

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Sessão do dia 11 de dezembro de 2018.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.684

Recorrente: **CENTRO MÉDICO SÃO SILVESTRE LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR**

Representante da Fazenda: **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

ISS – SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

Não se considera sociedade uniprofissional, sujeitando-se a tributação calculada sobre o preço de seus serviços, aquela que partilha os lucros apurados, na proporção da participação de cada sócio, no capital social, e não em função do trabalho pessoalmente prestado por cada um deles. 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. 146/150, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CENTRO MÉDICO SÃO SILVESTRE LTDA, frente à decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 92/100, que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 301.661, lavrado em 31 de janeiro de 2018.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em face de duas infrações.

O primeiro item do Auto de Infração relata a insuficiência do recolhimento do ISS incidente sobre as prestações de serviços de clínica médica e de procedimentos estéticos, em razão de ter sido pago o ISS erroneamente, uma vez que calculado para sociedade de profissionais. O ISS foi calculado pela aplicação da alíquota de 5% e foram deduzidos os valores pagos erroneamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Constou, ainda, do primeiro item do Auto de Infração o que segue (fls. 02): *“O parágrafo 1º, da cláusula “D”, bem como a cláusula “M” [sociedade limitada – a responsabilidade de cada sócia é restrita ao valor de suas cotas e na presente sociedade há duas sócias, sendo uma com 99% de cotas e a outra com 1%], a cláusula “N” [...os lucros e prejuízos serão distribuídos entre as sócias na proporção de suas cotas] da Consolidação do Contrato Social, registrada no RCPJ em 13.07.2010, caracterizada claramente a natureza empresarial da Sociedade e o equívoco do enquadramento legal como sociedade de profissionais. Apuração realizada pelo exame da Consolidação do Contrato Social, das notas fiscais de serviços eletrônicas, das guias pagas como sociedade de profissionais e dos livros Diários de 2013 a 2016, sendo o de 2013 registrado no RCPJ em 14.04.2015 e os de 2014 a 2016 na forma de SPED, enviados via internet ao SERPRO em 25.06.15, 13.05.16 e 16.05.17, respectivamente.”*

O segundo item do Auto de Infração registra a omissão de receitas de serviços de clínica médica e de procedimentos estéticos, caracteriza pela falta de emissão de notas fiscais de serviços contra Bradesco Saúde S/A, acompanhada da falta de escrituração das receitas nos livros fiscais e comerciais. Apuração realizada com base nos relatórios de pagamentos médicos e de procedimentos estéticos fornecidos por Bradesco Saúde S/A, além dos documentos mencionados no primeiro item do Auto de Infração.

Em sua impugnação, interposta às fls. 31/60, a Impugnante alegara, em apertada síntese:

- que ocorreu a nulidade do Auto de Infração e dos atos posteriores, porque não teriam sido observadas as regras contidas nos arts. 20 e 21 do Decreto nº 14.602/1996 e porque não teria tomado conhecimento da ação fiscal;
- que o Fiscal deveria ter concedido ao contribuinte prazo para retificar sua escrita;
- que os anos/competências mencionados no Auto de Infração já estariam alcançados pela decadência, posto que o ano de 2013 já não podia mais ser autuado, conforme a regra constitucional dos últimos cinco anos;
- que, em relação ao primeiro item do Auto de Infração, mesmo com o advento da LC nº 116/2003, as sociedades de profissionais continuaram gozando do regime de tributação fixa do ISS, lembrando que estas sociedades são constituídas por profissionais que desenvolvem as mesmas atividades, cada qual respondendo por seus atos;
- que a legislação não exige, para o gozo de tributação fixa do ISS, que todos os sócios devam ter o mesmo número de cotas. No seu caso, os lucros são distribuídos igualmente entre os sócios;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

– que a constituição da sociedade uniprofissional como sociedade limitada não é motivo suficiente para descaracterizar a sociedade simples disposta no art. 997 do Código Civil, lembrando que o próprio Código Civil excluiu do conceito de empresário os que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística;

– que a Sociedade Uniprofissional é aquela constituída por profissionais que desempenham a mesma atividade intelectual de forma pessoal, tendo, portanto, a obrigação de assumir a autoria e prestar contas dos atos praticados no âmbito de sua atividade perante o órgão que regulamenta o exercício da profissão, bem como nas esferas civil e criminal pelas consequências de sua atuação. Posto isto, vê-se que a empresa está corretamente enquadrada como Sociedade Uniprofissional, devendo por consequência ser julgado procedente o pedido da Recorrente para anular o respectivo Item 1 do Auto de Infração;

– que, em relação ao item 2 do Auto de Infração, onde o Ilustre Fiscal menciona que a empresa omitiu receitas de serviços de clínica médica e procedimentos estéticos, tal procedimento sequer foi alvo de apuração com as devidas diligências, posto que sequer foram solicitados no momento da fiscalização documentos como: Balanço, Livro Diário, Livro Caixa, Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, DIRFs, etc. Desta forma não tem como apurar realmente se ocorreu qualquer omissão de receita;

