

Acórdão nº 18.959

Sessão do dia 12 de dezembro de 2024.

Publicado no D.O. Rio de 21/02/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.405

Recorrente: **NEOCOR SERVIÇOS MÉDICOS**

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

Relator: Conselheiro **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**

Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

ISS – REGIME DIFERENCIADO – SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS – CARACTERIZAÇÃO

Deve ser considerada sociedade uniprofissional, sujeitando-se à tributação calculada em bases fixas por cada profissional, nos termos do art. 9º, § 1º e § 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968 e do art. 5º da Lei nº 3.720/2004, aquela sociedade de profissionais de serviços intelectuais ou científicos que comprove a preponderância do trabalho pessoal de cada sócio à organização dos fatores de produção, como se verificou no caso concreto. Recurso Voluntário provido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 138/149, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se da análise do Recurso Voluntário interposto por NEOCOR SERVIÇOS MÉDICOS (fls. 112/127) em face da decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (fls. 96/105), que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração nº 301.274.

Acórdão nº 18.959

O litígio tributário foi instaurado pela apresentação tempestiva de impugnação ao Auto de Infração mencionado. A referida peça fiscal imputou ao contribuinte a seguinte ocorrência: *“Insuficiência do pagamento do Imposto Sobre Serviços médico-cirúrgicos, por erro na determinação da base de cálculo, em razão de ter pago erroneamente o imposto como sociedade de profissionais constituída para o exercício da medicina, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2016, perfazendo um débito do referido imposto, após deduzidos os pagamentos efetuados como sociedade de profissionais, no valor original de R\$ 273.124,28 (duzentos e setenta e três mil, cento e vinte e quatro reais e vinte e oito centavos), calculado à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo original no valor de R\$ 5.612.159,76 (cinco milhões, seiscentos e doze mil, cento e cinquenta e nove reais e setenta e seis centavos), conforme discriminado no quadro demonstrativo anexo, parte integrante desta Notificação Fiscal. O referido imposto está previsto no subitem 4.01, do artigo 8º, da Lei 691/84, alterada pela Lei 3.691/03 e a alíquota de 5% (cinco por cento) tem previsão legal no inciso I, do artigo 33, da Lei 691/84, alterada pela Lei 3.691/03. O parágrafo único da cláusula quarta (sociedade limitada, ou seja, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas), a cláusula 5ª (gerência exclusiva do sócio majoritário), o parágrafo único da cláusula 6ª (os lucros serão distribuídos na proporção das quotas sociais), a cláusula 7ª (direção técnica da sociedade exclusivamente do sócio majoritário) e a cláusula 8ª (sócios declaram exercer atividade mercantil) do Contrato Social, registrado no RCPJ em 22/11/2002 e as prestações mensais de serviços médico-cirúrgicos realizados em alguns hospitais localizados neste Município caracterizam o exercício profissional do sócio majoritário Dr. Andrey José de Oliveira Monteiro [99% das quotas sociais] como “elemento de empresa”, nos termos do parágrafo único, do artigo 966, do Código Civil, demonstrando claramente a natureza empresarial da sociedade e o equívoco do enquadramento legal como uma sociedade de profissionais. A apuração do auto foi realizada pelo exame das notas fiscais de serviços eletrônicas, das guias pagas como sociedade de profissionais, do Contrato Social e da 1ª alteração contratual registrada no RCPJ, em 15/12/2015, da análise pormenorizada das notas recebidas pelos seus pacientes, de forma a identificar os hospitais e os profissionais envolvidos nas cirurgias e recuperação dos pacientes, caracterizando-se uma equipe multidisciplinar. Constatado que a sociedade limitada transformou-se em sociedade simples pura, consoante alteração contratual promovida e registrada em 15/12/2015, fato esse que em nada modifica o auto de infração lavrado, pois a sociedade continua através do seu sócio majoritário a prestar serviços médico-cirúrgicos, continuando o sócio majoritário a atuar como “elemento de empresa”, o que é vedado pela Lei 5.739/14. Os livros Diários não foram examinados, pois não estavam registrados. Sobre o valor corrigido monetariamente, além da multa penal, incidirão acréscimos moratórios: até 31/12/2012, nos termos do artigo 181 da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 2.549/97, e posteriormente àquela data, nos termos do art. 1º da Lei 5.546/2012, observado o art. 3º, da mesma Lei”.*

A impugnação foi manejada pelo contribuinte às fls. 41/68. Por meio de sua peça contestatória, a impugnante requereu a desconstituição do lançamento consubstanciado pelo Auto de Infração em epígrafe, fundamentando suas pretensões, em síntese, nos seguintes argumentos:

Acórdão nº 18.959

1) Nos termos da cláusula segunda do Contrato Social, o objetivo da sociedade é a prestação de serviços médicos e cirúrgicos, impondo-se reconhecer que a sociedade de médicos constituída sob a forma de sociedade limitada não era interpretada pelo Município do Rio de Janeiro como fator impeditivo ao reconhecimento como sociedade uniprofissional, passando a sê-lo a partir do advento da Lei nº 5.739/2014 e da publicação da Instrução Normativa nº 23/2014. Desse modo, a impugnante procedeu a uma alteração contratual, adequando-se à nova interpretação: passou a caracterizar-se como sociedade simples pura;

2) A cláusula sexta do Contrato Social nunca foi efetivamente adotada, pois a distribuição dos lucros sempre se deu de forma proporcional ao trabalho de cada médico, como atestam os registros contábeis. No entanto, a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro é pacífica no sentido de que a forma de distribuição de lucros é irrelevante;

3) Quanto à cláusula oitava, trata-se de uma redação padrão. A sociedade de médicos, contudo, somente presta serviços e nunca exerceu atividades mercantis;

4) O fato de a recorrente realizar suas cirurgias em hospitais decorre da atividade do cirurgião, que necessita de um centro cirúrgico de algum hospital de forma a poder realizar seu trabalho;

5) A impugnante cumpre o que dispõe o art. 6º da Lei nº 3.720/2004, seja em sua redação original¹ seja por ocasião das alterações promovidas pela Lei nº 5.739/2014²: os dois sócios médicos prestam os seus serviços de maneira personalíssima, não possuem sócio pessoa jurídica, não exercem outra atividade que não seja a de prestação de serviços médicos e a impugnante não possui natureza comercial, não são sócios de outra sociedade, nenhum deles participa da sociedade somente para aportar capital ou administrar, a sociedade não é filial de sociedades

¹ Art. 6º Não se enquadram nas disposições do artigo anterior, devendo pagar o Imposto Sobre Serviços 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.

