

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão nº 19.076**

Sessão do dia 29 de abril de 2025.

**Publicado no D.O. Rio de 28/05/2025**

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 16.557**

Recorrente: **MILHAS – SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO**

Representante da Fazenda: **RACHEL GUEDES CAVALCANTE**

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – REGIME  
DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO –  
SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL**

*Não comprovada a personalidade dos sócios na prestação de serviços, deve ser afastada a disciplina da tributação pelo ISS, nos termos do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, e da legislação de regência erigida na Lei Municipal nº 3.720/2004. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

**RELATÓRIO**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 156/158, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MILHAS SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. em face da decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 130, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração nº 102.679.

O item único do Auto de Infração aponta insuficiência no pagamento do ISS incidente em operações realizadas no período de julho de 2008 a março de 2012, concernentes a serviços de assistência médica previstos no item 04.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, por erro na determinação da base de cálculo, em razão de ter pago erroneamente o imposto como sociedade de profissionais constituída para o exercício de medicina. O débito de ISS perfaz, em valor histórico, R\$ 53.195,47, calculado à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão nº 19.076**

alíquota de 5%. Foi aplicada multa de 60% do valor do tributo, prevista no art. 51, inciso I, item 2, alínea “d”, da Lei nº 691/1984. Consignou-se na peça fiscal que as cláusulas quarta, parágrafo único, quinta, oitava e décima, da segunda alteração do Contrato Social vigente de 31/01/2005 a 29/03/2012 (responsabilidade dos sócios perante terceiros limitada às quotas do capital social, gerência da sociedade exclusiva do sócio majoritário/herdeiro, que poderá participar da sociedade mesmo sem ser médico, e lucros distribuídos proporcionalmente às quotas do capital social) demonstram que a sociedade sempre esteve organizada sob forma empresarial.

A impugnação ao Auto de Infração, autuada às fls. 34-47, foi assim sumariada no parecer que embasou a decisão recorrida:

1. A despeito de, no período alcançado pelo auto de infração, a impugnante ter se mantido regularmente sob a natureza de sociedade de profissionais e de ter prestado exclusivamente serviços médicos, a fiscalização pretendeu sustentar que a mera redação do contrato social da impugnante descaracterizaria o tratamento tributário aplicável;
2. Não há qualquer correspondência entre as acusações da fiscalização e a realidade dos fatos, no tocante à natureza da sociedade e das atividades exercidas, o que evidencia a absoluta inconsistência da autuação;
3. A impugnante é exatamente uma sociedade de profissionais que exerce exclusivamente a prestação de serviços médicos, em caráter pessoal, por meio dos seus sócios. Não há, pois, qualquer elemento capaz de afastar o enquadramento como sociedade de profissionais;
4. Os profissionais médicos sócios da impugnante são remunerados pelas atividades exercidas. Porém, este elemento não é capaz de caracterizar natureza empresarial;
5. Revela-se equivocada a pretensão da fiscalização municipal de descaracterizar a natureza da sociedade, sem que ela tenha exercido qualquer atividade alheia ao estrito exercício da profissão médica;
6. O auto de infração sequer faz qualquer referência às notas fiscais emitidas pela impugnante, à sua escrituração fiscal ou às atividades desempenhadas, o que evidencia a fragilidade da pretensão fiscal;
7. A fiscalização se ateu a alegar que, no contrato social da impugnante, haveria cláusulas não condizentes com a natureza de sociedade de profissionais;
8. A legislação citada no auto de infração e mesmo o restante da legislação aplicável não contêm qualquer previsão normativa capaz de ensejar a caracterização da sociedade com base no seu contrato social;
9. O contrato social visa a cobrir quaisquer situações hipotéticas da vida societária, mas não necessariamente reflete exatamente a realidade da atividade da sociedade;

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 19.076**

10. Os controles contábeis e fiscais é que evidenciam a atuação da sociedade;
11. Nenhum dos elementos apontados pela fiscalização se revela capaz de descaracterizar a sociedade de profissionais;
12. A limitação da responsabilidade dos sócios às quotas do capital social decorre da sua natureza de sociedade limitada e a legislação não prevê qualquer vedação relacionada ao tipo societário a ser adotado pelas sociedades de profissionais;
13. A previsão contratual de que a gerência da sociedade seria exclusiva do sócio majoritário apenas define o sócio responsável pela gestão das atividades administrativas da sociedade, não havendo qualquer prevalência ou hierarquia em relação às atividades médicas realizadas;
14. Dentre as previsões supostamente capazes de descaracterizar a natureza de sociedade de profissionais, a fiscalização suscita uma falácia, qual seja a suposta previsão, no contrato social, de que herdeiro poderia participar da sociedade mesmo sem ser médico;
15. Apenas uma leitura parcial e isolada, como a forçosamente realizada pelo Fisco, poderia ensejar a alegação de que a previsão, no contrato social, de distribuição de lucros proporcional às quotas do capital social seria suficiente para a descaracterização da sociedade de profissionais;
16. A própria repartição do capital social reflete adequadamente a forma como os sócios repartem a execução das atividades médicas prestadas (sic);
17. Segundo o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, a modalidade de distribuição de lucros não é critério apto à determinação do caráter das sociedades de profissionais;
18. A comprovação das atividades exercidas pela impugnante, através dos documentos fiscais, torna inequívoco o enquadramento como sociedade de profissionais.

