

**Acórdão nº 18.726**

Sessão do dia 09 de maio de 2024.

**Publicado no D.O. Rio de 05/06/2024**

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.299**

Recorrente: **DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A.**

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

Relator: Conselheiro **BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

**ISS – PRELIMINAR – DECADÊNCIA DO DIREITO DE  
CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

*Nos lançamentos por homologação, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto, a contagem do prazo do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário rege-se pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS – ATIVIDADES-FIM – SERVIÇOS DE ANÁLISES  
CLÍNICAS LABORATORIAS**

*Atividades-fim são relacionadas diretamente e de forma interdependente ao objetivo principal da empresa: coleta de material biológico, exames laboratoriais, emissão de laudos e entrega dos resultados e de informações.*

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – SERVIÇOS DE  
ANÁLISES CLÍNICAS – DOMICÍLIO –  
CONSTITUIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICO-  
TRIBUTÁRIA – LOCAL DO ESTABELECIMENTO  
PRESTADOR**

*No conjunto de bens organizados para a exploração empresarial, quando existentes mais de um estabelecimento, independentemente da denominação, o estabelecimento prestador dos serviços relacionados com análises clínicas e laboratoriais será aquele do domicílio onde se constituiu e se encerrou a relação jurídico-tributária. Inteligência dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e do art. 42, inciso I, e seu parágrafo único, da Lei nº 691/1984, observado o art. 75 do Código Civil.*

*Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

## Acórdão nº 18.726

### RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 450/463, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A. em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 429 a 435, que rejeitou alegação preliminar de decadência parcial do lançamento e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 302.757, de 16/05/2022, composto de item único, concernente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A peça fiscal supracitada foi lavrada em decorrência de ação de fiscalização dirigida ao sujeito passivo acima identificado, relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no âmbito da qual foi constatada a ocorrência descrita no item único daquela peça.

O **item único** do Auto de Infração registrou que a autuada infringira o art. 44 da Lei nº 691/1984, tendo sido aplicada a penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da mesma Lei.

Descreveu-se circunstanciadamente nesse item que a autuada não efetuara o pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período de janeiro de 2017 a julho de 2021, concernentes a serviços de análises clínicas, patologia ou congênere, previstos no item 04.02 do art. 8º da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003.

Consignou-se também nesse item que as notas fiscais foram emitidos por estabelecimento situado em outra unidade da Federação (Município de Duque de Caxias); que o débito de ISS perfazia, em valor histórico, R\$2.110.588,21, calculado à alíquota de 5% sobre cada base de cálculo mensal, conforme discriminado em quadro demonstrativo anexo ao Auto de Infração; que, sobre o valor corrigido monetariamente, além da multa penal, incidiriam acréscimos moratórios: até 31/12/2012, nos termos do art. 181 da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 2.549/1997, e, posteriormente àquela data, nos termos do art. 1º da Lei nº 5.546/2012, observado o art. 3º da mesma Lei; que a apuração fora efetuada com base em relatório fornecido pela contribuinte, contendo os controles de informações de prestações de serviços, tais como: a unidade de atendimento ao paciente, a unidade emitente da nota fiscal, nome do tomador dos serviços, valores, data do atendimento e data da emissão de nota fiscal; que, com as informações do relatório enviado pela contribuinte, foi gerado um Quadro Demonstrativo Auxiliar – Resumo, anexo ao Auto de Infração; que os documentos foram entregues em arquivo magnético (*pen drive*) pelo representante legal da empresa, situado no Município do Rio de Janeiro.

## **Acórdão nº 18.726**

Inconformada com a sobredita autuação, a sociedade autuada apresentou tempestivamente a impugnação constante de folhas 11 a 50, acompanhada dos documentos com os quais tencionava ver suas pretensões acolhidas.

Em sua peça contestatória, a impugnante, em tópico dedicado à síntese dos fatos, afirmou, em resumo:

a) Que seria uma empresa que se dedicaria, dentre outras atividades, à realização de análises clínicas e exames laboratoriais, estando, portanto, sujeita ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);

b) Que, na consecução de suas atividades, realizaria no Município do Rio de Janeiro unicamente a coleta de materiais biológicos para análises clínicas, os quais seriam, então, encaminhados para o chamado Núcleo Técnico Operacional (NTO), localizado no Município de Duque de Caxias, local onde os serviços de análises clínicas seriam efetiva e exclusivamente prestados;

c) Que a imputação fiscal decorreria do equivocado entendimento de que os serviços de análises clínicas deveriam ser tributados pelo ISS no local do estabelecimento em que seriam feitas as coletas dos materiais biológicos a serem analisados, no caso, o Município do Rio de Janeiro;

Na sequência, preliminarmente ao enfrentamento das questões de mérito, a impugnante argumentou, em síntese:

d) Que, ao contrário do que faria crer o Auto de Infração, teria havido, sim, recolhimento de ISS no período autuado, porém, quanto aos serviços de análises clínicas efetivamente prestados pelo Núcleo Técnico Operacional (NTO), o ISS fora recolhido para o município correto, qual seja, o de Duque de Caxias;

e) Que, tendo em vista o recolhimento antecipado do ISS junto ao Fisco caxiense e inexistindo alegação, por parte da fiscalização carioca, de qualquer suposto dolo da Impugnante, dever-se-ia aplicar o art. 150, §4º, do CTN, o que importaria o afastamento da cobrança em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a maio de 2017, os quais se encontrariam fulminados pelo transcurso do prazo quinquenal de decadência.