– que insta salientar que a presunção de faturamento somente é devida caso o contribuinte se furtasse a apresentar documentos fiscais, ou criasse algum ato que pudesse dificultar o ato fiscalizatório, o que não ocorreu;

– que o art. 34, § 1º, da Lei nº 691/1984, que instituiu o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, menciona que o arbitramento referir-se-á, exclusivamente aos fatos ocorridos no período em que se verificarem os pressupostos mencionados nos incisos deste artigo, o que nos leva a uma interpretação lógica e direta de que somente os fatos geradores que ensejam a sanção administrativa é que devem sofrer arbitramento de tributo;

– que a multa de 250% é confiscatória;

– que se conclui, portanto, que no entendimento do E. Supremo Tribunal Federal é vedada a aplicação de multa tributária pelos fiscos em percentual superior a 100%, em caso de multa punitiva, e 20%, em caso de multa moratória, sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, o autor do procedimento fiscal ofereceu informação fundamentada, às fls. 79/90, nos seguintes termos, em apertada síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

– que o supracitado Auto de Infração está dividido em duas infringências. A segunda refere-se à omissão de receitas de serviços de clínica médica e de procedimentos estéticos, no período de 31.01.2013 a 31.10.2017, ocasionada por não emissão de notas fiscais de serviços eletrônicos contra Bradesco Saúde S/A, CNPJ 92.693.118/0001-60, bem como o não lançamento dessas receitas nas escritas fiscal ou comercial, conforme quadro 2 em anexo e, também, do relatório de pagamentos realizados para o autuado pela Bradesco Saúde S/A [fls. 15];

– que vale descrever o trabalho fiscalizatório minucioso de recuperação de créditos tributários para o Tesouro Municipal: pela análise da 4ª alteração contratual acostada a fls. 08/12, das notas fiscais de serviços emitidas e da fiscalização indireta feita na “Bradesco Saúde S/A”, CNPJ 92.693.118/0001-60, que nos forneceu o relatório de fls. 15 do p.p., constatamos que se trata de uma clínica médica com forma e propósito de empresa consubstanciada numa unidade de trabalho específico de realizar inúmeros tratamentos dermatológicos e economicamente organizada com finalidade de lucro;

O autor do procedimento transcreveu ainda diversas decisões de Tribunais que vão ao encontro de entendimento de que as sociedades limitadas apresentam natureza empresarial, devendo pagar o ISS com base no faturamento.

O Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ) rejeitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada, pelas seguintes razões, em apertada síntese:

– que, preliminarmente, não restou demonstrada qualquer nulidade no ato de lançamento, pois a Impugnante não desconhece o Termo de Início de Fiscalização que foi entregue para seu mandatário, não havendo qualquer descumprimento aos comandos dos arts. 20 e 21 do Decreto nº 14.602/1996;

– que o Auto de Infração preenche todos os requisitos do art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, notadamente a descrição circunstanciada dos fatos que justificam a exigência do imposto e das multas;

– que é impossível enxergar como se teria dado o alegado prejuízo ao amplo direito de defesa;

– que não ocorreu a decadência, seja considerando-se a regra do art. 150, § 4º, quanto a regra do art. 173, I, ambos do CTN.

– que, no mérito, em relação ao item 1 do Auto de Infração, que a Impugnante não poderia ter recolhido o ISS fixo, uma vez que não se enquadra como sociedade uniprofissional, por sua evidente natureza empresarial;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 16.656

– que, em relação ao item 2 do Auto de Infração, foram examinadas as notas fiscais e o autor do procedimento fiscal não encontrou nos documentos examinados os registros das receitas dos serviços prestados para Bradesco Saúde S/A, conforme relatório fornecido pelo tomador dos serviços. Foram também examinados os lançamentos do Livro Diário e o autor do procedimento fiscal não encontrou nos lançamentos examinados os registros das receitas dos serviços prestados para Bradesco Saúde S/A;

– que não houve arbitramento da base de cálculo, na medida em que os valores de receita omitidos foram extraídos do relatório de fls. 15 informado pelo tomador dos serviços;

– que a realização de perícia é desnecessária porque o relatório de fls. 15 permanece rijo, já que nem mesmo a Impugnante tentou desconstruí-lo;

– que, quanto ao valor das multas propostas, a atividade de lançamento é plenamente vinculada e não pode o Fisco escolher o valor da multa que irá aplicar.

Irresignado, o Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, cujo teor é cópia, *ipsis litteris*, da impugnação, para ao final requerer o cancelamento do Auto de Infração guerreado.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CENTRO MÉDICO SÃO SILVESTRE LTDA, frente a decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, as fls. 92/100, que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 301.661, lavrado em 31 de janeiro de 2018.

