

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.152

Sessão do dia 10 de julho de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 08/08/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.974

Recorrente: **CLÍNICA MÉDICA BALBI E FIGUEIRA**

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

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

Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Não comprovada a ausência dos requisitos indispensáveis à validade do Auto de Infração, há que se rejeitar a alegação de preterição do direito de defesa. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE
NULIDADE DECISÃO RECORRIDA**

Não pode ser considerada nula a decisão recorrida quando não se comprovou qualquer prejuízo à defesa, que foi exercida em sua plenitude pelo Contribuinte. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – INCIDÊNCIA SOBRE PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS MÉDICOS – RECONHECIMENTO
DA UNIPROFISSIONALIDADE**

O regime de recolhimento diferenciado de ISS vigora quando respeitados os termos previstos nos arts. 5º e 6º da Lei nº 3.720/2004. Recurso Voluntário provido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 202/211, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se da análise do Recurso Voluntário interposto por CLÍNICA MÉDICA BALBI E FIGUEIRA (fls. 134/167) em face da decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (fls. 116/122), que rejeitou a alegação de nulidade suscitada, julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração nº 302.441.

O litígio tributário foi instaurado pela apresentação tempestiva de impugnação ao Auto de Infração mencionado, lavrado em face das seguintes ocorrências:

1) Não efetuou parte do pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2019, concernentes a serviços de medicina, previstos no item 04.01 do artigo 8º da Lei 691/1984, alterada pela Lei 3.691/2003, cujo imposto foi apurado exclusivamente a partir de documentos contábeis diretamente apresentados à fiscalização pelo sujeito passivo. O débito de ISS perfaz, em valor histórico, R\$ 1.339.732,36, calculado à alíquota de 5% sobre cada base de cálculo mensal, conforme discriminado em quadro demonstrativo anexo ao Auto de Infração. Sobre o valor corrigido monetariamente, além da multa penal, incidirão acréscimos moratórios: até 31/12/2012, nos termos do artigo 181 da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 2.549/1997, e posteriormente àquela data, nos termos do art. 1º da Lei 5.546/2012, observado o art. 3º, da mesma Lei. A insuficiência no recolhimento do imposto ocorreu por ter a contribuinte pago com base no número de sócios e não com base no valor da prestação de serviços, sem que a empresa preenchesse os requisitos necessários de sociedade uniprofissional, previstos na Lei nº 3.720 de 05/03/2004, vigente até 31/05/2014 e, posteriormente, nos incisos II e VIII do art. 6º da mesma Lei, alterada pela Lei nº 5.739/2014, vigente a partir de 01/06/2014, observada a Instrução Normativa SMF nº 23, de 08/08/2014;

2) Deixou de incluir, nos pagamentos efetuados em atraso, parte dos acréscimos moratórios devidos, conforme discriminado em quadro demonstrativo anexo ao Auto de Infração. O débito autônomo resultante perfaz, em valor histórico, R\$ 5,54. Sobre o valor corrigido monetariamente, além da multa penal, incidirão acréscimos moratórios: até 31/12/2012, nos termos do artigo 181 da Lei nº 691/1984, 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; e

3) Não efetuou o pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período de junho e dezembro de 2018, concernentes a serviços de medicina, previstos no item 04.01 do artigo 8º da Lei 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003. O débito de ISS perfaz, em valor histórico, R\$ 112.686,02, calculado à alíquota de 5% sobre cada base de cálculo mensal, conforme discriminado em quadro demonstrativo anexo a este Auto de Infração. Sobre o valor corrigido monetariamente, além da multa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.152

penal, incidirão acréscimos moratórios: até 31/12/2012, nos termos do artigo 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.

A impugnação foi manejada pela contribuinte às fls. 62/79. Por meio de sua peça contestatória, a impugnante requereu, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, o reconhecimento de improcedência dos itens 1 e 3 da peça fiscal, fundamentando suas pretensões, em síntese, nos seguintes argumentos:

1) A impugnante é sociedade pura simples, constituída por apenas dois sócios, ambos médicos, casados em regime de comunhão parcial de bens, que tem como objeto social o exercício da medicina (atividade médica ambulatorial), cujos serviços são prestados em nome da impugnante, embora assumindo responsabilidade pessoal.