Prosseguindo em sua linha argumentativa, a impugnante abordou as questões meritórias, alegando, em resumo:

f) Que a absoluta improcedência da autuação poderia ser verificada pela mera análise das etapas de operacionalização das atividades de análises clínicas, a saber: (i) a coleta de materiais biológicos, realizada no Município do Rio de Janeiro; e (ii) o serviço de análises clínicas do material coletado, realizado exclusivamente no NTO de Duque de Caxias, local em que a Impugnante teria estabelecido sua unidade central, devido a sua complexa estrutura tecnológica, necessária à consecução de sua atividade social, estando ali alocados os funcionários especializados para a prestação desses serviços, bem como os equipamentos específicos para esta atividade, a administração, os reagentes e demais insumos necessários aos exames laboratoriais;

## Acórdão nº 18.726

g) Que, com o alojamento em apenas um local de máquinas de alto custo de aquisição e manutenção, assim como de funcionários especializados, seria possível a constante modernização do sistema da Impugnante, melhor controle, coordenação e vigilância do padrão de qualidade;

h) Que, com a finalidade de dinamizar e facilitar o atendimento aos tomadores dos serviços de exames laboratoriais realizados na cidade de Duque de Caxias, a Impugnante manteria postos para a coleta do material biológico no Município do Rio de Janeiro e em diversas outras cidades da região;

i) Que o serviço contratado pelos clientes da Impugnante não consistiria na simples coleta do material biológico, mas, sim, na efetiva análise desse material, de modo que a mera coleta em questão nada mais seria que a “atividade-meio” para a consecução do objeto social da Impugnante, o qual seria a efetiva análise clínica do material biológico colhido (“atividade-fim”);

j) Que seria uma evidência da divisão entre coleta (atividade-meio) e análises clínicas (atividade-fim) a complexa estrutura do NTO de Duque de Caxias, a qual seria necessária para a realização dos serviços de análises clínicas, estrutura essa que não se verificaria em uma unidade de simples coleta de materiais biológicos, como atestariam os documentos trazidos aos autos;

k) Que a diferença enorme entre a quantidade de NTO's (apenas 18 núcleos instalados em alguns pontos do País) e a quantidade de unidades de mera coleta (mais de 900 unidades de atendimento espalhadas pelo Brasil) se daria justamente porque o aparato necessário para a realização dos serviços de análises clínicas envolveria um alto investimento por parte da Impugnante, de modo que seria inviável que cada unidade de mera coleta tivesse toda a tecnologia necessária para a realização desses serviços;

l) Que a concentração de funcionários capacitados e de toda a tecnologia necessária para a prestação dos serviços de análises clínicas apenas nos NTO's se daria, exclusivamente, por uma questão operacional, que não almejaria qualquer redução de carga tributária;

m) Que o ISS incidiria apenas sobre a “atividade-fim”, vez que o critério material desse imposto teria como núcleo o verbo “prestar”, seguido do complemento “serviço”, sendo necessário ressaltar que somente a chamada “prestação-fim” preencheria tal critério legal, pois a “prestação-meio” não configuraria o serviço contratado *per se*, representando mera decorrência do serviço que se busca efetivamente prestar, de maneira que a “atividade-meio” somente se prestaria a um único propósito: a consecução da “atividade-fim”;

n) Que, assim, se a chamada “prestação-meio” não estaria prevista no critério material da hipótese de incidência deste tributo, ela não interessaria para a verificação da ocorrência do seu fato gerador, ou seja, a “prestação-meio” – que, *in casu*, seria a simples coleta do material orgânico realizada pelas unidades de atendimento da Impugnante - não seria passível de tributação pelo ISS;

## Acórdão nº 18.726

o) Que o imposto incidente sobre os serviços de análises clínicas, realizados nos períodos autuados, teria sido devidamente recolhido ao Município de Duque de Caxias, como atestariam os comprovantes de recolhimento de ISS juntados aos autos, sendo as Notas Fiscais correspondentes a tais serviços emitidas pelo estabelecimento daquela localidade;

p) Que, conforme precedentes colacionados aos autos, o STF - em julgado de 1984, tratando de hipótese relacionada a atividades bancárias - e o STJ - em julgamento de 2006, em caso referente a arrendamento mercantil - distinguiriam as atividades-meio das atividades-fim, conforme aduzido na peça impugnatória;

q) Que o acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.439.753/PE – que entendeu ser possível a tributação do ISS no local do estabelecimento de coleta de material biológico - não poderia afetar o julgamento do presente caso, seja porque ele não teria sido afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, de modo que não vincularia os tribunais administrativos, seja porque o julgado ainda não seria definitivo, seja, ainda, porque representaria um posicionamento isolado do E. STJ, sendo que haveria diversos outros julgados favoráveis à tese da contribuinte, verificados em âmbito judicial e administrativo, inclusive da própria Corte Superior, que, enfrentando “*questão idêntica à presente*”, envolvendo empresa do mesmo grupo econômico de que faria parte a Impugnante, teria inadmitido Recurso Especial fazendário, pelo qual a municipalidade paulistana reivindicava o ISS devido por serviços cujas análises clínicas e laboratoriais teriam sido desenvolvidas em município diverso (Barueri);