O auto de infração apresenta dois itens:

O primeiro item do auto de infração relata a insuficiência do recolhimento do ISS incidente sobre as prestações de serviços de clínica médica e de procedimentos estéticos, em razão de ter sido pago o ISS erroneamente, uma vez que calculado para sociedade de profissionais. ISS calculado pela aplicação da alíquota de 5% e deduzidos os valores pagos erroneamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

O segundo item do auto de infração fala sobre a omissão de receitas de serviços de clínica médica e de procedimentos estéticos, caracteriza pela falta de emissão de notas fiscais de serviços contra Bradesco Saúde S/A, acompanhada da falta de escrituração das receitas nos livros fiscais e comerciais. Apuração realizada com base nos relatórios de pagamentos médicos e de procedimentos estéticos fornecidos por Bradesco Saúde S/A, além dos documentos mencionados no primeiro item do auto de infração.

Como muito bem fundamentado o Parecer do Fiscal de Rendas, Sr. Marcus Vinicius R. S. Bulcão, fls. 94v/99v., peço vênias para fazer parte do meu VOTO e por isso transcrevo alguns pontos:

Sobre não observar os requisitos pertinentes ao procedimento fiscal e sobre a alegada nulidade do auto de infração, convém observar o Termo de Início da Fiscalização de fls. 7, assim como vale uma visita aos citados artigos 20 e 21 do Decreto 14.602/96.

Art. 20. Os interessados deverão ter ciência do ato que determinar o início do procedimento administrativo-tributário, bem como de todos os demais de natureza decisória ou que lhes imponham a prática de qualquer ato, observado o disposto nos §§ 3º, 4º e 5º do art. 160.

Art. 21. A intimação deve indicar:

I - conteúdo do ato ou exigência a que se refere;

II - prazo para a prática de ato, pagamento ou recurso;

III - repartição, local, data, assinatura, nome e matrícula da autoridade ou servidor do qual emana.

Parágrafo Único. A intimação referente a decisão será acompanhada de cópia do ato.

O Termo de Intimação foi entregue no escritório responsável pela contabilidade da Recorrente, Empresa Bangu de Contabilidade EIRELI, mandatária, conforme a cópia da procuração de fls. 13. O Termo foi assinado pelo Senhor Roque de Cerqueira Pinheiro, que recebeu poderes da Empresa Bangu, que representa a defendente junto ao Município do Rio de Janeiro.

O Termo de Início diz textualmente que a Recorrente foi intimada para apresentar documentos e livros, todos listados no próprio Termo. O Termo indica ainda o local e o prazo para a apresentação dos documentos e ainda tornou claro que se deu o início do procedimento de fiscalização.

A Recorrente, por evidente, não desconhece o Termo de Início de Fiscalização que foi entregue para seu mandatário e muito menos desconhece os artigos 20 e 21 do Decreto 14.602/96. Sendo assim, descabidas são as alegações trazidas pela defendente.

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Acórdão nº 16.656

Sobre o auto de infração não observar as regras impostas pelo Decreto 14.602/96, releva a leitura do citado auto de infração.

A leitura medianamente atenta do auto de infração permitirá concluir que: o autuado foi devidamente qualificado; o auto de infração indica o local, a data e a hora da lavratura; estão descritos os fatos que justificam a cobrança; o auto de infração indica a base de cálculo e a alíquota; o auto de infração indica o valor do tributo e o percentual das multas; o auto de infração indica a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; o auto de infração indica o órgão onde tramitara o processo; o auto de infração apresenta a intimação para pagamento, assim como indica o prazo para apresentação de impugnação; o auto de infração traz a assinatura do autuante, com a indicação de seu nome, de sua função e de sua matrícula.

Sobre a matéria, recomenda-se a leitura do Decreto 14.602/96.

Art. 68. O Auto de Infração conterá os seguintes elementos:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III- a descrição circunstanciada dos fatos que justifiquem a exigência do tributo ou das multas;

IV - a base de cálculo e a alíquota;

V - o valor do tributo e, quando for o caso, o percentual das multas exigidas;

VI - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

VII - a indicação do Órgão em que tramitara o processo;

VIII - a intimação para a efetivação do pagamento ou apresentação de defesa, com menção aos prazos correspondentes;

IX - a assinatura e o nome do autuante, a indicação do seu cargo ou função e número de matrícula.

§ 1º A discriminação de débitos pode ser feita através de quadros demonstrativos em separado, que integram o auto de infração para todos os efeitos legais.

§ 2º Na hipótese do § 3º, do art. 45, o auto de infração devesa mencionar, em seu texto, a dispensa condicional da multa imposta.

Art. 69. A intimação de que trata o inciso VIII do artigo anterior será feita, mediante a entrega ao autuado ou seu preposto, contra recibo, de uma via do Auto de Infração, bem como dos quadros demonstrativos que o integram.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

§ 1º Ato do Secretário Municipal de Fazenda estabeleceu as hipóteses em que se permitirá a intimação por via postal de Auto de Infração.

§ 2º Caso a intimação de que trata o caput seja feita por via postal, o respectivo comprovante de recebimento comporá os mesmos autos em que estiver inserido a respectivo auto de infração.

§ 3º Caso o sujeito passivo não seja localizado, a intimação será feita na forma do art. 22, V.

O representante da Recorrente, Sr. Roque de Cerqueira Pinheiro, o mesmo Senhor que assinou o Termo de Início da Fiscalização, recebeu uma cópia do auto de infração em 31 de janeiro de 2018, conforme recibo lavrado no verso de fls. 2.

