, o que lhe retira a condição de sociedade uniprofissional.



Prefeitura do Rio

Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.



## **A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **LABORATÓRIO ALMADA HORTA LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

O Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA** apresentou declaração de voto, subscrita pelo Conselheiro **MARCO AURELIO ARRUDA DE OLIVEIRA.**

Ausente da votação o Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR.**

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2006.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**  
CONSELHEIRO RELATOR

**ROBERTO LIRA DE PAULA**  
CONSELHEIRO



**Prefeitura do Rio**

**Este investimento  
vale ouro para  
a Cidade.**