r) Que, conforme o art. 243-A, parágrafo único e inciso III, da Lei nº 691/1984, apenas os julgados proferidos de forma definitiva pelo STF e STJ em recurso repetitivo ou representativo de controvérsia poderiam vincular as decisões administrativas, de forma que, não sendo esse o caso do julgado relativo ao Recurso Especial nº 1.439.753/PE, não deveria o posicionamento nele proferido afetar o presente caso;

s) Que, além disso, a referida decisão ainda poderá estar sujeita ao crivo do STF, vez que a cobrança do ISS pelo Município em que ocorre a mera coleta de material biológico representaria clara ofensa ao art. 156, inciso III, da CF/1988;

t) Que, para corroborar suas alegações, juntara aos autos o Parecer elaborado pelos ilustres professores DR. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, DRA. MISABEL ABREU MACHADO DERZI e DR. ANDRÉ MENDES MOREIRA, a pedido da Associação Brasileira de Medicina Diagnóstica (“ABRAMED”), da qual seria membro a Impugnante, Parecer este que, analisando o modelo de negócio da contribuinte, consignou que: (a) o fato gerador do ISS ocorre somente quando e onde é realizado o serviço contratado, qual seja, o de análises clínicas, sendo esta a prestação ofertada com cobrança de um único preço, sem distinção; (b) a existência de um estabelecimento, em outra municipalidade, que realiza a coleta de material biológico como atividade-meio, apenas possibilita a consecução do núcleo habitual da atividade-fim do contribuinte, não sendo aquela atividade autônoma para viabilizar a cobrança de ISS; (c) somente o estabelecimento prestador da atividade-fim, núcleo econômico do serviço, é que tem unidade econômica e profissional para fins de

## Acórdão nº 18.726

incidência do ISS, sendo o único, portanto, capaz de atrair a competência territorial de sua cobrança; e (d) o REsp nº 1.439.753/PE contraria a jurisprudência anterior do STJ, inclusive firmada em sede de recurso repetitivo (relativamente ao julgado do REsp nº 1.060.210/SC), além de deixar de observar a LC nº 116/2003, que estabeleceu ser o estabelecimento em que se presta o serviço, e não aquele em que o mesmo é contratado, que define a competência territorial para cobrança do ISS;

u) Que o Fisco Paulistano, em diversas oportunidades, seja em resposta a consulta formulada, seja por meio de decisões de seu Conselho Municipal de Tributos, teria perfilhado o mesmo entendimento da Impugnante: o sujeito ativo tributário, na espécie, seria o município onde são realizadas as análises laboratoriais, e não aquele em que coletados os materiais biológicos dos pacientes;

v) Que, quando matéria idêntica fora discutida nos autos de ação de consignação em pagamento ajuizada por *Laboratório de Análises e Pesquisas Clínicas Gastão Fleury S/C Ltda*, empresa que desenvolveria atividade similar à da Impugnante, a Procuradoria do Município de São Paulo teria defendido a ideia de que o imposto seria devido à capital, sua representada, onde realizadas as análises clínicas, e não em Santo André, local em que teria havido a mera atividade de coleta;

w) Que nem a LC nº 116/2003 nem a legislação do Município do Rio de Janeiro trariam qualquer dispositivo que permitisse deslocar a competência do ISS sobre serviços de análises clínicas para o local da coleta do material biológico a ser analisado, sendo que qualquer pretensão feita a partir de tal argumento dependeria de alteração na LC nº 116/2003, conforme, semelhantemente, ocorrera com os serviços prestados pelas operadoras de cartão de crédito, quando, a partir da edição da LC nº 157/2016, deslocou-se a sujeição ativa da obrigação tributária para o município onde localizado o tomador dos serviços.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante postulou que fosse integralmente cancelado o Auto de Infração *sub lite* ou, subsidiariamente, que fosse cancelada parcialmente a autuação, com base no argumento preliminar apresentado.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a então FP/SUBEX/REC-RIO/CIS-F, ocasião em que o Fiscal de Rendas autuante, em manifestação instrutória de folhas 422 a 427, opinou pela manutenção integral do Auto de Infração, informando, em síntese, que o Auto de Infração foi lavrado por falta de pagamento do imposto incidente sobre serviços, prestados no Município do Rio de Janeiro, de análises clínicas, patologia e congêneres, conforme solicitado pelo contratante (paciente), e não sobre os serviços de coleta, como alegado pela atuada; que a empresa atuada possui mais de 80 (oitenta) estabelecimentos no Município do Rio de Janeiro e sequer emitiu uma única nota fiscal para os serviços em pauta, apesar de prestá-los neste Município, local da relação jurídico-tributária, conforme informações da própria contribuinte, através de relatório enviado à fiscalização, no qual informa os serviços prestados (atendimento) no Município do Rio de Janeiro, cujas notas fiscais foram emitidas pelo estabelecimento situado no Município de Duque de Caxias, inscrito no CNPJ 61.486.650/0498-67; que os pacientes solicitaram os exames de assistência à saúde