Registre-se ainda que o primeiro item do auto de infração descreve de forma circunstanciada os motivos da cobrança; a defendente recolheu a menor o imposto, porque quantificou de forma equivocada a base de cálculo, uma vez que de forma equivocada entendeu que haveria de calcular o ISS com base em importância fixa. A descrição do auto de infração foi além, declinando inclusive porque a defendente não podia recolher o ISS por importância fixa. Detalha o auto de infração que a defendente tem natureza empresarial, uma vez que a responsabilidade dos sócios é limitada e os resultados obtidos são distribuídos entre os sócios conforme a participação no Capital. O item do auto de infração menciona ainda que foram examinados os seguintes documentos e livros: as notas fiscais, as guias de recolhimento, os livros comerciais e o contrato social.

Também o segundo item do auto de infração descreve de forma circunstanciada os motivos da cobrança: a defendente deixou de recolher o ISS porque omitiu receitas de prestação de serviços, caracterizada pela falta de emissão de notas fiscais para Bradesco Saúde, bem como pela falta de escrituração das receitas na escrita contábil e na escrita fiscal. Diz ainda o item do auto de infração que os valores foram apurados em relatórios descritivo dos pagamentos efetuados pelo cliente Bradesco Saúde.

Impossível enxergar como se deu o alegado prejuízo ao amplo direito de defesa. Todas as informações foram prestadas para que pudesse a defendente exercer o direito de atacar o auto de infração. E a defendente apresentou contrarrazões em relação ao primeiro item, ao defender a tese de que é sociedade de profissionais, sem natureza empresarial e que deve recolher o ISS por importância fixa. Quanto ao segundo item do auto de infração, a defendente foi acusada de não registrar em notas fiscais, assim como na escrituração fiscal e na escrita comercial, os preços dos serviços prestados para Bradesco Saúde. A defendente preferiu falar em presunção, apesar de o auto de infração citar o relatório de pagamentos fornecido por Bradesco Saúde, e preferiu falar em arbitramento, apesar de o auto de infração não mencionar arbitramento da base de cálculo. A defendente nem ao menos se ocupou em tentar provar que não omitiu as receitas relativas aos serviços prestados para o cliente Bradesco Saúde.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Em relação ao devido processo legal e aos princípios da ampla defesa e do contraditório, importa registrar que a defendente foi intimada regularmente para apresentar documentos, quando foi cientificada do início da ação fiscal. O auto de infração foi regularmente notificado, oportunidade na qual foi dado a conhecer para a defendente que estaria aberto prazo de trinta dias para apresentar impugnação. O Decreto nº 14.602/96 autoriza ainda a dilação de prazo para apresentação de impugnação e garante vista ao processo sempre que for do interesse do defendente ou de seu representante. O Decreto 14.602/96, diga-se, garante duas instancias de julgamento, e ainda uma instancia especial, no caso de decisão não unânime do Conselho de Contribuintes. Registre-se que, não convencido o autuado da decisão em sede administrativa, poderá tentar reverter a decisão na via judicial. É indubitável que o devido processo legal este sendo minuciosamente observado.

Quanto ao arbitramento e a uma presunção de faturamento, citados pela defendente, e que no seu entender deu causa a nulidade do auto de infração, propõe-se nova leitura do citado auto, na medida em que o mesmo no menciona qualquer hipótese de arbitramento, muito menos se lastreou em presunção. Todos os valores foram extraídos em documentos obtidos junto a defendente e a tomadores de serviços.

Sobre o auto de infração ser nulo, em razão de o autor do procedimento não ter solicitado a apresentação e não ter examinado documentos e livros comerciais e fiscais, a intimação de fls. 7 torna claro que foi exigida a apresentação do livro diário, do livro razão, do PGC, do balanço com demonstrativo analítico de receita e despesa. As notas fiscais eletrônicas, por sua vez, encontram-se arquivadas no sistema de Notas Cariocas. Anote-se que o auto de infração afirma que a apuração foi feita pelo exame do Contrato Social, das notas fiscais de serviços eletrônicas, das guias pagas, dos livros diários e dos relatórios de pagamentos médicos e procedimentos estéticos fornecidos pela Bradesco Saúde.

No que diz respeito a alegada decadência, mais uma vez equivocou-se a defendente.

Considerado o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, mencionado pela defendente, não se deu a decadência em relação aos fatos ocorridos em 2013. Em relação aos fatos ocorridos entre janeiro e novembro de 2013, a contagem do prazo de cinco anos teria início no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, dia primeiro de janeiro de 2014. Sendo assim, o prazo decadencial estará extinto no último instante de 2018. Em relação aos fatos ocorridos em dezembro de 2013, a contagem do prazo de cinco anos teria início no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, dia primeiro de janeiro de 2015. Portanto, o prazo decadencial estará extinto no último instante de 2019. O auto de infração foi lavrado em 31 de janeiro de 2018, antes de extinto o prazo de decadência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Ainda que considerado o prazo previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional, não se deu a decadência em relação aos fatos ocorridos em 2013. Em relação aos fatos ocorridos em janeiro de 2013, a contagem do prazo de cinco anos teria início no primeiro instante do dia primeiro de fevereiro de 2013, quando possível apurar o valor da base de cálculo mensal relativa aos fatos ocorridos em janeiro de 2013. Sendo assim, o prazo decadencial se extinguiu no último instante de janeiro de 2018. O auto de infração foi lavrado em 31 de janeiro de 2018, antes de extinto o prazo de decadência.