² Art. 6º Não se enquadram nas disposições do art. 5º, devendo pagar o Imposto sobre Serviços 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 sócias 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 empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa; ou

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

Acórdão nº 18.959

sediadas no exterior, não terceiriza quaisquer serviços médicos, não exercendo o comércio, nem sendo empresária, pois até mesmo alterou seu Contrato Social para tornar-se uma sociedade simples pura;

6) O art. 966, parágrafo único, do Código Civil³ exclui do conceito de empresário aqueles que têm no exercício de atividade intelectual sua profissão;

7) O Enunciado 193 da III Jornada de Direito Civil, promovida pelo Conselho Federal de Justiça, preconiza que “o exercício de atividade de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa”. Portanto, a atividade intelectual, ainda que econômica e exercida profissionalmente e de forma organizada, não será considerada uma atividade própria de empresário;

8) A exceção contida na parte final do parágrafo único do artigo 966 do Código Civil tem gerado certa controvérsia na doutrina que, muitas vezes, associa o elemento de empresa à personalidade no exercício da profissão intelectual, ou mesmo à organização da estrutura necessária para a exploração da atividade. Contudo, tal opinião não é acertada, pois, se o elemento de empresa consistisse no exercício da atividade intelectual organizada com profissionalismo e finalidade econômica, o disposto no mencionado parágrafo único se faria letra morta, dada sua absoluta redundância. Se a atividade intelectual não fosse assim explorada, já estaria excluída do conceito de empresário pela redação do próprio *caput* do citado artigo;

9) O elemento de empresa não tem relação com a organização ou não da atividade intelectual, com o seu exercício ou não de forma profissional, com o número de empregados contratados ou mesmo com seu faturamento. Ser a profissão intelectual “elemento de empresa” significa ser parcela dessa atividade e não a atividade em si, isoladamente considerada. Segundo o magistério de Fabio Ulhôa, o elemento de empresa é a organização. Assim, uma vez organizada a atividade passa a ser empresarial.

A impugnante cita jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Apelação Cível 0140185-47.2004.8.19.0001), bem como o Acórdão nº 11.722, de 2010, deste Egrégio Conselho, para corroborar seus argumentos.

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, o autor do procedimento fiscal pronunciou-se às fls. 85/94, opinando pela manutenção do lançamento, nos termos em que foi lavrado, da seguinte forma:

1) A impugnante foi autuada com base em seu Contrato Social, registrado em 19/12/2002 (fls. 06/08) e válido até a alteração contratual registrada em 15/12/2015 (fls. 11/19) e, também, por prestar serviços médicos cirúrgicos;

³ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Acórdão nº 18.959

2) Embora a impugnante se autodenomine “sociedade simples limitada”, exerceu atividade empresarial sob a forma de sociedade limitada até 14/12/2015, data da alteração contratual. Os resultados da sociedade “Neocor Serviços Médicos” são distribuídos de acordo com as quotas do Capital Social de cada sócio, conforme descrito no Contrato Social. Os livros comerciais de 2012 a 2015 não estavam registrados e, portanto, não foram examinados;

3) A jurisprudência do TJRJ é rica, sem discrepância, sobre o entendimento de que as sociedades de profissionais constituídas para o exercício de medicina (uniprofissionais) devem ministrar serviços especializados, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. O Superior Tribunal de Justiça vem, há muito tempo, adotando o mesmo entendimento sobre a matéria (o fiscal autuante cita alguns julgados para corroborar seu entendimento, dentre eles: Apelação Cível nº 2004.001.21985, Agravo Inominado na Apelação Cível nº 45.462/08 e REsp 555.624 PB e EDcl no AgRg no Ag 798.575 PR).

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

Em sua promoção, de fls. 96/104-v, o ilustre parecerista da F/SUBTF/CRJ opinou pela improcedência da impugnação apresentada e pela manutenção integral do Auto de Infração lavrado. Por sua clareza e concisão, peço vênias para reproduzir alguns trechos do mencionado parecer:

[...] adoto, de antemão, a promoção do referido fiscal como minhas razões de decidir, acrescentando o seguinte.

Vale lembrar que o critério geral aplicável à tributação do ISS é alíquota sobre receita de serviço e que, em momento algum, a impugnante chegou a ser reconhecida pelo Fisco como merecedora do benefício fiscal atinente às sociedades uniprofissionais. Esse reconhecimento só tem efeito vinculante quando decorre de uma Consulta Tributária respondida pelo órgão competente para tal (Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários), conforme arts. 119-131 do Decreto 14.602/96. Assim, não existindo qualquer benefício expressamente concedido atinente à uniprofissionalidade da impugnante (regra de exceção em relação à tributação do ISS), o Fisco deve interpretar restritivamente a situação, observando, desta forma, o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Quanto ao mérito propriamente dito, ao fim e ao cabo, só deve ter o tratamento diferenciado de tributação aquelas sociedades formadas por profissionais de mesma habilitação, com o fim principal de apenas dividir custos comuns, tais como luz, telefone e secretária, e não organizando fatores de produção com fins empresariais. A doutrina também enxerga dessa forma aos olhos de grandes juristas [...]

[...]

Acórdão nº 18.959

Como vimos, a conformação societária é a premissa básica para que a sociedade possa ser enxergada com vestimenta de sociedade uniprofissional, contudo não é só isso. O caráter empresarial tem um conceito bastante amplo que vai além da simples adequação de alguns pontos do contrato social.

[...]

Apesar de ter se constituído sob a forma de sociedade simples pura a partir de 15/12/15, diversas cláusulas de seu contrato denunciam conformação societária incompatível com o benefício fiscal da uniprofissionalidade (distribuição de lucros sem relação direta com a produção individual de cada sócio, figura de um administrador e sócio capitalista com 99% das quotas que pode decidir sozinho dissolver a sociedade e até mesmo excluir outros sócios).

Empresas onde a responsabilidade pessoal pelos serviços prestados recai sobre a própria sociedade; empresas que têm administrador recebendo pró-labore para gerir o negócio, considerando o nível de sua estrutura organizacional; empresas que perdem a característica pessoal da prestação de serviços ao utilizar mão-de-obra de terceiros, ainda que pertencente a estabelecimentos hospitalares em que atuam seus sócios; e empresas que distribuem lucros proporcionalmente às cotas do capital, ou através de outro critério que não seja claramente o da produção individual de cada sócio (como ficou patente no caso da impugnante, pois é impossível aferir como se deu a distribuição de lucros), assumem a vestimenta empresarial.

A cirurgia cardíaca é um procedimento complexo e exige cuidados específicos no pós-operatório. Por isso, é que uma equipe multidisciplinar é de suma importância; equipe de enfermagem gabaritada para isso em conjunto com médicos cardiologistas e demais profissionais são imprescindíveis à recuperação dos pacientes até ou mesmo após a alta hospitalar. De forma a exaurirmos o assunto, objeto do litígio, vale compulsar o estudo recente sobre o tema realizado pelo Prof. Carlos Eduardo de Mattos [Especialista em Direito Tributário pela Universidade Paulista/SP (UNIP), atuante no setor público há mais de 15 anos no campo da administração tributária, entre outras atividades. Publicado na RET nº 108 - Mar-Abr/2016-SEÇÃO ESPECIAL-ESTUDOS DIRIGIDOS-pags.217/226], que conclui, em resumo, da seguinte forma (vide fls. 86-93):

O NÃO ENQUADRAMENTO DAS SOCIEDADES SIMPLES DE PROFISSIONAIS MÉDICOS QUE REALIZAM OPERAÇÕES CIRÚRGICAS EM REGIME ESPECIAL DE SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL.

