

Acórdão nº 11.341

Sessão do dia 03 de dezembro de 2009.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 9.436

Recorrente: **MED-RIO CHECK-UP S/S LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Representante da Fazenda: **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

Designada para redigir o voto vencedor da preliminar: Conselheira **VERA LUCIA
FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

Designado para redigir o voto vencedor do mérito: Conselheiro **ROBERTO LIRA DE
PAULA**

***ISS – PRELIMINAR – INOCORRÊNCIA DE
PRECLUSÃO***

O julgamento do litígio tributário há de alcançar toda a matéria versada no recurso, mesmo que já tenha sido objeto de resposta definitiva em processo de consulta, pela inoccorrência de preclusão, em virtude da transmutação da natureza normativa do procedimento para a natureza contenciosa. Preliminar acolhida. Decisão por maioria.

***ISS – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL –
RECONHECIMENTO***

Comprovado que a Recorrente atende aos requisitos para enquadrar-se como sociedade uniprofissional de médicos, forçoso é lhe assegurar o tratamento privilegiado para fins de incidência do ISS de que trata o art. 29 da Lei nº 691/84. Recurso voluntário provido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Acórdão nº 11.341

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 129/131, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se da análise de recurso voluntário referente ao Auto de Infração nº 100.914 de 15 de setembro de 2004.

DOS FATOS

O Auto de Infração Nº 100.914 de 15 de setembro de 2004 corresponde à verificação de que a Contribuinte recolheu com insuficiência o ISS incidente sobre as operações realizadas no período intermitente de NOV/00 a DEZ/03, ao aplicar incorretamente a alíquota fixa mensal no lugar da aplicação da alíquota de 5%, incidente sobre as receitas mensais, oriundas da prestação de serviços médicos, prevista no art.33, inciso II, §2º, da Lei nº 691/84, com a redação dada pela Lei nº 1.513/89, conforme determinado por decisão da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, exarada no processo 04/351.044/01. Débito apurado no valor histórico de R\$373.744,15, conforme quadro demonstrativo integrante da notificação. Fato gerador previsto no inciso II e item 4 da Lista Municipal de Serviços da Lei nº 691/84, com as alterações introduzidas pelas Leis nos 1.194/87 e 3.691/03. Infringência: art.44, observado o art.178, ambos da Lei nº 691/84. Penalidade: art.51, inciso I, item 2, alínea “c”, da Lei nº 691/84 (multa de 60% do valor do tributo).

A Recorrente apresentou impugnação ao lançamento, em 29/09/04, às fls.10/13, alegando, em resumo:

- Não tendo sido colocada a hora da lavratura do auto de infração (art.68, inciso II, do Decreto nº 14.602/96) e a discriminação do débito (não aparece a mora nem a multa), que pode ser feita através de demonstrativo em separado, um dos elementos do auto encontra-se incompleto, devendo o mesmo ser anulado por vício formal;
- A penalidade imposta pelo fiscal é ilegal e não possui previsão, pois a lei estabelece a multa de 50%;
- Segundo o art.124, I, do Decreto nº 14.602/96, a consulta regularmente formulada impede a ocorrência de mora em relação à matéria sobre a qual se pede a interpretação da norma aplicável. Em nenhum momento do auto há referência a este dispositivo legal e, por lei, entre 11/07/01 (data do protocolo da consulta) e, pelo menos, 21/11/03 (data da decisão da 1ª instância), não incidem acréscimos moratórios;

Acórdão nº 11.341

- O Município não tem competência legislativa para definir base de cálculo do ISS de forma contrária à fixada no DL nº 406/68. A regência da base de cálculo do imposto é a prestação de serviços que ocorre sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, pouco importando que se faça a reunião destes mediante sociedade;
- Não cabe à municipalidade negar o enquadramento no inciso I do art.8º para fazer jus ao prescrito no art.29 à Impugnante. A razão social Clínica não tem impedido o STJ de reconhecer o caráter uniprofissional da sociedade, como se pode verificar na jurisprudência trazida à colação;
- Todas as sociedades têm caráter empresarial, inclusive a chamada empresa individual. Todas visam ao lucro. A pessoa jurídica de direito privado que não visa ao lucro é a fundação (art.62, parágrafo único do CC). A presente sociedade utiliza-se do serviço pessoal de seus próprios componentes cotistas, que são profissionais respondendo por seus próprios serviços. O que a lei beneficia e não pode ser mudado é sociedade de profissionais, que empregam seus próprios serviços em benefício social, e sob sua responsabilidade, como no caso das sociedades civis integradas por médicos (Resp 34.326-8-MG, em 14/06/95, 2ª T do STJ).

Ao final, a Contribuinte requereu fosse provida sua impugnação, através da anulação do auto de infração.