## Acórdão nº 18.726

e o estabelecimento autuado (contratado) garantiu a prestação dos serviços nos termos requeridos, sendo nesse momento que nascera a relação jurídico-tributária entre os contratantes e a contratada para prestar os serviços; que a remessa de materiais coletados para outro estabelecimento da empresa, com o qual os pacientes não mantinham relação jurídica, não era relevante para tributação do imposto municipal, não constituindo o fato gerador do ISS, assemelhando-se a hipótese ao enunciado da Súmula 166 do STJ; que, quanto ao serviço de coleta de materiais biológicos, também previsto na lista de serviços, seu fato gerador ocorria quando a empresa de laboratório de análises clínicas contratava outra empresa para fazer essa coleta; que eram os pacientes que arcavam com o ônus financeiro do imposto; que, sobre a matéria, o STJ já se posicionou no sentido de que o imposto deverá ser recolhido para o município onde ocorreu a coleta de materiais (Recurso Especial nº 1.439.753/PE); que, contrariamente ao alegado, algumas unidades cariocas tinham estrutura para prestação de serviços de análises clínicas, como aquelas estabelecidas em hospitais, que prestavam os referidos serviços, em pequena escala, aos pacientes internados; que não fazia sentido a empresa possuir mais de 900 (novecentas) unidades no Brasil e só recolher o ISS para 18 (dezoito) municípios privilegiados; que a decisão proferida no REsp nº 1.439.753/PE seria contrária à pretensão da impugnante; que a alegação de decadência parcial não podia prosperar, vez que não ocorrera nenhum pagamento do ISS incidente sobre o serviço aqui prestado e o Fisco carioca não tinha nenhum controle sobre ele, visto que a contribuinte emitiu notas fiscais para esses serviços por estabelecimento situado no Município de Duque de Caxias; que, portanto, a regra a ser aplicada era a do artigo 173 do CTN, a regra geral.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

Em sua promoção (cf. folhas 429 a 434), o ilustre parecerista da então FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ opinou pela rejeição da preliminar de decadência parcial e, no mérito, pela improcedência do pleito impugnatório.

Quanto à alegação preliminar de decadência parcial, pontuou que, como já decidira inúmeras vezes o STJ, o art. 150, §4º, do CTN - invocado pela parte - era inaplicável se pagamento algum, a título do tributo em foco, era registrado, pois não havia, simplesmente, o que homologar.

Lembrou que, no caso concreto, o sujeito passivo emitia notas fiscais por outro município (Duque de Caxias) sem pagamento de imposto ao Município do Rio de Janeiro - o que era fato inconteste -, não havendo, via de consequência, valor algum, qualquer "lançamento", a ser homologado pelo Fisco Municipal, prevalecendo a regra ínsita no art. 173, inciso I, do CTN.

Concluiu, assim, pela impossibilidade de se cogitar da parcial decadência apontada pela parte, vez que os fatos geradores ocorridos ao longo do exercício de 2017 (em qualquer dos meses) somente implicariam a alegada decadência a partir do primeiro dia do exercício de 2023.

## Acórdão nº 18.726

Acerca do uso de raciocínio analógico – de que se valera a defendente –, ponderou que, no caso do ISS, diferentemente do que ocorria com o ICMS, os serviços eram extremamente distintos entre si, alguns simples, outros complexos, tornando igualmente complexa a determinação do efetivo local de prestação dos serviços, acrescentando que o local onde eram prestados nem sempre coincidia com o local onde eram materializados nem, tampouco, com o local onde eram contratados, o que provocava uma natural confusão de conceitos.

Deduziu que, se *“estamos a falar de coleta de materiais orgânicos em um município com a análise laboratorial realizada em município diverso, e, por tentada analogia, nos valem de serviços de datilografia, de elaboração de cadastros, de serviços bancários ou financeiros, serviços vinculados a atividades como o arrendamento mercantil - como praticado pela Impugnante -, certamente estaremos criando uma teia de relações que tornam ainda mais complexa a análise que, a princípio, se procurou exemplificar buscando simplificar, e estaremos adentrando em uma discussão labiríntica cujas conclusões serão tão incertas quanto improváveis”*.

Por essa razão, forneceu, a título de raciocínio analógico, um exemplo ilustrativo envolvendo o mesmo serviço objeto do presente litígio.

Conjecturou a hipótese de uma empresa como a própria autuada, senão ela mesma, que, por algum motivo, decide subcontratar empresa congênere, a quem entrega o material biológico ou orgânico, objeto de coleta por ela realizada, com vistas a que esta subcontratada proceda ao exame laboratorial, efetivamente.