O próprio Judiciário enxerga o caráter empresarial nessa forma de atuar, como podemos verificar nas inúmeras decisões abaixo transcritas, as quais representam a esmagadora e atual jurisprudência a respeito da matéria, jurisprudência esta que corrobora com o entendimento do Fisco Municipal.

Acórdão nº 18.959

A jurisprudência administrativa para clínicas médicas semelhantes à impugnante não é diferente da jurisprudência judicial, bastando compulsar as diversas decisões do Conselho de Contribuintes deste Município. Ocorre, porém, que o referido Conselho é um órgão paritário e seus membros têm mandato, o que permite a flutuação no entendimento do órgão sobre determinadas matérias. Contudo, mesmo aquelas poucas decisões com entendimento diverso acabam sendo reformadas em sede de Recurso Especial.

[...]

Logo, estamos diante de uma sociedade não empresária somente no caso de um grupo de médicos que a crie para realizar consultas médicas em um consultório, visitas médicas em hospitais, acompanhando a recuperação de seus pacientes, pois, nesse momento, prepondera a atividade intelectual. Porém, se a sociedade utilizar o seu capital intelectual, prestando assessoramento médico a pessoas jurídicas ou utilizando-se do trabalho alheio (anestesiista, perfusionista, instrumentador, por exemplo) e de centros cirúrgicos de hospitais, estará explorando aquela atividade intelectual como elemento de empresa e, portanto, segundo o parágrafo único, do artigo 966 do Novo Código Civil, deixa de ser uma sociedade simples, passando à condição de empresária.

[...]

Por fim, cumpre esclarecer que a Lei 5.739/14 não inovou na matéria, apenas explicitou com mais clareza os conceitos básicos da legislação complementar de regência (Decreto-Lei 406/68). Assim, para o Fisco, os mesmos conceitos que orientaram a fiscalização a enxergar o caráter empresarial na vigência da Lei 5.739/14, também o fizeram na vigência da Lei 3.720/04.

Em 22/06/2017, com base no parecer retro, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários a decisão ora recorrida, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração nº 301.274, impondo-se a multa ali descrita.

Inconformada com a decisão *a quo*, a então impugnante interpôs tempestivamente Recurso Voluntário a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 112/127), reiterando integralmente o expandido na impugnação, haja vista possuir relação de complementaridade com o presente recurso, agregando, em sua defesa, o seguinte:

1) A eventual colaboração de outros profissionais médicos e funcionários auxiliares ou administrativos, caso houvesse, não descaracterizaria a prestação pessoal do serviço que seria sempre feita pelos profissionais médicos, sócios, empregados ou não;

Acórdão nº 18.959

2) Em uma sociedade de profissionais liberais, como a da recorrente, formada por médicos, a má execução do serviço médico chama para o profissional a responsabilidade pessoal, tanto do ponto de vista profissional quanto do civil e do penal;

3) Como reconhecido pelo próprio parecerista da instância de piso, à fl. 100-v, a cirurgia cardíaca é de extrema complexidade. Por este motivo, o que determina o profissional que vai atuar em determinado caso é a escolha realizada pelo paciente, seja por conhecimento prévio do profissional, seja por indicação de pessoa amiga, de familiar ou de outro médico. Jamais, no caso da recorrente, os pacientes procuram o atendimento indistinto da sociedade médica, não importando o médico que lhes vai prestar atendimento;

4) Tanto a sociedade quanto seus dois sócios atendem ao requisito da responsabilidade pessoal exigido no art. 9º, §3º, do Decreto-Lei nº 406/1968⁴ e no art. 5º, *caput*, da Lei nº 3.720/2004⁵;

5) O ilustre parecerista da instância *a quo* incorre em incoerência ao afirmar, à fl. 110-v, que “a conformação societária é a premissa básica para que a sociedade possa ser enxergada com vestimenta de sociedade uniprofissional, contudo não é só isso. O caráter empresarial tem um conceito bastante amplo que vai além da simples adequação de alguns pontos do contrato social”, ao mesmo tempo que “apesar de ter se constituído sob a forma de sociedade simples pura a partir de 15/12/15, diversas cláusulas de seu contrato denunciam conformação societária incompatível com o benefício fiscal da uniprofissionalidade”. Ora, se o parecerista afirma que a adequação do contrato social não é suficiente para definir o caráter empresarial de uma sociedade, como pode, ele mesmo, invocar cláusulas desse contrato social, como ponto fulcral da sua conclusão pelo caráter empresarial da recorrente?;

6) Não poderia a recorrente ser vista como uma sociedade empresária, nos estritos termos do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, pois a atividade profissional desenvolvida por seus médicos tem a natureza científica, não se encontrando revestida de qualquer cunho empresarial, e o exercício da profissão de médico não constitui elemento de empresa (não se trata, por exemplo, de médico trabalhando como empregado ou contratado de um hospital);

⁴ Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

⁵ 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 sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, recolherão o Imposto sobre Serviços mensalmente nos prazos definidos em ato do Poder Executivo, nos seguintes termos: (redação dada pela Lei nº 5.739/2014).

Acórdão nº 18.959

7) O conceito, o conteúdo, o alcance e a forma da sociedade empresária são fornecidos pelo direito privado e estes elementos não podem ser modificados pela lei tributária, *ex vi* do art. 110, do Código Tributário Nacional, menos ainda, por interpretação do agente fiscal, visando tributar como sociedade empresária quem assim não seja;

8) O fato de qualquer intervenção cirúrgica ter que ser realizada, obrigatoriamente em ambiente hospitalar, não estabelece um vínculo empresarial ou empregatício entre o cirurgião e a unidade médica;

9) É praxe profissional o profissional cirurgião indicar este ou aquele hospital para realizar o procedimento;

10) O médico cirurgião cobra diretamente do paciente ou cobra do plano de saúde associado ao paciente pelos seus serviços. Não há emissão de documento fiscal da recorrente pela prestação de serviço para qualquer hospital ou casa de saúde;

11) A adoção do tipo societário “limitada” não confere natureza empresarial a qualquer sociedade. A responsabilidade limitada do Código Civil diz respeito à atividade societária e não se confunde com a responsabilidade pessoal dos sócios no exercício da atividade médica. Diversas são as decisões do Egrégio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro reconhecendo a condição de sociedade uniprofissional à recorrentes que se revestiam do tipo societário “limitada”, podendo ser citado como exemplo o Acórdão nº 11.584, de 2010, dentre outros. O Superior Tribunal de Justiça se manifestou, no mesmo sentido, por ocasião do julgamento do AgRg no REsp 1.205.175, de 2010;

12) A regra estabelecida no art. 1.007 do Código Civil de que os sócios participam dos lucros e perdas na proporção das respectivas cotas, alcança a todas as sociedades com fins lucrativos sejam elas empresárias e não empresárias. Portanto, a distribuição de lucros em proporção às cotas que cada sócio possui no capital social também não representa um critério distintivo entre sociedades empresárias e não empresárias, sendo irrelevante para a caracterização de uma sociedade uniprofissional, ainda mais porque não há previsão legal estabelecendo tais critérios distintivos. Neste sentido já se manifestou o E. Conselho de Contribuintes do Município, como se pode observar pelo teor do já mencionado Acórdão nº 11.584, de 2010, dentre outros. Este é o mesmo entendimento seguido pelo E. TJRJ (Ação Declaratória nº 2007.009.01095) e pelo E. STJ (AI 1.137.819-PR);

13) A questão da gerência e da direção técnica do sócio majoritário nada mais é do que uma medida de mínima organização dos trabalhos da sociedade. É uma providência adotada em qualquer agrupamento social independentemente do seu nível de complexidade. O tema não é mencionado em qualquer norma da Prefeitura, nem tampouco a doutrina ou a jurisprudência fazem menção a ele. Quanto à cláusula oitava, em que os sócios declaram exercer atividade mercantil, trata-se de norma inserida de forma automática em muitos contratos. Tanto é assim que o registro do Contrato se deu no RCPJ e não na Junta Comercial;

Acórdão nº 18.959

Assim sendo, a recorrente pugna pela reforma da decisão recorrida e pela desconstituição definitiva do lançamento.