Quanto a abrir prazo para pagamento, não funciona assim em relação ao ISS instituído pelo Município do Rio de Janeiro e em relação aos demais tributos em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever do recolhimento antes de qualquer exame da autoridade. O sujeito passivo, no caso do ISS instituído pelo Município do Rio de Janeiro, deve pagar o imposto antes de qualquer manifestação da Fazenda. E, no caso vertente, não há espaço para dúvida quanto ao entendimento da Municipalidade, uma vez que Lei 3.720/04 estabeleceu com clareza que as sociedades que se caracterizam como empresárias não podem pagar o ISS por importância fixa, ao tempo em que a Instrução Normativa 23 de 2014 identificou quem são as sociedades empresárias.

Sobre a Lei nº 9.784/99, citada pela Recorrente, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No Município do Rio de Janeiro o processo justo é regulado pelo Decreto 14.602/96 e por outros diplomas legais, como, por exemplo, pelo Código Tributário do Município.

Art. 242 - O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, penalidade, restituição de indébitos, parcelamento, remissão e o de consulta, observando:

I - a garantia de ampla defesa ao sujeito passivo;

II - a ciência dos atos da autoridade competente, sejam decisórios ou para cumprimento de exigências processuais;

III - a designação dos órgãos julgadores e os recursos cabíveis contra as respectivas decisões;

IV - a configuração das nulidades processuais;

V - a determinação de prazos para a prática de atos ou cumprimento de decisões;

VI - as hipóteses de reabertura de prazo;

VII - a suspensão da exigibilidade do crédito durante a tramitação de impugnação ou recurso;

VIII - a fixação de normas sobre processos de consulta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

A ação fiscal seguiu todos os quesitos regulamentares. A defendente foi intimada para apresentar os documentos. O autor do procedimento examinou os documentos. O auto de infração não se baseou em presunção. O auto de infração teve por base os documentos examinados. O auto de infração traduz com clareza cristalina as razões da cobrança. Foi aberto prazo para apresentação da impugnação. A Recorrente apresentou a impugnação. A Recorrente, no caso de não concordar com a decisão de primeira instância, poderá recorrer da mesma. Está sendo observado o devido processo legal. Não se deu o alegado prejuízo ao direito de ampla defesa. Está sendo respeitado o contraditório. O auto de infração não é nulo, conforme pretende a defendente.

Quanto ao MÉRITO, também nenhuma razão cabe a defendente.

Em relação ao primeiro item do auto de infração, a defendente não pode recolher o ISS com base em importância fixa porque se caracteriza como sociedade empresária.

É fato que o pagamento do ISS por importância fixa ainda existe no Município do Rio de Janeiro, conforme dispõe o art. 5º da Lei 3.720/04, entretanto, não são todas as sociedades que podem recolher por importância fixa. A Lei 3.720/04, art. 6º, inciso IV, estabeleceu que as sociedades que apresentem natureza empresarial devem calcular o valor do ISS sobre as receitas auferidas.

Art. 5º As sociedades constituídas de profissionais para o exercício de medicina, enfermagem, fonoaudiologia, medicina veterinária, contabilidade, agenciamento da propriedade industrial, advocacia, engenharia, arquitetura, agronomia, odontologia, economia e psicologia que prestem serviços em nome da empresa, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, recolherão o Imposto Sobre Serviços, mensalmente, até o quinto dia útil seguinte ao do mês de referência, nos seguintes termos:

1- para cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, até o número de cinco, fica fixada em R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais), por profissional habilitado, a base de cálculo;

II — para cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que exceder a cinco e até dez, fica fixada em R\$ 2.805,00 (dois mil oitocentos e cinco reais), por profissional habilitado excedente a cinco, a base de cálculo;

III — para cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que exceder a dez, fica fixada em R\$ 3.741,50 (três mil, setecentos e quarenta e um reais e cinquenta centavos), por profissional habilitado excedente a dez, a base de cálculo.

Parágrafo Único: Os valores previstos nos incisos I, II e III deste artigo aplicam-se cumulativamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Art. 6º Não se enquadram nas disposições do artigo anterior, devendo pagar o Imposto Sobre Services tendo como base de cálculo o total das receitas auferidas no mês de referência, as sociedades:

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

II — cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação profissional;

III — que tenham como sócio pessoa jurídica;

IV — que tenham natureza comercial ou empresarial;

V — que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios.

Registre-se que a regra foi mantida pelo inciso VIM do art. 6º da Lei 5.739/14, que alterou a Lei 3.720/04.