Nessa situação, observou haver dois fatos geradores: o primeiro era o referente à contratação do paciente que tivera o material coletado (tomador do serviço) e esperava pelo resultado a ser entregue pela impugnante (prestadora), sublinhando que o fato de um terceiro vir a materializar tal resultado não retirava da base de cálculo tributária da impugnante qualquer parcela do preço avençado entre o contratante e ela, que se comprometera, perante o tomador do serviço, não a coletar o material, mas a fornecer o resultado do exame; o segundo fato gerador, a segunda relação tributária, respeitava à contratação havida entre a impugnante e sua hipotética subcontratada, aquela no papel de tomadora dos serviços e a segunda empresa sendo a prestadora, assinalando que, se a subcontratada estivesse situada em outro município, este seria o competente pela arrecadação do ISS relativo à subcontratação.

Afirmou, quanto ao primeiro contrato do exemplo dado, que nenhuma importância para a solução do dilema a respeito do domicílio tributário podia ter o fato de a impugnante subcontratar os serviços, bem como nenhuma relevância teria o local onde situado o subcontratado, se neste mesmo município ou se alhures.

Acrescentou que a base de cálculo do serviço contratado em solo carioca seria o preço contratado para o exame laboratorial, sem direito a qualquer abatimento, haja vista que o ISS era cumulativo.

Aduziu que, na espécie, em lugar de duas empresas, duas contratações, dois fatos geradores, tínhamos a impugnante contratada pelo tomador dos serviços, em solo carioca, para fornecer o resultado do exame laboratorial, sendo este o objeto do contrato.

## Acórdão nº 18.726

Agregou que não havia que se negar que a coleta era serviço-meio, mas, igualmente, era de se reconhecer que os conceitos de serviços-meio e de serviços-fim eram criações doutrinárias e, como tal, cediam diante de posições jurisprudenciais.

Reconheceu que não havia, ainda, definitividade na decisão do STJ retratada pelo Recurso Especial impetrado pela municipalidade de Jaboaão dos Guararapes, mas ressaltou que era o que se tinha.

Asseverou que a menção à norma inscrita no inciso III do parágrafo único do art. 243-A da Lei nº 691/1984 relevância alguma tinha para a solução da presente lide.

Esclareceu que a norma cuidava de hipótese de inadmissibilidade de recursos especiais impetrados em face de “*acórdãos finais não unânimes*” do titular da SMFP, os quais, se fundamentados “*em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no rito da repercussão geral, ou do Superior Tribunal de Justiça no rito de recursos repetitivos*”, sequer seriam conhecidos.

Inferiu que o argumento de defesa buscava fazer uma (falsa) analogia entre tais decisões de tribunais superiores e sua vinculação aos feitos administrativos.

Realçou que as decisões judiciais, ainda que não vinculantes, eram fontes do direito, assim como podia exercer tal papel a doutrina, sublinhando que a própria impugnante, ao trazer à colação algumas decisões desses tribunais superiores, igualmente não vinculantes, procurou colocar, de modo legítimo, posicionamentos que lhe eram favoráveis.

Sobre o parecer trazido aos autos, da lavra de notórios juristas pátrios, e as decisões administrativas do Fisco paulistano, destacou serem merecedores de respeito, mas, evidentemente, não implicavam única visão da matéria nem, tampouco, posicionamento mais elevado do que o oriundo do STJ.

Quanto aos termos postos na lei, particularmente, na LC nº 116/2003, em seu art. 3º, disse ser verdade que o legislador não julgou necessário colocar o local de coleta do material orgânico ou biológico como uma das “exceções” tipificadas em seus incisos com capacidade de deslocamento do domicílio tributário do ISS, exatamente, e pela simples razão, de que tal atividade, sendo o local da contratação dos serviços, por si só, já seria suficientemente definidora do estabelecimento prestador.

Comentou, por fim, ser impraticável ao Município do Rio de Janeiro aguardar indefinidamente o desenlace judicial que pudesse advir desse tema, haja vista que o prazo decadencial, capaz de pôr por terra os créditos tributários em lide, não sofria qualquer suspensão ou interrupção, o que se agravava quando se tinha em conta que as querelas judiciais, por vezes, avançavam por décadas.

## Acórdão nº 18.726

Em 08/11/2022, tendo por supedâneo o pronunciamento acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que rejeitou a preliminar de decadência parcial do lançamento e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 302.757, nos termos em que fora lavrado (cf. folha 435).

Irresignada com a sobredita decisão, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário autuado às folhas 447 a 493, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, *ex vi* do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.

Em suas razões recursais, a Recorrente revigora todas as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima e às quais me reporto para evitar desnecessária repetição, estando sublinhados adiante, em forma resumida, tão somente os pontos centrais de seus argumentos de defesa e alguns poucos acréscimos neles empreendidos na peça recursal, consubstanciados na sua maior parte em redarguições genéricas aos fundamentos da decisão recorrida.

Assim é que a Recorrente, preliminarmente, reafirma que, ao contrário do que consignado na decisão recorrida, teria havido recolhimento antecipado do ISS corretamente para o Município de Duque de Caxias, de modo que, inexistindo alegação, por parte do Fisco carioca, de qualquer suposto dolo da Recorrente, dever-se-ia aplicar o art. 150, §4º, do CTN, o que imporá o afastamento da cobrança em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/2017, os quais se encontrariam fulminados pelo transcurso do prazo quinquenal de decadência.