Em 21/10/2024, requerendo a inclusão do presente Recurso Voluntário em pauta para julgamento, manifestou-se novamente a contribuinte no seguinte sentido:

1) O EAREsp 21084 MS e PUIL 3608 MG consolidaram o entendimento do STJ de que não são relevantes para a caracterização ou descaracterização de uma sociedade uniprofissional nem a adoção da forma de sociedade de responsabilidade limitada e nem a distribuição de lucros ainda que feita em proporção às cotas do capital social;

2) Verifica-se pela análise dos documentos constantes dos Anexos que houve a emissão de pouquíssimas notas fiscais (precisamente 24 num total de 323 emitidas no período autuado de 5 anos) tendo como destinatários três hospitais diferentes. Isso ocorreu para viabilizar a realização de cirurgias com o recebimento dos honorários médicos via hospital, em situações absolutamente excepcionais, mas sempre originadas de atendimentos pessoais aos pacientes pelos médicos sócios da recorrente. Isto ocorreu por conta de os planos de saúde não contarem, em seu quadro de credenciados, com médicos com a especialização necessária, ou pelo fato de alguns planos não concederem reembolsos de despesas médicas a seus clientes. A solução, portanto, era o médico receber seus honorários em conta hospitalar para possibilitar o tratamento destes pacientes. No momento em que o hospital enviava a conta hospitalar para o Plano de Saúde ou Caixa de Assistência, era incluído o valor dos honorários médicos referentes ao procedimento realizado, que depois era repassado ao médico especialista, diretamente ou por intermédio da sociedade de médicos, líquido da retenção de tributos, sendo este o único meio de possibilitar que aqueles pacientes recebessem o tratamento especializado que necessitavam;

3) Houve também a emissão de 7 notas fiscais, no ano de 2016, referente ao ProCriança Cardíaca, um projeto filantrópico que realiza tratamento em crianças carentes com cardiopatias congênitas e sem nenhum custo para as famílias;

4) A emissão esporádica de 24 notas fiscais é um número insignificante, frente ao volume total de notas fiscais emitidas pelo autuado, não transformando o exercício profissional dos sócios da recorrente em elemento de empresa;

5) A recorrente não mantém contrato de trabalho ou de prestação de serviços com qualquer Hospital ou Casa de Saúde;

6) Foram emitidas, ao longo do período autuado, 51 notas fiscais contra Grupo Hospitalar do Rio de Janeiro LTDA, que vem a ser a razão social do Grupo ASSIM Saúde. Como é público e notório, a ASSIM é um plano de saúde e não um hospital.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 18.959

VOTO VENCEDOR Conselheiro RELATOR

Como já tive oportunidade de manifestar em julgamentos anteriores, entendo que o principal aspecto a ser observado para a definição de uma sociedade de profissionais como adequada ao tratamento previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/1968 é a **primazia do trabalho/produção pessoal do ofício intelectual ou científico dos seus sócios para o desenvolvimento da atividade econômica em detrimento de eventuais elementos de empresa**, e não o cumprimento instrumental de previsões não estabelecidas pela Legislação Complementar na definição quanto à aplicação do regime específico em questão.

Nesse sentido, entendo sempre relevante transcrever trecho transcrito da d. Promoção da Fazenda apresentada nos autos do RV 13.854, que gerou o acórdão nº 18.832, que exprime a mais adequada interpretação quanto à qualificação do regime de sociedade de profissionais estabelecido pelo art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/1968, a meu ver, *verbis*:

[...] nesse modelo societário, não se verifica o animus de constituir uma sociedade que seja reconhecida pela sua estrutura, **mas, sim, pelo serviço prestado pessoalmente por cada um dos profissionais que a constituem**. [...] Assim, em uma primeira conclusão do que até aqui exposto, a preponderância do **trabalho pessoal dos sócios** sobre o capital por eles investido mostra-se um critério seguro para fins de identificação de uma genuína sociedade uniprofissional.

De início, importante destacar que, no caso concreto, o Recorrente **trouxe aos autos elementos suficientemente robustos** que sustentam suas alegações, especialmente no sentido de que a prestação de serviços **se dá pessoalmente** pelos 2 (dois) sócios (todos) **médicos**, integrantes dos quadros da Sociedade. Destaca-se, no caso concreto, a hiperespecialização dos sócios do Recorrente, como **cirurgiões cardiologistas especializados em cardiopatias congênitas**.

Como sempre bem pontuado pelo ilmo. Conselheiro Presidente, durante as sessões de julgamento: “os casos que envolvem a caracterização da natureza uniprofissional de determinada sociedade de profissionais devem ser analisados individualmente e mediante aferição cautelosa dos fatos, da infração imputada e das provas carreadas aos autos”, sendo uma avaliação casuística e dependente dos aspectos probantes e fáticos de cada caso concreto.

O aspecto distintivo primordial para a qualificação de determinada sociedade como uniprofissional é que o trabalho seja exercido sob a forma de trabalho pessoal de cada sócio, ou seja, que cada profissional **responda com responsabilidade técnica pessoal sobre o trabalho prestado** (nos termos da regulamentação de classe sobre responsabilidade técnica), conforme inteligência do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/1968, que determina a base impositiva do ISS Uniprofissional, *in verbis*:

Acórdão nº 18.959

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

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

Destaco que, conforme meu entendimento pessoal, uma série de elementos indicados pela d. Representação da Fazenda em sua promoção, com vistas a desqualificar a natureza de **sociedade de profissionais** do Recorrente, não me convencem a afastar, *prima facie*, a sua natureza uniprofissional: **(i)** nem o fato de os serviços serem prestados em instalações hospitalares de terceiros, **(ii)** nem o fato de Notas Fiscais de Serviços serem emitidas contra Hospitais e Operadoras de Plano de Saúde⁶; **(iii)** nem **o simples fato** de haver distribuição de resultados equivalentes à participação societária de cada sócio; **(iv)** nem a constituição da sociedade com natureza de sociedade limitada; **(v)** nem o pagamento de *pro-labore* a determinados sócios; **(vi)** nem a simples utilização de “*nome fantasia*”; **(vii)** nem a prestação de uma multiplicidade de serviços médicos (clínica médica, cirurgias, consultas, medicina diagnóstica e imagem e etc.).