Art. 6º Não se enquadram nas disposições do art. 5º, devendo pagar o Imposto sobre Services tendo como base de cálculo o total das receitas auferidas no mês de referência, as sociedades:

I — cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação, na forma da legislação que regula o respectivo exercício profissional;

II — cujos serviços não se caracterizem como trabalho pessoal dos sócios;

III — que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;

IV — que tenham sócio pessoa jurídica ou que sejam sodas de outra sociedade;

V — que tenham sócio que delas participe exclusivamente para aportar capital ou administrar;

VI — que sejam filiais, sucursais, agências ou escritórios de representação de sociedades sediadas no exterior;

VII — que exerçam o comércio;

VIII — que se caracterizem como empresarias ou cuja atividade constitua elemento de empresa; ou

IX — que terceirizem ou repassem a terceiros quaisquer serviços relacionados a sua atividade-fim.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Sobre a defendente caracterizar-se como sociedade empresária, não pode haver dúvidas para o Fisco. A Instrução Normativa 23 de 2014 deixa claro que serão consideradas como sociedades empresarias aquelas que não sejam constituídas como sociedade simples pura e também aquelas que distribuem lucros ou resultados de forma apartada do trabalho pessoal dos sócios.

Art. 1º Para os fins do disposto no inciso VIII do art. 6º da Lei nº 3.720, de 5 de março de 2004, consideram-se empresarias as sociedades de profissionais:

I - que sejam registradas no Registro Público de Empresas Mercantis;

II - que não sejam constituídas sob a forma de sociedade simples pura, assim entendida aquela que não adote um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil Brasileiro;

III - que tenham se declarado como empresarias para quaisquer fins;

IV - que façam a distribuição de lucros ou resultados de forma desvinculada do trabalho pessoal dos sócios;

V - cuja organização dos fatores de produção se sobreponha ao caráter pessoal do trabalho desempenhado pelos profissionais habilitados;

VI - que adotem como nome espécie diversa da firma social; ou

VII - que se utilizem de nome fantasia, marcas ou patentes.

Respeitada a Instrução Normativa, a defendente não se constituiu como uma sociedade simples pura, uma vez que é uma sociedade de responsabilidade limitada, conforme cláusula "M" do Contrato Social.

M) Por este ato determine-se a subordinação desta sociedade ao regime da "sociedade limitada", instituída pela lei 10.046/02. (fls. 11)

A Recorrente, nos termos da cláusula "N" do Contrato Social, distribui os resultados conforme a participação dos sócios no Capital Social, logo, distribui resultados de forma desvinculada do trabalho pessoal dos sócios.

N) O movimento contábil da sociedade será escriturado de acordo com as Leis em vigor. Os balanços anuais serão levantados em 31 de Dezembro de cada ano, e os lucros, prejuízos serão distribuídos entre as sócias na proporção de suas cotas.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: Fica a sociedade autorizada a distribuir antecipadamente lucros do exercício, com base em levantamento de balanço intermediário, observada a reposição de lucros quando a distribuição afetar o Capital Social, conforme estabelecido o artigo 1.059 da Lei No. 10.406/2002. (fls. 11)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Quanto ao segundo item do auto de infração, são desprovidas de sentido as alegações trazidas pela Recorrente.

A defendente afirmou que não foram examinados quaisquer documentos, razão porque impossível constatar a omissão de receitas. Ocorre que foram examinadas as notas fiscais e o autor do procedimento não encontrou nos documentos examinados os registros das receitas dos serviços prestados para Bradesco Saúde S/A, conforme relatório fornecido pelo tomador dos serviços. Foram também examinados os lançamentos do livro diário e o autor do procedimento não encontrou nos lançamentos examinados os registros das receitas dos serviços prestados para Bradesco Saúde S/A.

Fato é que o autor do procedimento obteve junto ao tomador Bradesco Saúde informações relativas aos pagamentos feitos para a defendente, em razão das prestações de serviços de clínica médica, e constatou que a defendente não registrou em notas fiscais e não escriturou as receitas, deixando assim de incorporar os valores a base de cálculo do ISS. A defendente omitiu as receitas informadas no relatório de fls. 15, fornecido por Bradesco Saúde, tomador dos serviços, e não pela defendente.

Não se deu o arbitramento de base de cálculo, na medida em que os valores de receita não foram arbitrados e sim extraídos do relatório de fls. 15 informado pelo tomador dos serviços. Não se deu a alegada presunção, uma vez que as informações prestadas pelo tomador dos serviços provam a ocorrência dos fatos geradores, assim como informam os valores das bases de cálculo.

A Recorrente, em lugar de tentar desconstruir as provas coletadas junto ao tomador dos serviços, preferiu falar sobre um arbitramento que não ocorreu e preferiu falar de uma presunção que não ocorreu.

A realização de perícia, por sua vez, é por completo desnecessária, mesmo porque o documento de fls. 15 permanece rijo, notadamente quando nem mesmo a defendente tentou desconstruí-lo.

Quanto ao valor das multas propostas, registre-se que a atividade de lançamento é plenamente vinculada e não pode o Fisco escolher o valor da multa que irá aplicar. O Fisco deve aplicar as multas previstas na lei e as multas propostas no auto de infração são aquelas previstas no Código Tributário do Município.