O Fiscal de Rendas autor do lançamento opinou pela sua manutenção e informou, às fls. 66-113, em resumo: que a responsabilidade limitada é uma responsabilidade perante terceiros e não uma mera formalidade; que a gerência da sociedade convergindo exclusivamente para o sócio majoritário traduz uma índole empresarial à sociedade; que em nenhum momento o contrato social elege um profissional médico com exclusividade para receber as quotas em caso de falecimento ou incapacidade de sócio; que, quanto à distribuição de lucros como critério apto à determinação do caráter das sociedades de profissionais, há vasta jurisprudência reproduzida na informação fundamentada; que o patrono tenta encaixar a sociedade empresária autuada como simples consultório médico, com dois médicos que se reuniram para dividir o custo operacional comum (luz, aluguel, condomínio, IPTU, secretária etc.), recebendo cada um pelo trabalho realizado; que, pela análise da segunda e terceira alterações do contrato social (fls. 07-12 e 13-18), constata-se que se trata de uma clínica médica, com forma e propósito de empresa, economicamente

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES****Acórdão nº 19.076**

organizada, com finalidade de lucro, tanto que, a partir de abril de 2012, começou a recolher o ISS à alíquota de 5%, corroborando o equívoco em tentar se enquadrar como sociedade de profissionais; que o contrato social é ato que qualifica a sociedade e, mediante o respectivo registro no RCPJ, revela a sua natureza perante todos; que, embora a impugnante se autodenomine “sociedade simples”, exerce atividade empresarial sob a forma de sociedade limitada e possui toda uma estrutura para oferecer serviços médicos aos seus pacientes, diferentemente de um simples consultório; que os resultados da sociedade empresária impugnante são distribuídos em razão da participação societária de cada sócio e não do valor individual dos serviços, o qual não é aferível; e que há vasta jurisprudência no sentido de que as sociedades uniprofissionais devem ministrar serviços especializados, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial.

A decisão de primeira instância teve por base o parecer de fls. 115-129, no qual se destacou, em resumo: que, ao identificar como inerentes às sociedades empresariais os elementos apontados no auto de infração como descaracterizadores da uniprofissionalidade, a vasta jurisprudência citada pelo autuante refuta todos os argumentos da impugnação; que a lei não define o que constituiria a “natureza empresarial” da sociedade, todavia, tal conceito, assim como o de sociedade profissional, encontra-se fartamente descrito na doutrina e na jurisprudência; que o benefício dispensado às sociedades uniprofissionais somente se justifica quando os profissionais autônomos se reúnem em sociedade para dividir custos operacionais comuns, auferindo cada sócio o resultado decorrente do seu trabalho; que não seria coerente distribuir o resultado advindo da capacidade de trabalho dos sócios que prestaram serviços especializados, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial, de forma proporcional à participação societária; que, caso o resultado seja rateado pela participação de cada sócio no capital, os sócios majoritários poderão apropriar-se, inclusive, de parte do resultado gerado pelo trabalho dos sócios minoritários, logo, a remuneração equivalente à participação dos sócios no capital só se justifica nas sociedades com caráter empresarial; que as sociedades profissionais previstas na Lei nº 3.720/2004 deverão distribuir os lucros em função do trabalho pessoal dos sócios, pois, se o lucro for distribuído aos sócios consoante a participação societária, infere-se não trabalharem os profissionais de forma independente, corroborando o caráter empresarial da sociedade; que, numa sociedade capitalista, até os profissionais liberais visam ao lucro e os sócios das sociedades uniprofissionais poderão conseguir lucros muito elevados, em relação ao capital investido; que, como bem assinalou o autuante, o contrato social é ato que qualifica a sociedade e, mediante o respectivo registro no RCPJ, revela a sua natureza perante todos; que, embora a impugnante se autodenomine “sociedade simples”, exerceu atividade empresarial sob a forma de sociedade limitada, apresentando estrutura para oferecer serviços médicos aos seus pacientes, diferentemente de um simples consultório, e, como sociedade empresária, distribuiu os resultados, em razão da participação societária de cada sócio, posto não ser aferível o valor individual dos serviços prestados; que é de se indagar qual seria o valor individual dos serviços prestados relativos às Notas Cariocas emitidas contra a Caixa de Assistência à Saúde – CABERJ, sob a discriminação de “serviços médicos prestados”; que, no presente caso, o sócio majoritário, detentor de 99% do capital social, faria jus a 99% dos resultados distribuídos e, diante disso, torna-se, no mínimo, incoerente a assertiva da impugnante de que “é evidente que a própria repartição do capital social reflete

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão nº 19.076**

adequadamente a forma como os sócios repartem a execução das atividades médicas prestadas”; e que faz sentido a impugnante ter iniciado, a partir de abril de 2012, o recolhimento do ISS à alíquota de 5%, a despeito de, anteriormente, ter equivocadamente pago o imposto como sociedade de profissionais.