Entendo que o raciocínio mais adequado, à luz dos elementos dos autos, nos leva a concluir justamente **que a atuação pessoal dos sócios da Recorrente é o maior ativo e característica distintiva que os permita prestar os serviços complexos de cirurgia em estabelecimentos hospitalares de grande renome.**

No caso concreto, ao analisar a área de atuação e especialidade (cirurgias cardíacas de **cardiopatias congênitas**) dos sócios, é possível concluir que a especificidade, especialidade e pessoalidade na prestação dos serviços da Recorrente é a marca distintiva principal na prestação de serviços da Recorrente.

A **atuação pessoal e direta dos sócios** da Recorrente, que nesse caso é inafastável, é o elemento central para a definição da sociedade como Uniprofissional (e portanto sujeita ao regime previsto no art. 9º, § º, do Decreto-Lei 406/1968) e, mais ainda, no caso das Sociedades de Profissionais Médicos, onde deve ser comprovado o atendimento pessoal pelos sócios aos pacientes e a assunção da responsabilidade técnica pessoal pela consecução dos serviços.

A meu ver o Recorrente evidenciou, documentalmente, que os seus sócios exercem e produzem o serviço médico **pessoalmente e individualmente**, assumindo, como decorrência lógica dos arts. 1º a 7º do Código de Ética Médica, a responsabilidade técnica e pessoal pela prestação dos seus serviços médicos, *in verbis*:

⁶ O Eg. TJRJ já decidiu, recentemente, sobre a “inexistência de elementos de empresa” de Sociedade Profissional de Médicos, pelo simples fato de as Notas Fiscais de Serviços terem sido emitidas contra Hospitais e Planos de Saúde, conforme se infere da leitura do acórdão da Apelação nº 0203422-98.2017.8.19.0001, da lavra do il. Desembargador Renato Lima Charnaux Sertã, com trânsito em julgado datado de 21/06/2022

Acórdão nº 18.959

É vedado ao médico:

Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência.

BParágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida.

Art. 2º Delegar a outros profissionais atos ou atribuições exclusivas da profissão médica.

Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente.

Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.

Art. 5º Assumir responsabilidade por ato médico que não praticou ou do qual não participou.

Art. 6º Atribuir seus insucessos a terceiros e a circunstâncias ocasionais, exceto nos casos em que isso possa ser devidamente comprovado.

Art. 7º Deixar de atender em setores de urgência e emergência, quando for de sua obrigação fazê-lo, mesmo respaldado por decisão majoritária da categoria.

Em contraponto às Sociedades de Profissionais, o notório conceito de “Sociedade Empresária” consiste em grupo de pessoas com um objetivo comum de exercer uma atividade econômica de forma profissional e organizada para produzir, comercializar ou oferecer bens e serviços de forma a obter lucro, conforme se pode observar da previsão legal do art. 981 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Ou seja, a Sociedade Empresária possui como característica a organização de meios de produção e de uma atividade econômica na qual **se vale do trabalho alheio**, a fim de produzir, comercializar ou oferecer bens e serviços de forma a obter lucro.

Já as Sociedades de Profissionais, por sua vez, têm sua natureza normatizada pelo art. 966, parágrafo único, do Código Civil, *in verbis*:

Art. 966. [...]

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Acórdão nº 18.959

A proposição “*salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa*” nos leva a interpretar o art. 966, parágrafo único, sistematicamente, com o supracitado art. 981, do Código Civil, o que permite concluir que uma **sociedade simples de profissionais**, através da qual seus sócios exercem **pessoalmente** profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, apenas pode ser definida como “empresária” quando **presentes** os elementos de empresa”, capazes de desnaturar a sua realidade Uniprofissional.

A promoção da d. Representação da Fazenda foca seu entendimento, principalmente, na distribuição de resultados positivos do Recorrente ter sido realizada na proporção das cotas do capital social, como elemento que afastaria, em tese, a natureza uniprofissional do Recorrente. Ocorre que, como já tive oportunidade de me manifestar (com lastro em múltiplos julgados do Eg. STJ, dentre eles o recente PUIL 3.608), esse elemento, **por si só**, não é suficiente para descaracterizar a natureza uniprofissional de determinada sociedade.

Ora, nem o art. 6º da Lei 3.720/2004, **nem mesmo uma leitura atenta do art. 1º da Instrução Normativa SMF nº 23/2014, vedam a distribuição de lucros com base na participação dos sócios no capital social como às sociedades uniprofissionais**. Explica-se.

A rigor, a legislação de regência visa excluir do regime beneficiado aquelas sociedades que possuam **natureza empresarial, que organizem seus fatores de produção em sobreposição ao exercício pessoal do ofício** e, quanto à distribuição de lucros, especificamente, a citada Instrução Normativa apenas exclui do regime aquelas sociedades que os distribuem **desvinculadamente do trabalho pessoal dos sócios**, o que não significa dizer que estaria vedada a distribuição de lucros com base na participação dos sócios no capital da sociedade, desde que esses sócios, efetivamente, **evidenciem a realização do trabalho pessoal como elemento definidor da natureza dos serviços daquela sociedade**, exatamente como ocorre no caso presente.

Quanto aos elementos de empresa, a melhor doutrina define como imperativos categóricos a presença, concomitante, de organização de “quatro fatores de produção”, que sempre devem ser observados, conjuntamente, com relação à própria sociedade, para que esta possa se caracterizar como Empresária, a saber, **(i)** organização e contratação de mão de obra própria ou terceira; **(ii)** organização e utilização de capital próprio em fomento à atividade societária; **(iii)** utilização de insumos e **(iv)** tecnologia própria, na produção de suas atividades, nos termos da definição de Fábio Ulhoa Coelho (2011, p. 14):

Organizada. A empresa é atividade organizada no sentido de que nela se encontram articulados, pelo empresário, os quatro fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia. **Não é empresário quem explora atividade de produção ou circulação de bens ou serviços sem alguns desses fatores**. O comerciante de perfumes que leva ele mesmo, à sacola, os produtos até os locais de trabalho ou residência dos potenciais consumidores explora atividade

Acórdão nº 18.959

de circulação de bens, fá-lo com intuito de lucro, habitualidade e em nome próprio, **mas não é empresário, porque em seu mister não contrata empregado, não organiza mão de obra.** A tecnologia ressalte-se, não precisa ser necessariamente de ponta, para que se caracterize a empresarialidade. Exige-se apenas que o empresário se valha dos conhecimentos próprios aos bens ou serviços que pretende oferecer ao mercado – sejam estes sofisticados ou de amplo conhecimento – ao estruturar a organização econômica.

Ainda no que concerne à identificação de “elementos de empresa”, entendo relevante destacar o julgado paradigmático do Eg. STJ, EARESp 31.084/MS, da 1ª Seção do Eg. STJ, que analisou caso similar ao presente, e, em especial, os votos dos eminentes Ministros Mauro Campbell Marques e Gurgel de Faria, em que são feitas importantes análises e digressões quanto à existência ou não desses “elementos empresariais”, para a caracterização das sociedades de médicos como Sociedade de Profissionais, ou Sociedades Empresárias, *verbis*:

[...] 1. O cerne da questão reside na caracterização da embargante como sociedade civil de profissionais, o que lhe permitiria gozar da alíquota fixa do ISS, nos moldes do artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. No caso em tela, trata-se de sociedade simples limitada, em que o objeto social é a prestação de serviços médicos desenvolvidos diretamente pelos sócios que compõem o quadro societário (fls. 347/348, e-STJ), cuja responsabilidade pessoal é regida pelo Código de Ética Médica.