Em 22/11/04, às fls.35/36, o Fiscal de Rendas atuante opinou pela manutenção integral do lançamento, informando, em resumo:

- Constam do auto de infração a data e a hora da lavratura, a penalidade e o respectivo percentual de multa aplicável, bem como a mora e seu dispositivo legal;
- A possibilidade de enquadramento da Contribuinte como sociedade uniprofissional já foi discutida no processo de consulta 04/351.044/01, sendo definitiva a solução dada (cópia às fls.29/33);
- A não observância da decisão da F/CET acarretou uma insuficiência no recolhimento do ISSQN.

Em 13/09/05, à fl.45, o Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, com base no parecer de fls.38/44, rejeitou a preliminar de nulidade, julgou improcedente a impugnação e alterou a penalidade para a prevista no art.51, inciso I, item 2, alínea “d” da Lei nº 691/84, correspondente a erro na determinação da base de cálculo.

Em 19/01/06, às fls.50/53, a Recorrente apresentou recurso voluntário no qual ratifica suas alegações anteriores.

Acórdão nº 11.341

À fl.114, foi juntado o Ofício PG/GAB/ASS N° 2000/08, por meio do qual o Procurador-Assessor do Gabinete do Procurador-Geral do Município do Rio de Janeiro solicitou o envio do presente processo àquele órgão. Em despacho de fl.117, o processo foi devolvido ao F/CCM, sem que qualquer despacho, à exceção dos de encaminhamento, tivesse sido exarado por autoridade da PGM.”

A Representação da Fazenda opina pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO Conselheiro RELATOR

Deixo de examinar a preliminar de nulidade do auto de infração, uma vez que, fundada na alegação de prejuízo ao direito de defesa, foi retirada pela Recorrente, por ocasião da sustentação oral.

A primeira e principal questão a se decidir neste julgamento é se a Recorrente pode ser, ou não, considerada sociedade uniprofissional.

A empresa, porém, já submeteu a questão ao órgão da Secretaria Municipal de Fazenda competente para decidi-la, em caráter definitivo, com força vinculante para administração e para o administrado, obtendo decisão em sentido negativo.

Não pode, pois, a Recorrente invocar sua pretensa condição de uniprofissional, diante da preclusão consumativa operada, sem prejuízo do exame, pelo Conselho, das demais questões suscitadas no recurso e por ela não atingidas.

Ao contrário do afirmado pela Recorrente, a consulta não tem por objetivo simplesmente conhecer “o entendimento da autoridade fiscal sobre determinado texto legal ou regulamentar”, sobre a lei em tese, e sim o estado de certeza sobre a existência ou inexistência de uma relação jurídica tributária, o que significa aplicação da norma jurídica a uma situação fática, em busca de seus efeitos jurídicos.

Acórdão nº 11.341

O saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA, pai do Código Tributário Nacional e mestre de muitos mestres, traçou um paralelo entre a ação declaratória e a consulta tributária, mostrando suas características comuns: ambas visam a pôr fim a um estado de incerteza, declarando a norma concreta aplicável a determinado fato; não produzem efeitos condenatórios, nem constitutivos, positivos ou negativos, mas vinculam as partes envolvidas e os demais julgadores, nos limites do decidido: a consulta, no âmbito da administração, a sentença, produzindo a coisa julgada. Desse modo, se alguém deseja obter uma decisão que lhe traga certeza sobre uma relação jurídica, por exemplo, se está, ou não, imune ou isento, em relação a determinado tributo, pode se utilizar da consulta ou da ação declaratória: a decisão, favorável ou desfavorável, repita-se, cria a norma para futura solução de litígio, em processo decorrente de impugnação ou em ação constitutiva, onde poderão ser discutidas quaisquer outras questões relativas ao lançamento, por exemplo, a ocorrência dos fatos, a base de cálculo, as penalidades, mas nunca a reconhecida existência ou inexistência de imunidade ou isenção.

Pretender-se que a decisão da consulta somente tenha valor no processo de consulta e nenhum efeito produza fora dele significa dizer que a resposta não produz qualquer efeito jurídico real, sendo, portanto, absolutamente inútil. Seria o mesmo que se dizer que a sentença, na ação declaratória, não produz qualquer efeito fora dela.

O Decreto nº 14.602/96 permite a quem tenha legítimo interesse formular consulta, expondo suas dúvidas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária a situação determinada (arts. 119 a 131), estabelecendo, em seu art. 132, que se aplique ao procedimento que versar sobre reconhecimento de isenção, imunidade ou não incidência, os mesmos ditames.

Para assegurar a interpretação e correta aplicação da legislação a cada caso em particular e definir o posicionamento da administração fazendária municipal, em relação à situação apresentada, foi criada a Divisão de Consultas (F/CET-1) da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários (F/CET), convenientemente habilitada para a análise da contabilidade dos contribuintes, seus balanços e documentos contábeis e fiscais, livros e mais o que necessário for, e com competência legal para decidir o pedido, pela Administração Municipal.