Com todas as vênias, tenho entendimento diferente da Representação da Fazenda quando em sua promoção registra: "..., no que concerne ao caráter empresarial do Recorrente pela adoção da forma societária de sociedade limitada, ser entendimento já pacificado pela Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça" e por isso: não se cogita beneficiar empresas de responsabilidade limitada com o regime do ISS em bases fixas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

No meu entender, mesmo sendo a sociedade de responsabilidade limitada, mas caracterizando ilimitada a responsabilidade técnica profissional de cada sócio, e que os serviços são prestados exclusivamente pelos sócios, não vem descaracterizar uma sociedade uniprofissional.

Sou da mesma opinião que a Representação da Fazenda quando da conclusão de sua promoção, registra:

Ainda no que tange ao apontado caráter empresarial pela distribuição de lucros em razão das cotas de capital social, cumpre acrescentar que a distribuição dos lucros nas sociedades uniprofissionais deve ser proporcional ao trabalho realizado por cada sócio, pois só assim estará garantido o caráter pessoal do exercício da profissão. Se a remuneração leva em conta o capital investido por cada sócio, independente do grau de exercício da atividade profissional, a sociedade é de capital, e não de pessoas.

A distribuição dos resultados da sociedade em proporção as cotas possuídas pelos sócios também revela o caráter empresarial da sociedade porque parte do preço cobrado decorrente do trabalho pessoal de alguns sócios será apropriado por outros sócios, sem qualquer relação com a produção ou o desempenho de cada um deles.

Saliento também, que caso este E. Conselho de Contribuintes venha a acolher a sugestão de manutenção da decisão recorrida, será preciso alertar a Coordenadoria do ISS quanto a necessidade de observância dos procedimentos relativos a representação fiscal para fins penais, nos termos do Decreto nº 44.800, de 24.07.2018, em face da conduta descrita no item 2 do Auto de Infração.

Sendo assim, comungo com a Representação da Fazenda e voto pelo IMPROVIMENTO do presente recurso voluntário, para que seja mantida a decisão recorrida.

DECLARAÇÃO DE VOTO
Suplente **EDUARDO GAZALE FÉO**

Acompanhei o voto do Ilustre Conselheiro Relator, porém, faço aqui as seguintes observações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

No curso dos debates que se seguiram à leitura do voto, identifiquei que na motivação utilizada para a autuação, o Sr. Fiscal de Rendas responsável pautou-se em elemento meramente formal, atinente à cláusula constante do Contrato Social daquela sociedade onde estipulado que os lucros eventualmente obtidos seriam divididos entre seus sócios na proporção do capital investido (das quotas possuídas por cada um).

Tenho, em relação a este tipo de cláusula, que se trata de texto padrão, e que não deve por si só motivar qualquer autuação quando avaliados os requisitos exigidos das sociedades uniprofissionais para que possam se valer do regime de tributação especial a elas conferido pela legislação federal.

Como ocorre na maioria dos casos onde o regime é afastado, resume-se a fiscalização a mencionar apenas que o contrato social fazia previsão de distribuição dos dividendos na proporção do capital social, o que caracterizaria a sociedade como empresária.

Entendo que a avaliação e identificação da sociedade uniprofissional, conforme legislação de regência, devem ser realizadas não com base apenas na forma, mas principalmente com base na realidade e no conteúdo.

Fico, por vezes, com a impressão de que a expressão “capital” e a expressão “lucro”, no contexto das sociedades uniprofissionais, principiam e norteiam, por si sós, a interpretação que fazem alguns de que a atividade tem estrutura e fins empresariais.

Presumir que não se aporte capital para o início de uma atividade, ainda que em regime uniprofissional, com seus sócios exercendo pessoalmente as atividades (como os advogados de um escritório, por exemplo), é presumir equivocadamente que uma atividade não demanda recursos para que se inicie.

Aliás, imaginar-se que os participantes de uma sociedade uniprofissional tenham que, por exemplo, aportar o mesmo valor de capital para o início de uma atividade (como a advocacia, por exemplo), é presumir equivocadamente que estejam em situações financeiras equivalentes quando se unem para realizar o sonho de iniciarem juntos um escritório (na mesma hipótese da advocacia).

E conjugando estes dois exemplos, entender que em uma sociedade uniprofissional não possa existir compensações internas, fruto de tratativas de seus sócios, em muitas das vezes realizadas para, por exemplo, equalizar os aportes iniciais, é presumir um mundo de sonhos onde os profissionais liberais se unem, cada qual com sua mesa e sua cadeira, e assim passam a prestar o atendimento pessoal aos seus clientes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Sempre entendo importante, nestes casos, também salientar que houve, por um tempo, o alarde de que existiria já uma pacificação do tema na jurisprudência de nossos tribunais. Porém, tal alarde baseou-se em alguns julgados isolados, do próprio Superior Tribunal de Justiça, que terminaram apontando a forma como norte para a avaliação do preenchimento das condições para o ingresso no regime do uniprofissionalismo.