3. Circunscrito a estes parâmetros fáticos sobreditos, assevera-se que a fruição do direito a tributação privilegiada do ISS depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como **se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa**, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

VOTO DO MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA

[...] Ao meu sentir, como se denota da norma, o gozo do tratamento fiscal privilegiado **depende da forma como o serviço tributado é prestado à comunidade**, se de modo pessoal ou impessoal.

Nesta linha de raciocínio, concernente **às pessoas jurídicas, farão jus ao tratamento fiscal privilegiado aquelas empresas nas quais os seus sócios, componentes do quadro social, exercem pessoalmente o objeto social da empresa, sendo indispensável a atuação intelectual destes para a prestação dos serviços que a empresa se propõe, sem os quais não haveria a consecução da**

Acórdão nº 18.959

atividade civil que a empresa se propõe. Portanto, a atividade intelectual é personalíssima porque não admite a fungibilidade daquele que a exerce, via de regra. Em geral são exercidas por profissionais de atividades regulamentadas ou profissionais sem vínculos (os chamados profissionais liberais).

[...] as pessoas jurídicas que almejam usufruir deste benefício tributário, devem observar alguns parâmetros fáticos e normativos. Inicialmente, é primordial que o objeto social desenvolvido pela sociedade compreenda alguma daquelas atividades elencadas pela norma e, ademais, que os referidos sócios estejam devidamente registrados e habilitados para o seu desempenho, consoante as normas que disciplinam os respectivos conselhos de classe. E, adicionalmente, para que se evidencie a pessoalidade na prestação dos serviços – como condiciona a norma tributária -, se faz premente que a atividade mercantil desempenhada pela sociedade não se constitua, em si, um elemento de empresa, conforme preceitua a dicção do artigo 966 do Código Civil. **Isto significa, que a atividade deve ser desempenhada por uma sociedade civil de trabalho profissional, sem cunho empresarial.**

A propósito, incumbe-se desta característica empresarial, **aquelas sociedades cuja consecução do objeto social compreende uma exploração organizada e habitual da atividade econômica, destinada ao fim para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, sempre com o escopo de lucro (artigo 966 do Código Civil)**. Desta forma, a rigor, estas sociedades empresariais denotam, em regra, **uma organização profissional capaz de tornar despicienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço**, sobretudo, porque, os fatores organizacionais da empresa sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios.

[...] É este caráter pessoal, das sociedades simples, que o artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, reputa como justificador para as pessoas jurídicas receberem o beneplácito fiscal. A sociedade simples, ao revés do que afoitamente se possa pensar, também executa atividade econômica e seus integrantes partilham, entre si, resultados que venham a ser auferidos. Se assim não o fosse, não seria sociedade. A exploração de atividade econômica e a partilha dos lucros são próprias do conceito sociedade. A sociedade simples, segundo perfil legislativo que foi destinado, empreende atividades econômicas específicas. O ordenamento jurídico positivo é quem lhes reserva o objeto. (Sérgio Campinho, op. cit., p. 36).

[...] A propósito, é salutar mencionar que as profissões descritas no rol do Decreto-Lei nº 406/1968 possuem cada qual, uma Lei específica regulamentando e disciplinando a responsabilidade civil pelo exercício da profissão para o público, seja de forma autônoma, seja através de uma pessoa jurídica constituída para esse fim. Nesse cenário, conjugando esses regramentos profissionais, com a norma tributária que instituiu o benefício da alíquota fixa, não se pode condicionar o gozo da referida benesse fiscal ao modelo societário elegido pelos sócios para a consecução do objeto social da pessoa jurídica. **A rigor,**

Acórdão nº 18.959

a responsabilidade pessoal descrita no artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968 é aquela descrita nas leis de regência de cada profissão.

Por sinal, a responsabilização profissional dos médicos é sempre pessoal, conforme a lei de regência da profissão, in verbis:

Código de Ética Médica – Cap. III – RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL. É vedado ao médico: Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência. Parágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida. Art. 2º Delegar a outros profissionais atos ou atribuições exclusivos da profissão médica. Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente. Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.

[...] Em conclusão, a fruição do direito à tributação privilegiada do ISS depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, **que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa**, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

No caso concreto, se verifica que a sociedade profissional em análise faz jus ao tratamento privilegiado do ISS, pois não obstante ter adotado a espécie societária limitada, deduz-se dos autos que a pessoa jurídica possui no quadro societário médicos, devidamente habilitados que desenvolvem pessoalmente as atividades societárias, conforme se depreende às fls. 347/348 (e-STJ), in verbis:

Compulsando os autos, denota-se que os sócios da apelante pertencem exclusivamente a uma única categoria profissional - médicos (cláusula quarta), donde se infere que a prestação dos serviços é realizada de forma pessoal e direta pelos sócios, inclusive com direito a uma retirada mensal a título de pro-labore. (cláusula décima-quarta).

Além do mais, os seus sócios "responderão solidária e mas não subsidiariamente, pelas obrigações sociais depois de esgotados os recursos da sociedade" (cláusula oitava), o que importa dizer que a responsabilidade dos sócios é pessoal e ilimitada.

Portanto, dúvidas não subsistem de que de que a apelante sociedade uniprofissional, razão pela qual faz jus ao tratamento tributário favorecido previsto no artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei n.º 406/1968.

Acórdão nº 18.959

VOTO DO MINISTRO GURGEL DE FARIA

[...] Do que se observa, as condições essenciais à fruição do tratamento tributário diferenciado às sociedades de profissões regulamentadas dizem respeito à pessoalidade do serviço e à responsabilidade pessoal do profissional que o presta.

[...] Já para saber se a constituição da sociedade simples sob a forma de responsabilidade limitada influencia no direito ao citado benefício fiscal, faz-se necessário analisar os institutos de direito privado aplicáveis à espécie, de acordo com o que preconiza o art. 110 do CTN.

Nessa esteira, sob a ótica do direito empresarial, o Código Civil, em seu art. 966, classifica as atividades econômicas em empresariais (caput) e não empresariais (parágrafo único). É considerada empresarial a atividade organizada que se utiliza de capital e/ou trabalho para produção e circulação de bens e serviços, não se incluindo nesse conceito o exercício de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Mais adiante, o Código Civil estipula que serão consideradas empresárias as sociedades que exerçam atividade própria de empresário e, simples, as demais (art. 982), permitindo que ambas possam assumir quaisquer dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 (art. 983), dentre os quais se encontra o referente à sociedade limitada (art. 1.052-1.087).

Pelo teor dessas disposições normativas, constata-se que a sociedade prestadora de serviço de profissão regulamentada exerce atividade econômica de natureza não empresarial, enquadrando-se, pois, no conceito de sociedade simples, para a qual também é permitida a constituição sob a forma de sociedade limitada.