A resposta à consulta, irrecorrida ou irrecorrível (art.128), torna definitiva, no âmbito administrativo, a solução dada, nos limites do decidido. Insista-se, não é um simples opinamento, mas uma decisão que produz efeito vinculante, *nos limites do decidido*, tanto para a administração, quanto para o administrado, ressalvado o recurso ao Poder Judiciário.

No caso dos autos, a consulta foi submetida pela Recorrente à Secretaria Municipal de Fazenda e analisada pelo órgão competente, a Divisão de Consultas Tributárias, que emitiu judicioso parecer que concluiu que a consulente não era sociedade uniprofissional.

Acórdão nº 11.341

O não cumprimento da resposta definitiva sujeita o consulente à lavratura de auto de infração (art. 129, § 1º), tal como veio a ocorrer. Deixei-se claro que à Recorrente é assegurado o direito de impugnar o lançamento, em todos seus aspectos, exceto em relação a sua não caracterização como sociedade uniprofissional, objeto de decisão definitiva da Administração Municipal, por intermédio da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, da qual não cabe recurso para a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários ou o Conselho de Contribuintes, todos órgãos da mesma Secretaria Municipal de Fazenda.

A orientação dada pelo órgão competente poderá ser modificada por outro ato dele emanado (art. 131, **caput**, I), mas, «alterada a orientação, esta só produzirá efeito a partir do 31º dia seguinte ao da ciência do interessado (§ 1º).

Ressalte-se que a mudança de orientação somente se aplicará aos fatos geradores futuros, e não aos pretéritos, a teor do que dispõe o art. 146, **in verbis**, do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução.

Ainda que se viesse a negar efeito vinculante e preclusivo às decisões das consultas formuladas pelos contribuintes, ainda assim não seria de se reconhecer à Recorrente a condição de sociedade uniprofissional.

Não se pode perder de vista a origem e a razão de ser do tratamento especial concedido às sociedades uniprofissionais.

No momento em que o legislador excluiu da tributação do ISS calculado sobre o preço do serviço os profissionais que realizassem a “*prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte*”, era natural que estendesse o mesmo tratamento aos profissionais que igualmente prestassem serviços sob a forma de seu trabalho pessoal, porém reunidos em sociedades que permitissem a repartição de custos, tais como aluguel de sala, telefone, secretária e outros. O § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 deve ser interpretado sistematicamente com o § 1º do mesmo artigo, de tal sorte que a tributação fixa somente pode ser aplicada às sociedades em que os sócios prestem pessoalmente seus serviços. Por isso mesmo a remuneração de cada profissional há de estar vinculada aos serviços por ele pessoalmente prestados e não à sua maior ou menor participação no capital social, processo de repartição de lucros própria de sociedades de capitais.

RUBENS GOMES DE SOUSA, por muitos justamente reconhecido como pai do Código Tributário Nacional, mestre de influência marcante na elaboração das leis, da doutrina e da jurisprudência do direito tributário brasileiro, esclarecia:

Acórdão nº 11.341

[...] os profissionais reunidos em sociedade poderão prestar melhor serviço a seus clientes, através de maiores possibilidades de organização e equipamentos técnicos e material [...] a forma societária poderá proporcionar aos profissionais melhores condições econômicas e financeiras, **através da repartição equitativa dos proventos e dos encargos do exercício da atividade.** (Revista de Direito Público, vol. 20, pág. 350).

Não é este o caso da Recorrente, sociedade cujos sócios têm o poder de dispor sobre o lucro obtido pela sociedade, na proporção do capital investido e não do trabalho profissional realizado por cada sócio.

Os demais argumentos da Recorrente não merecem maiores considerações.

A consulta impede a lavratura de auto de infração e a imposição de penalidades, até o término do prazo legalmente previsto para cumprimento da decisão, mas não afasta a tributação dos fatos geradores ocorridos até esse momento.

A multa aplicável é a de 60% do valor do imposto, prevista no art. 51, inciso I, item 2, alínea “d”, do CTMRJ, uma vez que a falta de pagamento do tributo decorreu de erro na determinação de sua base de cálculo.

Pelo exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do recurso voluntário.

VOTO VENCEDOR - PRELIMINAR DE INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO Conselheira VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES

Em todos os julgamentos de litígios tributários, onde se procura dar efeito vinculante às respostas dadas em processo de consulta, tenho manifestado posição contrária, com fundamento no princípio constitucional da ampla defesa.

É inegável que as soluções dadas em processo de consulta são consideradas definitivas, nos termos dos incisos I, II e III, do artigo 128, do Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto nº 14.602/96, e o descumprimento delas por parte do consultante, no prazo estabelecido, torna-o sujeito à autuação, de acordo com o disposto nos artigos 129 e 130, do mesmo Regulamento.