2) A impugnante recolhe o ISS na forma prevista no art. 5º, I, da Lei nº 3.720/2004, estando plenamente enquadrada nos requisitos da lei, necessários e suficientes para caracterizá-la como sociedade uniprofissional.

3) O Auto de Infração é nulo por falta de provas, uma vez que não indica os fatos que levaram à conclusão de que a impugnante não atende às duas condições da legislação indicadas na peça fiscal para seu enquadramento como sociedade uniprofissional, quais sejam: os serviços se constituam como trabalho pessoal dos sócios e a ausência de caráter empresarial da sociedade. A autoridade fiscal não indica qual dos incisos do art. 1º da IN nº 23/2014 teria sido desrespeitado pela impugnante, de modo a justificar seu enquadramento como sociedade empresária.

4) Tendo sido lavrado em desrespeito ao princípio da legalidade tributária e ao disposto nos artigos 40, II, e 68, III, do Decreto nº 14.602/1996, o presente Auto de Infração é nulo, haja vista o cerceamento do direito de defesa da impugnante.

5) Os serviços médicos são prestados de forma personalíssima, na medida em que são prestados pelos sócios da impugnante e relacionados à cirurgia plástica e cardiologia. Desse modo, o paciente deve necessariamente ter uma relação pessoal de confiança plena com o médico por ele escolhido.

6) As Notas Fiscais anexadas mostram que há apenas dois profissionais habilitados para a prestação dos serviços, justamente os dois sócios médicos. A impugnante não conta com nenhum outro profissional médico além dos sócios, havendo apenas uma única colaboradora administrativa (secretária) que auxilia os sócios na organização de agenda para o atendimento dos pacientes e nas demais funções administrativas da impugnante.

7) O Contrato de Prestação de Serviços anexado à presente impugnação, a título de exemplo, demonstra o caráter pessoal dos serviços prestados, isto porque os sócios da impugnante são pessoalmente nominados no referido contrato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

8) Nos procedimentos cirúrgicos realizados pelos sócios da impugnante há a participação de outros profissionais de saúde, o que não retira o caráter pessoal da prestação dos serviços, pois estes exercem atividades necessárias e complementares, sendo terceiros pagos diretamente pelos pacientes em razão de suas atuações nas intervenções.

9) Apesar de a Fiscalização não ter indicado em qual(is) dos incisos do art. 1º da IN nº 23/2014 a impugnante teria incorrido, esta declara não se enquadrar em nenhuma das hipóteses ali elencadas.

10) As dependências da impugnante não caracterizam, em nenhuma hipótese, estabelecimento capaz de caracterizar atividades empresariais. Sua metragem é de aproximadamente 50 metros quadrados, denotando um mero consultório.

A impugnante cita jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Apelações 0378873-45.2014.8.19.0001, 0224923-84.2012.8.19.0001 e 0203422-98.2017.8.19.0001), bem como os Acórdãos nº 11.864, de 27/01/2011, nº 14.637, de 21/08/2014, e nº 16.468, de 16/08/2018, deste Egrégio Conselho, para corroborar seus argumentos.

O impugnante acostou ao processo cópia de Contrato de Prestação de Serviços Médicos Cirúrgicos firmado entre Fátima Nazareth Bento de Salles Gonçalves e o Dr. Rogério Cruz Figueira (fls. 85/90) e cópias de Notas Fiscais (fls. 91/98).

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, a autoridade fiscal pronunciou-se às fls. 107/114, opinando pela manutenção do lançamento, nos termos em que foi lavrado, da seguinte forma:

1) Pela análise da terceira alteração do contrato social (fls. 39/45), constatamos que se trata de uma clínica médica com forma e propósito de empresa consubstanciada numa unidade de trabalho específico para realizar cirurgias plásticas, sem centro cirúrgico próprio, e economicamente organizada com finalidade de lucro.

2) No caso de cirurgiões, há organização de fatores de produção, unindo-se capital ao trabalho de outros profissionais (anestesiistas, auxiliares de enfermagem, instrumentadores), tornando a empresa uma sociedade com característica comercial.