De igual modo, percebe-se que o fato de ela se constituir em sociedade simples limitada não interfere na pessoalidade do serviço prestado a ensejar alteração da natureza de sua atividade econômica para empresarial.

No que se refere à responsabilidade civil, cumpre salientar que a limitação da responsabilidade social preconizada no art. 1.052 do Código Civil, restrita à participação do sócio no capital social, diz respeito às obrigações da pessoa jurídica com terceiros (fornecedores, v.g.) e, por isso, não infirma a responsabilidade pessoal que é atribuída ao profissional pela legislação de regência (arts. 186, 187 e 927 do Código Civil) em relação aos prejuízos que, no exercício de seu mister, causar aos clientes/consumidores, merecendo destaque o art. 14, § 4º, do Código de Defesa do Consumidor, segundo o qual: "a responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante verificação de culpa."

No caso específico dos profissionais médicos, hipótese dos autos, **preconiza o Código de Ética Médica, Resolução CFM n.**

Acórdão nº 18.959

1.897/2009, que "a responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida" (art. 1º, parágrafo único).

Com efeito, há a necessidade de diferenciar a responsabilidade do profissional como sócio da pessoa jurídica daquela que lhe é pessoalmente atribuída em razão do exercício da profissão.

Não há lógica, pois, vincular o gozo de benefício destinado ao exercício típico de atividade de profissional liberal, **cujos atributos da personalidade e da responsabilidade pessoal lhe são inerentes**, com a modalidade de responsabilidade social escolhida pela pessoa jurídica.

Ponderados todos esses elementos, tenho que a fruição do direito à tributação privilegiada do ISS depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987) **e se ela se restringe à prestação pessoal de serviços profissionais aos seus clientes, sem configurar mais um elemento de empresa com objeto social mais abrangente**, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

[...] No caso dos autos, o acórdão recorrido assentou que sociedade contribuinte é formada **por médicos, cujos serviços são prestados direta e pessoalmente pelos sócios**.

Não por outra razão a posição mais recente e firme do Eg. STJ foi externada no recente julgado do PUIL nº 3.608/MG, julgado em março/2024, **com trânsito em julgado em maio/2024**, cujo conteúdo e teor decisório me parecem essenciais para a definição dos requisitos fundamentais para a aplicação do regime de tributação das sociedades uniprofissionais às Sociedades de Profissionais Médicos, especificamente, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL. JUIZADOS ESPECIAIS DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS RECURSAIS DE DIFERENTES ESTADOS. ART. 18, § 3º, DA LEI N. 12.153/2009. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. SOCIEDADE SIMPLES, AINDA QUE CONSTITUÍDA SOB A FORMA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NATUREZA EMPRESARIAL. DIREITO AO REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. SERVIÇOS PRESTADO EM CARÁTER E RESPONSABILIDADE PESSOAL, AINDA QUE COM O CONCURSO DE AUXILIARES OU COLABORADORES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS QUE NÃO DESCARACTERIZA A NATUREZA SIMPLES DA SOCIEDADE. PEDIDO CONHECIDO E PROVIDO.

Nos termos do art. 18 da Lei nº 12.153/2009, caberá pedido de uniformização de interpretação de lei federal fundado em divergência de Turmas de diferentes Estados sobre questões de direito material, cabendo a esta Corte o julgamento do pedido nesses casos, nos

Acórdão nº 18.959

termos do § 3º do referido dispositivo legal.

1. A requerente demonstrou, em cotejo analítico, que a orientação adotada no julgado impugnado da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG diverge daquela adotada nos julgados paradigmas da 5ª Turma do Colégio Recursal Central de Fazenda Pública do Estado de São Paulo e da 1ª Turma Recursal Mista do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul quanto à possibilidade de tributação diferenciada de ISS em caso de sociedades de médicos, constituídas como de responsabilidade limitada.

2. **Esta Corte já se manifestou no sentido de que a sociedade médica uniprofissional, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968**, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integra. (EAREsp 31084 / MS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 08/04/2021)

3. **Ao contrário do que ocorre nas sociedades de natureza empresarial, cuja organização da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil) é capaz de tornar despicienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço - visto que os fatores organizacionais da empresa se sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios -, nas sociedades simples (arts. 983, caput, e 997 e seguintes) o labor dos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade, sem o qual não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência.**

4. **Assim é na prestação de serviço médico, cujo caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade e com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é o justificador para o beneplácito fiscal previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.**

5. **A distribuição dos lucros é mero desdobramento do conceito de sociedade, seja a de natureza empresarial ou de natureza simples, visto que ambas auferem lucro, tanto é assim que a norma geral sobre distribuição de lucros consta de capítulo do Código Civil relativo à sociedade simples (arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil). Por outro lado, a diferença central entre a sociedade empresarial e a sociedade simples não está na distribuição de lucros, mas sim no modelo da atividade econômica: na primeira a atividade é realizada por meio da empresa como um todo e na segunda a atividade econômica acontece por meio dos sócios, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (parágrafo único do art. 966 do Código Civil).**

Acórdão nº 18.959

6. No caso concreto, verifica-se que a sociedade profissional faz jus ao tratamento privilegiado do ISS no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto- Lei n. 406/1968, pois, não obstante ter adotado a espécie societária limitada, dessume-se do acórdão da 2º Turma Recursal de Varginha/MG, sobretudo do voto vencido, que "a sociedade é constituída por dois sócios, todos médicos, tendo como objeto social serviços de clínica médica e outros exames, conforme cláusula quarta do instrumento jungido à f. 102, não se descurando que o tipo de serviço prestado, pelo grau de especialização e a habilitação exigida, implica na responsabilidade pessoal dos profissionais" (fls. fls. 634-635 e-STJ).

7. Pedido de uniformização de interpretação de lei federal conhecido e provido, nos termos da fundamentação.

(PUIL n. 3.608/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/2/2024, DJe de 11/3/2024.)

VOTO DO MINISTRO MAURO CAMPBELL:

[...] Ao contrário do que ocorre nas sociedades de natureza empresarial, cuja organização da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. (art. 966 do Código Civil) é capaz de tornar despicienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço - visto que os fatores organizacionais da empresa sobrepõem-se ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios -, nas sociedades simples (arts. 983, caput, e 997 e seguintes) o labor dos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade, sem o qual não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência. Assim é na prestação de serviço médico, cujo caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade e com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é o justificador para o beneplácito fiscal previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/1968. Cumpre mencionar que as profissões descritas no rol do Decreto-Lei n. 406/1968 possuem cada qual uma Lei específica regulamentando e disciplinando a responsabilidade civil pelo exercício da profissão para o público, seja de forma autônoma, seja através de uma pessoa jurídica constituída para esse fim.

Por sinal, a responsabilização profissional dos médicos é sempre pessoal, conforme normas de regência da profissão, in verbis: Código de Ética Médica – Cap. III – RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL. É vedado ao médico: Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência. Parágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida. Art. 2º Delegar a outros profissionais atos ou atribuições exclusivos da profissão médica. Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre

Acórdão nº 18.959

procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente. Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.

[...] Com todo respeito ao ilustre Subprocurador-Geral, penso que a questão da distribuição dos lucros não configura fundamento autônomo do acórdão impugnado.