No mérito, salienta que, diversamente do que teria sugerido o órgão lançador em sua manifestação, não haveria por parte da Recorrente qualquer tentativa de privilegiar determinados municípios (os dezoito em que estão localizados os NTO's), vez que não teria sido a Recorrente quem teria escolhido, por sua própria vontade, imputar o recolhimento do ISS ao município em que se encontra o estabelecimento prestador dos serviços, escolha esta que teria sido do legislador pátrio, como se extrairia do art. 3º da LC nº 116/2003.

Acrescenta que, segundo o princípio da livre iniciativa, a empresa e os empreendedores possuiriam liberdade para exercer suas atividades econômicas, sem a necessidade de submissão ao Estado de suas decisões gerenciais, de forma que, tendo se mostrado economicamente mais viável essa forma de estruturação das atividades da Recorrente, ela possuiria liberdade para assim o fazer.

Argumenta que, segundo a Resolução nº 302/2005 da ANVISA, os laboratórios clínicos seriam destinados à análise de amostras de pacientes, com a finalidade de oferecer apoio diagnóstico e terapêutico, sendo que as atividades por eles desenvolvidas compreenderiam as fases pré-analítica, analítica e pós-analítica.

## **Acórdão nº 18.726**

Relata que, com relação à fase pré-analítica, a aludida Resolução apontaria que ela se inicia com a solicitação da análise pelo paciente, passando pela obtenção da amostra e findando-se ao se iniciar a análise propriamente dita, daí inferindo que essa fase pré-analítica seria a única que ocorreria no Município do Rio de Janeiro, já que as análises clínicas propriamente ditas seriam realizadas em município diverso.

Alega que o serviço de análises clínicas e laboratoriais (“atividade-fim”) seria realizado, efetivamente, no Município de Duque de Caxias, de sorte que no Município do Rio de Janeiro se realizaria apenas a coleta do material orgânico (“atividade-meio”), não sendo serviço tributável pelo ISS.

Aduz que o acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.439.753/PE não poderia afetar o julgamento do presente caso, seja porque ele não teria sido afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, de modo que não vincularia os tribunais administrativos, seja porque o julgado ainda não seria definitivo, seja, ainda, porque representaria um posicionamento isolado do E. STJ e destoante da melhor doutrina e jurisprudência relativas à matéria.

Lembra o julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, realizado pela sistemática dos recursos repetitivos, por meio do qual o E. STJ teria manifestado entendimento no sentido de que as “atividades-meio” não seriam tributáveis pelo ISS, mas apenas as “atividades-fim”.

Assevera que o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, o Tribunal de Justiça de São Paulo e os órgãos administrativos municipais, em diversos outros casos, já teriam reconhecido que, para os serviços de análise clínica, o ISS deveria ser recolhido onde tal serviço fosse efetivamente realizado, sendo irrelevante que a coleta do material fosse feita em outro Município.

Reitera que o parecer acostado aos autos, da lavra de três ilustres tributaristas, corroboraria os argumentos de defesa da Recorrente, ao realizar um criterioso e profícuo estudo sobre o tema, evidenciando a não incidência do ISS sobre as atividades de coleta de material biológico, quando elas representem meras etapas para consecução de atividade-fim de análise clínica, como ocorreria no presente caso, além de demonstrar a insubsistência dos fundamentos do REsp nº 1.439.753/PE, utilizado como base da acusação fiscal.

Pontua que nem a LC nº 116/2003 nem a legislação do Município do Rio de Janeiro apresentariam qualquer dispositivo que permitisse que, para os serviços de análises clínicas, o ISS fosse devido no local da coleta do material biológico, sendo que qualquer pretensão feita a partir de tal argumento dependeria de alteração na LC nº 116/2003.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão recursal consiste em que seja conhecido e integralmente provido o presente Recurso Voluntário para que seja reformada a decisão recorrida e integralmente cancelado o Auto de Infração combatido.”

## **Acórdão nº 18.726**

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de decadência parcial do lançamento, suscitada pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

### **V O T O**

Trata-se de Recurso Voluntário nº 20.299 interposto por DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A. em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ), que rejeitou alegação preliminar de decadência parcial do lançamento e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração, composto de item único, concernente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A autuação é relativa ao não pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período relacionado no lançamento, concernentes a serviços de análises clínicas, patologia ou congênere, previstos no item 04.02 do art. 8º da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003, cujos documentos fiscais foram emitidos, mas não escriturados no livro de apuração.

A autuação é relativa ao não pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período relacionado no lançamento, concernentes a serviços de análises clínicas, patologia ou congênere, previstos no item 04.02 do art. 8º da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003, cujos documentos fiscais foram emitidos, mas não escriturados no Livro de Apuração.

No presente Recurso Voluntário a Recorrente renovou as razões trazidas na impugnação, tanto em sede preliminar quanto de mérito, conforme relatório, cumprindo agora a análise das razões recursais.

#### **DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

Conforme as razões apresentadas, a Recorrente sustenta ter ocorrido a decadência dos créditos de ISS relativos ao período registrado no lançamento, com base no disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Não obstante, de início deve ser ressaltado que por se tratar de fatos geradores ocorridos no ano de 2016, o prazo decadencial teve início em 01/01/2017, de modo que tal prazo somente se esgotaria em 31/12/2021, mas a Recorrente foi notificada do lançamento em 10/12/2021 (cf. folha 02), antes, portanto de se operar a decadência suscitada.