3) A sociedade formada por cirurgiões seria uma sociedade empresária porque, não obstante o labor científico dos médicos seja extremamente relevante, é esse labor um componente do objeto social, tanto que para realizar uma cirurgia é necessário um hospital, que possui hotelaria, farmácia, equipamentos de alta tecnologia, além de salas de cirurgia dotadas de todo um aparato de meios materiais. Nesse caso, o trabalho intelectual é um elemento de empresa (um componente).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

4) Ao utilizar centros cirúrgicos de hospitais, a impugnante explora a atividade intelectual como elemento de empresa e, portanto, segundo o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, deixa de ser uma sociedade simples, passando à condição de empresária.

A fim de corroborar seu entendimento, a autoridade fiscal colaciona aos autos jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Apelação Cível 0083146-92.2004.8.19.0001 e Apelação 0080492-35.2004.8.19.0001), do Superior Tribunal de Justiça (AgRG nos EDcl no Agravo de Instrumento nº 1.367.961 – PR – 2010/0213154-4), bem como doutrina sobre o tema.

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

Em sua promoção, de fls. 116/121, o ilustre parecerista da FP/SUBEX/REC-RIO/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:

O inciso III, do art. 68, do Decreto 14.602/96, é claro quando preceitua que o auto de infração deve conter a descrição circunstanciada dos fatos que justifiquem a exigência do tributo ou das multas. Contudo, o auto de infração deve ser preciso e conciso.

Assim, não existe exigência para que o auto de infração contenha a linha de entendimento do autuante, tampouco faz, a legislação, menção ao mínimo para que a descrição seja considerada suficiente pelo infrator. O lançamento é um ato administrativo que deve ser motivado, mas não se confunde com o ato decisório citado no art. 40 do Decreto 14.602/96.

Como verificamos acima, não estamos diante de qualquer caso elencado como passível de nulidade, nem de qualquer omissão de elemento essencial do auto de infração. O fato de o contribuinte não concordar com o enquadramento dado pelo fiscal não é causa para defender que o lançamento é nulo. Além de tudo, a impugnação apresentada rebateu o auto de infração de forma bastante abrangente e contundente, o que também demonstra não ter ocorrido qualquer prejuízo ou cerceamento ao direito de defesa.

Vale lembrar (já adentrando um pouco no mérito propriamente dito) 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, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES**Acórdão nº 19.152**

Os requisitos para enquadramento na uniprofissionalidade estão todos expressos na letra da lei. Logo, quando o contribuinte, por sua própria interpretação, se compõe indevidamente como sociedade uniprofissional (não tendo feito qualquer consulta sobre ser esta a forma correta de recolher o ISS), não cabe ao Fisco esmiuçar no ato de lançamento todas as razões dos requisitos já contidos na lei e não cumpridos pela impugnante para ser uniprofissional.

[...]

A atividade de cirurgia, seja ela cardiológica, neurológica ou estética é um procedimento complexo e exige cuidados específicos no pós-operatório, inclusive. Por isso, uma equipe multidisciplinar é de suma importância; equipe de enfermagem gabaritada em conjunto com médicos cirurgiões e demais profissionais são imprescindíveis à recuperação dos pacientes até ou mesmo após a alta hospitalar. A sociedade formada por cirurgiões seria uma sociedade empresária porque, não obstante o labor científico dos médicos seja extremamente relevante, é esse labor um componente do objeto social, tanto que para realizar uma cirurgia é necessário um hospital, que possui hotelaria, farmácia, equipamentos de alta tecnologia, além de salas de cirurgia dotadas de todo um aparato de meios materiais. Nesse caso, o trabalho intelectual é um elemento de empresa (um componente). Só estaríamos diante de uma sociedade não empresária no caso de um grupo de médicos que a crie para realizar consultas médicas em um consultório, com o fito de apenas dividir custos comuns, tais como secretária, luz, telefone, o que não é o caso de clínicas com médicos cirurgiões como a impugnante, pois é uma sociedade que se utiliza do trabalho alheio (anestesista, por exemplo) e de centros cirúrgicos de hospitais, explorando aquela atividade intelectual como elemento de empresa e, portanto, segundo o parágrafo único, do artigo 966, do Código Civil, deixando de ser uma sociedade simples, passando à condição de empresária.