Contra a decisão foi interposto o Recurso Voluntário de fls. 135-148, no qual são reeditados os argumentos constantes da impugnação anteriormente apresentada, a partir da afirmação de que a repetição seria necessária por ter a decisão recorrida se limitado “a reiterar os pontos já levantados pela fiscalização, tomando por base apenas o contrato social, e sem enfrentar os aspectos de fato e as alegações trazidas pela ora Recorrente em sua Impugnação”. Há, no Recurso Voluntário, apenas um pequeno acréscimo em relação à impugnação, no qual se afirma: que cada um dos sócios é devidamente remunerado pelos serviços médicos prestados, em caráter pessoal, e de forma individual; que os recursos que ingressam na sociedade são utilizados para o pagamento das despesas e, em seguida, são devidamente transferidos aos sócios, por meio de retiradas mensais; que a distribuição de lucro somente ocorre se o valor das despesas incorridas, ao final do exercício, for inferior àquele previsto/estimado, de modo que algum valor resulte mesmo após as retiradas mensais realizadas pelos sócios, na devida proporção dos serviços prestados, e não da participação societária; e que, portanto, resta afastada a alegação de que a remuneração dos sócios se daria através da distribuição de lucros, com base na respectiva participação societária.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

**VOTO**

Não merece reproche o Auto de Infração nº 102.679, ao identificar no período de julho de 2008 a março de 2012 insuficiência de pagamento de ISS por sociedade de prestação de serviços médicos, por erro na determinação na base de cálculo, uma vez que se considerou sociedade uniprofissional, quando “sempre esteve organizada sob a forma empresarial”, conforme consta das “Descrições Circunstanciadas” da peça fiscal vergastada.

A prova carreada aos autos pela então Impugnante, ora Recorrente, não foi capaz de elidir a constatação pelo Auto de Infração nº 102.679 da sua organização como sociedade empresarial. O descumprimento desse ônus probatório ficou vincado na douda Promoção da Representante da Fazenda ao analisar o anexo de notas fiscais coligidas pela própria Recorrente e inservíveis para o mister pleiteado, muito ao revés, fazendo prova em sentido contrário, como é o caso da Nota Fiscal de Serviços

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Acórdão nº 19.076**

Eletrônica nº 12 (doc. 62 do Anexo I), na qual se constata a prestação de serviços médicos prestados por não integrantes da Recorrente e, ainda, por uma instrumentadora.

Não por outra razão, a peça de apelo a este egrégio Conselho de Contribuintes dialoga muito pouco – ou quase nada – do ponto de vista da racionalidade probatória necessária com o Anexo I onde se encontram os documentos fiscais adunados pela Recorrente, supostamente em prol de seu pleito de ver reconhecida a sua condição de sociedade uniprofissional, tendo como consequência o cancelamento do Auto de Infração nº 102.679.

Uma vez compreendida a controvérsia tributária dos autos, caberia a Recorrente realizar a argumentação jurídica suficiente, mobilizando razões estribadas na prova por si carregada, visando a elidir a presunção de legalidade, legitimidade, e, sobretudo, veracidade, que despontam do Auto de Infração, enquanto procedimento administrativo regido pelo art. 142, *caput*, do CTN.

Não foi o que se viu, notadamente quanto à pessoalidade do trabalho dos sócios da Recorrente, dístico das sociedades uniprofissionais, a justificar a disciplina especial do art. 9º, §3º, do Decreto-lei nº 406/1968, e da legislação de regência erigida na Lei Municipal nº 3.720/2004.

Sobre esse aspecto, firme a pena do saudoso e genial RICARDO LOBO TORRES, verbis:

[...] O que justifica o regime único de tributação dos prestadores de serviços, no que concerne à alíquota e à base de cálculo, é que entreguem a prestação sob a forma de trabalho pessoal, ou seja, assumindo responsabilidade pessoal, ainda que reunidos em sociedade. **O trabalho é pessoal quando depende dos conhecimentos e notoriedade de cada profissional que o executa**, mas não se vincula a sucesso ou insucesso de seus resultados. [...].

(In: TORRES, Ricardo Lobo. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Organização: Silvia Faber Torres. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 211). (Grifos atuais).

Ante todo o exposto, e com fincas na douta Promoção da Representação da Fazenda, voto pelo DESPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.076

## A C Ó R D ã O

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

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

Ausentes da votação os Conselheiros RENATO DE SOUZA BRAVO, ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA e GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, os três primeiros substituídos, respectivamente, pelos Suplentes MARCIO BRENO OLIVEIRA CORREA, EDUARDO GAZALE FÉO e ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 22 de maio de 2025.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO**  
CONSELHEIRO RELATOR