## **Acórdão nº 18.726**

Nesse sentido, importante destacar que quando não há o pagamento antecipado, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos segue a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

No caso em julgamento não há como se admitir a título de recolhimento antecipado para efeitos da regra especial do art. 150, §4º, do CTN, aquele realizado em favor do Município de Duque de Caxias, pois não tendo sido o recolhimento destinado ao Fisco do Município do Rio de Janeiro é imperativo adotar a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Diante do exposto, em consonância com a promoção da Representação da Fazenda, voto pela REJEIÇÃO da preliminar.

### **DO MÉRITO**

No mérito a Recorrente suscita, como principal argumento, que o ISS incide apenas sobre a atividade fim, e defende que sua atividade fim é realizada no seu estabelecimento localizado no Município de Duque de Caxias, denominado Núcleo Técnico Operacional (“NTO”), onde são processadas as análises clínicas de materiais biológicos, e onde se localizam os insumos, equipamentos de alta tecnologia e empregados altamente qualificados para essas atividades.

Nesse contexto, a Recorrente informou que “optou por operacionalizar a prestação do serviço de análises clínicas e laboratoriais realizada no Município de Duque de Caxias da seguinte maneira: os clientes que pretendem contratar seus serviços agendam a realização dos exames por meio de relacionamento e apresentam-se nas unidades de atendimento para a coleta de material biológico”; e segue afirmando que “este material é remetido ao laboratório central, localizado no Município de Duque de Caxias, e, após sua efetiva análise, é emitido um laudo (resultado do exame), que será encaminhado novamente à unidade de coleta ou estará disponível pela internet”.

Por outro lado, sustenta que a coleta de materiais biológicos é atividade meio, realizada em estabelecimentos simples no Município do Rio de Janeiro, onde o “número de empregados é bastante baixo, ocupando cargos mais simples, como de técnicos de coleta e recepcionistas”, e que “não conta com grandes maquinários, mas apenas com equipamentos necessários para a coleta do material biológico que será submetido à análise clínica”.

Inicialmente, apenas o destaque no sentido de que não há dúvidas de que tanto uma quanto outra unidade, independentemente das suas características estruturais, são considerados estabelecimentos para todos os efeitos legais, independentemente de denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, nos termos do conforme bem abordado na promoção da Representação da Fazenda.

## Acórdão nº 18.726

Todavia, no caso, entendemos necessário também trazer o conceito de estabelecimento estatuído no Código Civil de 2002, no seu artigo 1.142, que reza o seguinte:

Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Sendo assim, o estabelecimento empresarial não pode ser relacionado de forma simples ao local onde o empresário exerce a atividade econômica, mas sim a todo o complexo de bens, corpóreos e incorpóreos, organizados para a exploração da atividade da empresa, valendo destacar nesse sentido o disposto o § 1º do art. 1.142 do Código Civil de 2002, prevendo que “o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial, que poderá ser físico ou virtual.”

Diante disso, podemos afirmar que no caso sob exame tanto um quanto outro estabelecimento, ainda que localizados em municípios diferentes, fazem parte, sem distinção, do complexo de bens organizados pela Recorrente para a exploração das suas atividades, não importando a estrutura de maior complexidade de um em detrimento da menor complexidade do outro; são portando interligados como um todo para a consecução dos objetivos empresariais.

Em seguida, diante das razões recursais, é necessário analisar a natureza das atividades realizadas em um e outro estabelecimentos para definir mais uma premissa no caso, qual seja, se uma e outra atividades são meio e fim, ou se ambas as atividades se caracterizam como de natureza fim; lembrando que as atividades-fim se relacionam diretamente com o objetivo do negócio, com a identidade da empresa e como tarefas que justificam a sua existência, e que sem elas não haveria empresa; enquanto que, igualmente importante registrar, as atividades-meio não são essenciais para a realização do objeto principal da empresa.

Dessa forma, a verificação acerca da natureza da atividade pode ser realizada com uma simples pergunta, qual seja: sem determinada atividade a empresa ainda assim poderia entregar a prestação de serviços objeto principal da sua atividade empresarial?

Em caso positivo, de fato estaríamos diante de uma atividade-meio que por mais importante que pudesse ser não teria reflexos para o negócio da empresa; mas se a resposta for negativa, então se trataria de atividade fim, porquanto sem essa atividade a empresa estaria em sérios riscos de inadimplência com seus compromissos.

## Acórdão nº 18.726

É a pergunta que se faz nos presentes autos: sem as atividades de coleta de materiais biológicos nas unidades do Município do Rio de Janeiro ainda assim seria possível a realização das atividades de análises clínicas na unidade de Duque de Caxias? Ou ainda: sem o trabalho realizado por empregados menos qualificados em estruturas menos complexas, ainda assim seria possível o trabalho de empregados altamente qualificados com equipamentos de alta tecnologia para a satisfação dos objetivos principais da Recorrente?