Este modo de atuar da impugnante inviabiliza a caracterização da uniprofissionalidade, pois esta não decorre da conjugação do trabalho dos sócios em função da sociedade, mas sim pelo trabalho isolado de cada um deles através da sociedade, organizando fatores de produção, o que revela a sua condição de sociedade empresarial. O que se verifica pelos documentos juntados pela autoridade fiscal (vide fls. 91-102) é que estamos diante de uma clínica de cirurgia plástica de porte considerável, haja vista seu movimento econômico e a quantidade de empregados constantes da RAIS.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

Com o fim de corroborar seus argumentos, o ilustre parecerista cita estudo realizado pelo Prof. Carlos Eduardo de Mattos, Especialista em Direito Tributário pela Universidade Paulista/SP (UNIP), publicado na RET nº 108 - Mar-Abr/2016- SEÇÃO ESPECIAL-ESTUDOS DIRIGIDOS- pags.217/226, bem como doutrina e jurisprudência¹ sobre o tema.

Afirma também o douto parecerista que “o Judiciário também enxerga na simples previsão de distribuição de lucros ou dividendos e sua reversão para lucros ou prejuízos acumulados, bem como o pagamento de pró-labore, a vestimenta empresarial”.

Em 26/11/2021, com base no parecer retro, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários a decisão ora recorrida, que rejeitou a alegação de nulidade, julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração nº 302.441, impondo-se as multas ali descritas.

Inconformada com a decisão *a quo*, a então impugnante interpôs tempestivamente Recurso Voluntário a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 134/167), reiterando o expandido em sede de impugnação, agregando, em sua defesa, o seguinte:

1) Em nenhum trecho da peça acusatória está descrito que a recorrente seria empresária pelo fato de ser uma sociedade de médicos, dentre os quais um deles é cirurgião plástico, que realiza cirurgias em hospitais e que, por isso, a atividade e o trabalho intelectual seriam elementos de empresa, argumento que motivou a manutenção do lançamento. Apenas com a manifestação do autor do procedimento fiscal foi possível identificar as razões de fato que o levaram a concluir que não é aplicável o regime de sociedade uniprofissional à recorrente, caracterizando supressão de instância.

2) A própria decisão de primeira instância confirma a nulidade do Auto de Infração, por não ter esse indicado/demonstrado os fatos que levaram a fiscalização a concluir que a recorrente não atende às duas condições da legislação indicadas no Auto de Infração para seu enquadramento como sociedade uniprofissional.

3) O relatório do Parecer nº 187/2021 resume apenas os pedidos contidos na impugnação, sem fazer qualquer menção aos argumentos e fatos trazidos aos autos pela recorrente, mantendo-se a autuação com base em diversos fundamentos não contidos no Auto de Infração.

4) Os Acórdãos nº 11.363, de 28/01/2010, e 17.771, de 05/08/2021, reconhecem a nulidade da decisão recorrida em hipóteses semelhantes à dos presentes autos.

¹ Apelação Cível nº 70024427932 e Agravo Interno nº 24970175337.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

5) A impugnação cuidou de refutar item por item do art. 1º da Instrução Normativa nº 23/2014, mas de forma genérica, sem saber especificamente as razões do Auto de Infração, o que implica cerceamento de seu direito de defesa, haja vista a impossibilidade de fazer qualquer consideração de defesa pelo fato de ser clínica médica de cirurgias.

6) O ato que nasce nulo é ineficaz na origem, não podendo ser restabelecida sua validade e legitimidade por ato administrativo posterior. Assim, o fato da manifestação fiscal de fls. 107/114 ter apresentado as razões que supostamente levariam ao desenquadramento da impugnante como sociedade uniprofissional não tem o condão de tornar legítimo o Auto de Infração. Tal entendimento é corroborado pelo Acórdão nº 16.468, de 16/08/2018.

7) A simples leitura dos artigos 119 a 131 do Decreto nº 14.602/1996 revela que a consulta tributária não se presta ao reconhecimento do contribuinte como sociedade uniprofissional, destinando-se apenas a dirimir dúvidas de interpretação da legislação. Assim, o fato de a recorrente não possuir uma resposta à consulta tributária sobre enquadramento como sociedade uniprofissional não altera sua real condição, haja vista o atendimento de todos os requisitos legais para tanto.

8) A afirmação contida no parecer nº 187/2021 de que a recorrente possui vários funcionários é inverídica, conforme comprovam as RAIS anexas aos autos.

9) Por serem procedimentos extremamente invasivos e complexos, as cirurgias devem ser realizadas em locais próprios e adequados para tanto. Não por outra razão são realizadas em hospitais, dotados de centros cirúrgicos próprios para tal, o que não torna a recorrente uma sociedade empresária.