Acórdão nº 11.341

Acontece que, uma vez impugnado o lançamento decorrente do descumprimento da consulta, fica instaurado o litígio tributário, conforme preceitua o artigo 79, inciso I, do Regulamento do PAT, transmudando a natureza do processo, antes normativa para contenciosa, e não havendo, em conseqüência, qualquer restrição quanto à sua apreciação e julgamento por parte da Primeira e da Segunda Instância, observados os prazos estabelecidos e, se for o caso, até mesmo por parte da Instância Especial, com fundamento nos preceitos extraídos do próprio Regulamento antes mencionado.

Desse modo, mesmo havendo identidade de matéria, não se pode admitir a ocorrência da preclusão. Há de haver o julgamento do recurso em todo o seu conteúdo, ainda que se ratifique o entendimento da consulta.

Em apreciando devidamente o recurso, não haveria apenas o reconhecimento de um obstáculo intransponível, inexistente na legislação, cerceando a apreciação da matéria pelos órgãos judicantes da Administração e, sim, mais uma confirmação da correta aplicação da legislação tributária.

O entendimento em referência já mereceu decisão unânime deste Egrégio Conselho, rejeitando preliminar suscitada pela Representação da Fazenda, de não conhecimento do recurso, por já ter resposta de consulta sobre a matéria nele versada, conforme se infere do Acórdão nº 8.263, de 24/02/2005 (RV nº 6.730), cuja ementa assim se expressa:

ISS – PRELIMINAR – NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO

Compete ao Conselho de Contribuintes conhecer e julgar, em Segunda Instância Administrativa, os processos administrativo-tributários de natureza contenciosa, mesmo que a matéria nele versada tenha sido objeto de resposta definitiva dada em processo de consulta. Inteligência do artigo 243, da Lei nº 691/84, regulamentada pelos artigos: 79, inciso I; 98, inciso II; e 103, todos do Decreto nº 14.602/96, combinados com os artigos 1º e 7º, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Mais recentemente, este Colegiado, no julgamento do Pedido de Reconsideração nº 1.239, consubstanciado no Acórdão nº 11.176, de 16/07/2009, decidiu a respeito do assunto, com a seguinte ementa:

ISS – PROCEDIMENTO NORMATIVO / PROCESSO CONTENCIOSO – INEXISTÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE

A resposta de consulta não vincula as decisões proferidas em litígios tributários, mesmo que se trate de idêntica matéria, em virtude da transmutação da natureza normativa do procedimento para a natureza contenciosa.

Diante do exposto, ACOLHO a preliminar suscitada pelo patrono da Recorrente, em Plenário, a fim de que seja permitida a apreciação do mérito deste recurso.

Acórdão nº 11.341

VOTO VENCEDOR - MÉRITO
Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

A recorrente preenche efetivamente todas as condições necessárias para enquadrar-se como sociedade uniprofissional.

Os serviços são caracterizados como trabalho pessoal dos sócios, posto que, à época da autuação, constituído de dois sócios, estes se responsabilizavam, e ainda se responsabilizam, pelos laudos médicos em função dos “check-ups” efetuados em seus pacientes.

Outrossim, os dois sócios da época da autuação, como os atuais 22 (vinte e dois), possuem a mesma habilitação profissional. São todos médicos.

Na composição societária não há nenhuma pessoa jurídica.

A representação da Fazenda, que se pautou na decisão da Consulta, não conseguiu provar a condição empresarial da sociedade. A argumentação frouxa de que a sociedade contratou uma empresa terceirizada não lhe dá o rótulo de natureza empresarial. Ou será, por acaso, que, quando um autônomo contrate uma empresa para lhe prestar determinado serviço, só por esta razão, se torna uma empresa?

Além do mais, não há dúvida de que os sócios exercem, na sociedade, a atividade médica para os quais estão habilitados e se associaram.

Por estas razões, e por não vislumbrar qualquer outro impedimento, entendo, como dever de justiça, DAR PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reconhecendo à recorrente a condição de Sociedade Uniprofissional.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **MED-RIO CHECK-UP S/S LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acórdão nº 11.341

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por maioria, acolher a preliminar, suscitada pelo Contribuinte, de inoccorrência de preclusão de matéria decidida definitivamente em processo de Consulta, nos termos do voto vencedor da Conselheira VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES.

Vencido o Conselheiro RELATOR que rejeitava a preliminar, nos termos do seu voto.

2) No mérito, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA.

Vencidos os Conselheiros RELATOR e ANDRÉ LUIZ FARIA MIRANDA que negavam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 14 de janeiro de 2010.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES
CONSELHEIRO RELATOR

VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES
CONSELHEIRA

ROBERTO LIRA DE PAULA
CONSELHEIRO