Não nos parece que as respostas possam ser positivas, pois ao nosso ver tanto uma quanto a outra se relacionam diretamente com o objetivo do negócio, com a identidade da empresa e justificam a sua existência, e sem elas não haveria empresa. São ambas de fato atividades-fim da Recorrente, ainda que executadas em estabelecimentos localizados em locais distintos, são interligadas e interdependentes, e estão inseridas no conjunto de bens organizados para a exploração da atividade empresarial da Recorrente.

Ressalte-se, por oportuno, muito embora não dito pela Recorrente, que além da coleta do material biológico, nos estabelecimentos localizados no Município do Rio de Janeiro também são realizadas atividades administrativas tais como cadastros dos clientes, prestação de informações, procedimentos de pagamento e entrega dos laudos, atividades essas de extrema relevância e absolutamente essenciais e imprescindíveis para a satisfação da prestação dos serviços.

Ultrapassas as questões relativas à determinação do estabelecimento e das atividades-fim da Recorrente, se torna necessário verificar a específica atividade empresarial da Recorrente, ou seja, qual o seu objeto, aquilo que efetivamente representa a satisfação final da prestação de serviço com a qual se obriga a Recorrente a entregar como contraprestação ao preço pago pelo contratante.

Nesse sentido, no nosso entendimento o objeto da prestação de serviços é a entrega de um laudo com os resultados das análises clínicas relativas ao material biológico coletado do cliente; por óbvio não há contratação exclusiva para coleta do material biológico tampouco para a análise clínica desse material, mas sim de um laudo, que não será possível de elaboração sem a primeira e segunda atividades mencionadas além, em especial, da elaboração do laudo propriamente dito por profissionais médicos especialistas nas áreas do exame, conforme obriga o Conselho Federal de Medicina; aliás outra atividade-fim no complexo organizado pela Recorrente.

E diante desse complexo de bens organizados pela Recorrente para a exploração das suas atividades se torna necessário definir o “estabelecimento prestador” para efeito do art. 3º da LC nº 116/2003, e para tanto entendemos importante verificar o estabelecimento onde o contrato é celebrado, com a definição do objeto, do preço e demais condições estabelecidas.

## **Acórdão nº 18.726**

Outra não pode ser a conclusão senão de que nos estabelecimentos localizados no Município do Rio de Janeiro que se constituem as relações jurídicas contratuais, no caso consumeristas, pois quando o cliente comparece à unidade após os devidos trâmites e efetivação do respectivo pagamento se inicia a obrigação da Recorrente de proceder com a coleta do material biológico, análise clínica e elaboração do laudo para posterior entrega, a qual como expressamente informado pela Recorrente ocorre no mesmo estabelecimento da contratação.

É de extrema relevância ressaltar também que mesmo que as atividades se desdobrem em localidades distintas, toda a relação contratual entre a Recorrente e o seu cliente (consumidor), conceituados nos artigos 2º e 3º, da Lei 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor), ocorre nos estabelecimentos localizados no Município do Rio de Janeiro, presumindo-se, inclusive, que o consumidor sequer tenha conhecimento do estabelecimento localizado no Município de Duque de Caxias.

Como bem observado na promoção da Representação da Fazenda, “pouco importa se, por questões logísticas, operacionais ou de administração interna, decidiu a contribuinte concentrar o aparato necessário à execução material das análises clínicas em outro Município, fato irrelevante para o tomador, que muito provavelmente o desconhecia, porquanto o que lhe importava era ter interlocução com a prestadora na cidade do Rio de Janeiro, o que lhe permitia, sem maiores sacrifícios e perda de tempo com deslocamentos, ter em mãos o resultado dos exames em momento hábil para poder apresentá-lo ao médico solicitante”.

Ainda, nesse sentido, importante trazer o disposto no parágrafo primeiro, do artigo 75, do Código Civil, que preceitua que tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados, o que influencia questões como jurisdição competente para processos judiciais, aplicação das leis, como a de defesa do consumidor, e execução de obrigações.

Por todo o exposto, e diante dessa realidade fática-jurídica consumerista e civilista que nos apoiamos em linha com o órgão lançador e com o juízo singular ao considerar esses estabelecimentos situados no Município do Rio de Janeiro como “estabelecimentos prestadores”, nos termos do art. 4º da LC nº 116/2003, e por consequência, considerado prestado o serviço, o ISS se torna devido nas localidades desses estabelecimentos, com fundamento no art. 42, inciso I, do Código Tributário Municipal.

No que diz respeito aos argumentos recursais elaborados com base na interpretação jurisprudencial e doutrinária apresentadas na peça recursal nos reportamos integralmente à manifestação da Representação da Fazenda para também neste aspecto rejeitar acolhimento ao pleito recursal.

Diante do exposto, e incorporando também a manifestação da Representação da Fazenda como fundamento, votamos para que seja REJEITADA a preliminar de decadência e, no mérito, seja NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

**Acórdão nº 18.726**

## **A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de decadência parcial do lançamento, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e

2) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ausente das votações o Conselheiro GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituído pelo Conselheiro Suplente IURI ENGEL FRANCESCUTTI.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 23 de maio de 2024.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**HEVELYN BRICHI CARDOZO**  
CONSELHEIRA

(Designada para assinar o voto do Conselheiro Relator BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)