10) Os hospitais e centros cirúrgicos utilizados para as cirurgias não pertencem à recorrente. Quem contrata e paga o hospital é o paciente. Portanto, os hospitais não podem ser considerados estrutura de elemento de empresa da recorrente, pois a ela não pertencem. Os anestesistas e enfermeiros que auxiliam nas cirurgias não pertencem aos quadros da recorrente e são contratados e pagos diretamente pelos pacientes.

11) A jurisprudência colacionada pela manifestação fiscal e pelo parecer da CRJ é antiga e não se aplica ao presente caso, pois refere-se a hipóteses distintas daquela tratada nos presentes autos: clínicas de radiologia e clínicas constituídas como sociedade limitada, com distribuição de dividendos com base em quotas sociais.

Assim sendo, a recorrente pugna pela declaração de nulidade da decisão recorrida ou por sua reforma, tendo em vista a nulidade do Auto de Infração e a improcedência das ocorrências descritas nos itens 1 e 3.

Em 28/05/2024, manifestou-se novamente a contribuinte para informar sobre decisão proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei (PUIL) nº 3608/MG, pelo qual a Corte Superior reiterou sua posição no sentido de que (i) a sociedade médica uniprofissional, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado para recolhimento do ISSQN, e (ii) que na prestação de serviço

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

médico, o caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é justificador para o recolhimento diferenciado do ISSQN, que deve ser calculado de acordo com o número de profissionais que integra a sociedade. Afirmo a contribuinte que o entendimento da Corte Superior confirma sua alegação de que a existência de uma colaboradora administrativa (secretária) não afasta o caráter personalíssimo dos serviços prestados pelos seus sócios, que são médicos especializados na área de cirurgia plástica e cardiologia.

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO**PRELIMINAR DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Da mesma forma que a d. Representação da Fazenda, entendo que não há nulidade no Auto de Infração, pois a peça fiscal indicou fundamento legal suficiente (art. 6º, incisos II e VIII, da Lei nº 3.720/2004).

Voto, pois, pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade do Auto de Infração.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Verifico que não merece prosperar a tese de nulidade da decisão recorrida, pois não se verificou prejuízo à defesa da Contribuinte, a qual impugnou o Auto de Infração em relação à extensão da motivação, muito embora conste da peça fiscal a indicação de fundamento legal suficiente (art. 6º, incisos II e VIII da Lei nº 3.720/2004), sendo a complementação feita pela manifestação fiscal um detalhamento admissível, sem inovação.

Voto, pois, pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

No mérito, a controvérsia se limita a analisar se a Recorrente preenche os requisitos legais para recolher o ISS na forma fixa, típica das sociedades uniprofissionais, ou se deveria recolher o imposto sobre a receita total.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

De acordo com o art. 5º da Lei nº 3.720/2004, têm direito ao regime diferenciado as sociedades constituídas por profissionais habilitados para o exercício da medicina, que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal. O art. 6º, por sua vez, excepciona do regime aquelas sociedades que não demonstrem a pessoalidade ou que configurem atividade empresarial em sentido estrito.

A questão central, portanto, é verificar se a atividade da Recorrente conserva o caráter personalíssimo da medicina especializada exercida pelos sócios, ainda que assistidos por terceiros para atividades de apoio técnico ou administrativo.

No caso concreto, é incontroverso que:

- a sociedade é composta exclusivamente por dois médicos, casados entre si, que executam pessoalmente os atos médicos, especialmente de alta complexidade, como cirurgias plásticas e procedimentos cardiológicos; demonstrando a inequívoca pessoalidade exigida em relação aos serviços executados pelos sócios da Contribuinte;
- não há centro cirúrgico próprio: os procedimentos são realizados em hospitais de terceiros, mediante contratação direta pelo paciente, sem exploração de infraestrutura hospitalar pela sociedade;
- não há contratação de outros médicos subordinados à clínica — o suporte de anestesistas e profissionais de enfermagem é inerente a qualquer cirurgia de porte, não afastando o requisito da pessoalidade, já que o núcleo da relação é a atividade médica principal, que permanece vinculada aos sócios;
- a presença de auxiliar administrativo ou secretária não descaracteriza o regime diferenciado, pois se trata de suporte à organização de agenda, sem implicar atividade de natureza empresarial.