É que a distribuição dos lucros é mero desdobramento do conceito de sociedade, seja a de natureza empresarial ou de natureza simples, visto que ambas auferem lucro, tanto é assim que a norma geral sobre distribuição de lucros consta de capítulo do Código Civil relativo à sociedade simples (arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil). Por outro lado, a diferença central entre a sociedade empresarial e a sociedade simples não está na distribuição de lucros, mas sim no modelo da atividade econômica: **na primeira a atividade é realizada por meio da empresa como um todo e na segunda a atividade econômica acontece por meio dos sócios, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (parágrafo único do art. 966 do Código Civil).** [...]

As reflexões trazidas pelos votos acima expostos permitem, em meu entendimento, assumir 3 (três) premissas centrais sobre o tema, quais sejam:

- Em se tratando de Sociedade que exerça alguma das atividades previstas científicas ou intelectuais insertas no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968 e que seja composta por sócios que **exerçam, pessoalmente,** determinada profissão intelectual, científica ou artística, se está diante de Sociedade de Profissionais, passível, ao menos em potencial, de usufruir do regime beneficiado de tributação do ISS, por definição;
- Desde que essa Sociedade de Profissionais comprove que presta serviços, **pessoalmente** e diretamente **pelos seus sócios,** profissionais liberais técnicos habilitados, com **responsabilização pessoal**⁷ pela consecução de cada serviço, se está diante de Sociedade de Profissionais, passível, ao menos em potencial, de usufruir do regime beneficiado de tributação do ISS, por definição; e
- A prestação de serviços pelos sócios da Sociedade de Profissionais deve se dar **sem preponderância do caráter empresarial sobre a personalidade na prestação dos serviços,** ou seja, **sem a organização societária própria** de necessários 4 (quatro) fatores de produção, **concomitantemente,** quais sejam (i) a organização contratação **direta** de mão de obra própria ou terceira para a prestação dos serviços, (ii) a organização e expansão do capital **próprio;** (iii) a organização, utilização e contratação de insumos para a prestação dos serviços e (iv) a organização, utilização e desenvolvimento de tecnologia **própria** na produção de suas

⁷ Como se evidencia da própria atividade médica – Código de Ética Médica – artigos 1º a 7º

Acórdão nº 18.959

atividades.

À vista de todas as considerações até aqui apresentadas entendo que o Recorrente trouxe aos autos elementos suficientes que são capazes de comprovar a **pessoalidade na prestação do serviço dos sócios** de forma que reputo adequada a sua caracterização como Sociedade de Profissionais (uniprofissional), atraindo a regra de tributação do ISS inserta no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968, razão pela qual voto por DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, cancelando, *in totum*, o Auto de Infração.

É como voto.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **RAFAEL GASPAR RODRIGUES**

A Instrução Normativa SMF nº 23 de 08 de agosto de 2014 é clara ao estatuir, em seu art. 1º, IV:

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 empresárias as sociedades de profissionais: [...]

IV – que façam a distribuição de lucros ou resultados de forma desvinculada do trabalho pessoal dos sócios; [...]

A IN SMF nº 23/2014 foi editada após reiteradas solicitações das entidades de classe representantes dos profissionais liberais, que buscavam segurança jurídica ao ter por definitivamente esclarecidos os critérios adotados pela Fiscalização Tributária para caracterização de uma sociedade como empresária – e, conseqüentemente, não fazendo jus ao regime de tributação privilegiado previsto no art. 5º da Lei nº 3.720/2004. Há que se ressaltar, ainda, que os supracitados critérios adotados pelo Fisco municipal eram tão-somente os historicamente utilizados pelo Superior Tribunal de Justiça, tal qual por esse Egrégio Conselho de Contribuintes.

No mais, fundamental lembrar que este Egrégio Conselho de Contribuintes é órgão de julgamento administrativo. Adstrito está, então, à legalidade, não podendo se escorar no livre convencimento motivado para justificar eventuais escusas na aplicação de atos normativos. Mais que isso: o CCM é órgão da estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda e Planejamento – órgão cuja titular detém competência para rever as decisões colegiadas, na forma do art. 243-A da Lei

Acórdão nº 18.959

691/1984⁸. Parece incoerente, então, na visão deste julgador, que o colegiado possa deixar de aplicar ato normativo editado por seu superior hierárquico – que continua a deter o poder de rever suas decisões.

Feitas as breves considerações jurídicas acima expostas, passa-se à análise fática. O parágrafo único do artigo sexto do contrato social da Recorrente (fls. 6-8) expressamente afirma que os lucros e prejuízos serão distribuídos/ suportados entre os sócios na proporção de suas quotas de capital. É afronta direta e literal ao previsto no art. 1º, IV, da IN SMF nº 23/2014.

E pode-se ir além: não se trata de mero erro formal na redação do contrato social (como parece ser, de fato, no caso da cláusula oitava). Como se nota do Recurso Voluntário interposto (fls. 112-127), a distribuição dos lucros na proporção do capital social é reafirmada pelos sócios, que apenas defendem que isso não descaracteriza a personalidade (vide especificamente a fl. 123). Tal consideração é, contudo, matéria já de direito – superada, na visão deste conselheiro, pela previsão normativa.

Dado o antes exposto, *data maxima venia*, parece incompatível com o princípio da legalidade estrita, regente da Administração Pública⁹, dar provimento ao Recurso Voluntário nº 18.405. Ora, reconhecer à Recorrente o direito à fruição do regime privilegiado destinado às sociedades profissionais implica fazer letra morta da Instrução Normativa SMF nº 23, de 08 de agosto de 2014.

Por esses motivos, outra opção não restou, senão a de divergir do douto Conselheiro Relator, NEGANDO-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para manter, na íntegra, a decisão recorrida.

⁸ Art. 243-A. Dos Acórdãos finais não unânimes do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro que contrariarem disposição de lei caberá recurso especial ao Secretário Municipal de Fazenda e Planejamento no prazo de trinta dias, sendo oferecido o mesmo prazo para contrarrazões. Parágrafo único. Não se admitirá o recurso referido neste artigo:

I – para exame ou reexame de matéria de fato;

II – quando o valor do crédito tributário em litígio, já com os acréscimos decorrentes da lei municipal, for inferior ou igual a R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais);

III – quando o Acórdão se fundamentar em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no rito da repercussão geral, ou do Superior Tribunal de Justiça no rito de recursos repetitivos;

IV – quando, na apreciação de questão preliminar, o Acórdão tenha anulado a decisão de primeira instância por vício na própria decisão;

V – contra decisões relativas a pedidos de diligência ou perícia e a propostas de conversão do julgamento em diligência, qualquer que tenha sido o resultado da respectiva votação.

⁹ CRFB/88, art. 37, *caput*.

Acórdão nº 18.959

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **NEOCOR SERVIÇOS MÉDICOS** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

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

Vencido o Conselheiro **RAFAEL GASPAR RODRIGUES**, que negava provimento ao recurso, nos termos do seu voto.

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

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS
CONSELHEIRO RELATOR

RAFAEL GASPAR RODRIGUES
CONSELHEIRO