Porém, não obstante os equivocados entendimentos em tais julgados manifestados, vê-se, atualmente, inúmeros julgados que apontam na direção contrária.

Como exemplo, veja decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (“TJRJ”), que julgando tal questão, **entendeu de maneira diferente da aparente (e apenas aparente) parametrização utilizada pelo STJ**. Analisando o caso concreto, a 7ª Câmara Cível, no julgamento da apelação no processo nº 0028767-21.2015.8.19.0001, reformou sentença para declarar que uma sociedade de médicos constituída no formato de sociedade limitada, faz jus ao benefício da alíquota fixa de ISS.

Veja-se, ainda, trecho do voto do Relator:

Inicialmente, cumpre destacar que a sociedade uniprofissional é aquela cuja essência não reside no capital aplicado, mas no esforço humano, profissionalmente qualificado. Sendo assim é caracterizada pela prestação de serviços em caráter profissional, sendo esta por pessoal ou por profissionais (sócios ou empregados) em nome da sociedade.

Na atual sistemática do Código Civil de 2002, mais precisamente a estabelecida nos art. 966 e 982, as sociedades prestadoras de serviços devem ser classificadas como empresárias, caso sua estrutura se sobreponha à prestação de cada sócio, ou como simples, caso a sua organização empresarial não seja relevante.

Pelo acima exposto, bem como se analisando a segunda alteração contratual (fls. 18/25 – indexador 000017), principalmente pela leitura das cláusulas 4, 4.9, 6.4 e 6.5, percebe-se que se está diante de uma sociedade uniprofissional.

Isso porque, verifica-se que a apelante não possui estrutura empresarial. Ao revés, restou cristalino que o serviço prestado é exercido pessoalmente por seus sócios, não havendo sequer obrigatoriedade de distribuição mínima de lucros ou resultados, o que afasta o caráter empresarial.

Desta forma, presente o caráter pessoal, que é característica marcante e pré-requisito das sociedades uniprofissionais, faz jus a apelante ao benefício pretendido.

Veja-se também decisões do Superior Tribunal de Justiça tiradas em recentes julgamentos, como é o caso do Agravo Regimental no AREsp nº 519.194/AM (09 de junho de 2015), que contou com o voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE LIMITADA. PESSOALIDADE NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE ORGANIZAÇÃO DOS FATORES DE PRODUÇÃO. CARÁTER EMPRESARIAL AFASTADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE.

I - **O Tribunal de origem concluiu, após a análise do conjunto probatório dos autos, que apesar da Agravante ser constituída na forma de sociedade limitada, não há organização dos fatores de produção e impessoalidade na prestação do serviço, o que afasta o caráter empresarial e permite a aplicação da alíquota fixa do ISSQN, prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68.**

II - Agravo Regimental provido para conhecer do Agravo e negar provimento ao Recurso Especial do Município de Manaus.

Interessantes os fundamentos utilizados pela Ministra:

De início, cumpre asseverar que nem todas as atividades econômicas podem ser consideradas empresárias, porquanto necessária a análise da organização dos fatores de produção, de modo a restar configurada a exploração profissional e organizada, para a produção ou circulação de bens ou serviços, consoante a dicção do art. 966 do Código Civil.

A legislação civil pátria permite a existência das sociedades simples, cujo objeto social é explorado sem a marca da empresarialidade, podendo organizar-se, segundo a inteligência do art. 983 do Código Civil, **sob quaisquer formas societárias, inclusive sociedade limitada**, com exceção das sociedades por ações. (grifo nosso)

Na mesma linha votou o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, para quem **“o requisito da organização dos fatores de produção é essencial para a configuração da sociedade empresária e não o mero fato de existir a repartição de responsabilidade interna concernente ao capital social”**. Ressaltou ainda, no mesmo voto, **“que a forma societária limitada não é o elemento axial ou decisivo para se definir o sistema de tributação do ISS manauara, porquanto, na verdade, o ponto nodal para esta definição é a circunstância, acolhida no acórdão, que as profissionais odontólogas exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços”** (grifo nosso).

Deixo ainda o registro do voto tirado no julgamento do RESp 1.400.942/RS, no mesmo sentido dos julgados acima explorados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.656

Pois bem! Terminei acompanhando o Ilustre Conselheiro Relator por ter entendido que houve a oportunidade conferida ao contribuinte, na necessária produção de provas, para que apresentasse argumentos e demonstrasse justamente a forma como os lucros e dividendos foram distribuídos pela sociedade, de modo a demonstrar os critérios utilizados para a divisão dos ganhos obtidos. Porém, ficou-se inerte neste aspecto.

Estas as considerações que entendi pertinentes para acompanhar o Ilustre Relator em seu voto.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CENTRO MÉDICO SÃO SILVESTRE 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 Suplente EDUARDO GAZALE FÉO apresentou declaração de voto, subscrita pelo Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA.

Ausente da votação o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, substituído pelo Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 2019.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR
CONSELHEIRO RELATOR

ROBERTO LIRA DE PAULA
CONSELHEIRO

(Designado para assinar a declaração de voto do Suplente EDUARDO GAZALE FÉO, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)