Ademais, não há disposição legal que impeça que uma sociedade limitada goze do regime uniprofissional, desde que atendidos os requisitos materiais. O Superior Tribunal de Justiça, em pedido de uniformização de interpretação de lei federal, juntado aos autos em fls. 183.198, reafirmou, além dos aspectos já abordados, que nem mesmo a natureza jurídica da sociedade (inclusive limitada) obsta o benefício, desde que a atividade intelectual do profissional seja o núcleo do serviço prestado, ainda que conte com colaboradores.

Outro ponto levantado — a distribuição de lucros — não se mostra determinante, pois a lei exige a prestação pessoal do serviço, não havendo regra que vede a liberdade societária de distribuir resultados desde que guardada a proporcionalidade com a atuação pessoal dos sócios, o que se presume no regime de responsabilidade solidária próprio das atividades médicas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

Assim, não se verifica, no caso, qualquer elemento concreto que configure atividade empresarial autônoma ou afastamento da personalidade, tampouco exploração de estrutura própria de hospitalidade ou de terceiros de forma a deslocar o núcleo do serviço para além da atuação dos sócios.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida e cancelar o Auto de Infração.

**DECLARAÇÃO DE VOTO – PRELIMINAR DE NULIDADE DO
AUTO DE INFRAÇÃO**
Conselheiro **IURI ENGEL FRANCESCUTTI**

A contribuinte alegou, em seu Recurso Voluntário, que o Auto de Infração seria nulo, pois não conteria a descrição circunstanciada dos fatos, o que resultaria no cerceamento de sua defesa. Da tribuna, a patrona da contribuinte ponderou que parte das explicações para seu desenquadramento como sociedade uniprofissional somente teriam vindo aos autos após a apresentação da impugnação (por exemplo, que prestaria serviços dentro de estabelecimento hospitalar).

Na visão do d. Relator, a maior prova de que não teria ocorrido cerceamento de defesa seria o acolhimento, no mérito, das razões recursais, ou seja, tanto a contribuinte teria conseguido se defender regularmente que suas alegações teriam sido acolhidas por este Conselho.

Penso que o tema merece algumas reflexões, o que faço nesta declaração de voto, embora tenha acompanhado, na íntegra, o voto do d. Relator, favorável, no mérito, à contribuinte.

O ISS é um tributo sujeito a lançamento por homologação. Isso significa que incumbe ao contribuinte interpretar a legislação e, a partir dessa interpretação, apurar e pagar o tributo que entende devido, sem qualquer atuação prévia da fiscalização.

A partir desse processo interpretativo, a contribuinte, no presente caso, concluiu que preencheria os requisitos para se enquadrar como uma sociedade uniprofissional, nos termos do art. 5º da Lei 3720/2004, apurando e recolhendo o ISS com base nesse regime (e a conclusão final desse Conselho, aliás, foi de que a contribuinte agiu corretamente).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

A partir do momento que a Fiscalização entende que a contribuinte teria agido incorretamente, pois não preencheria os requisitos legais para se enquadrar como sociedade uniprofissional, ou melhor, estaria abrangida por uma das hipóteses de desenquadramento, **deve, obrigatoriamente, explicitar suas razões**, para permitir que o contribuinte tenha a oportunidade de se defender, regulamente, de tais acusações. Isso é o que representa a exigência legal de descrição circunstanciada dos fatos, pouco importando, desse modo, que a contribuinte não tenha sido previamente enquadrada em tal regime em virtude de processo de consulta. Quem acusa deve justificar sua acusação.

O ponto nodal aqui é: qual extensão dessa explicitação é exigida para permitir que o contribuinte tenha, de fato, oportunidade de se defender adequadamente? Basta citar os dispositivos que tratam das hipóteses de desenquadramento ou é necessária uma explicação mais detalhada?

Meu entendimento pessoal é que, em princípio, não basta a mera indicação do dispositivo legal, especialmente quando se trata das hipóteses que comportam interpretação de conceitos com alto grau de indeterminação.

De fato, o art. 6º da Lei 3.720/2004 elenca uma série de hipóteses para o desenquadramento de uma sociedade como uniprofissional, algumas delas com conceitos objetivos e outras com conceitos com alto grau de indeterminação:

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.

Por exemplo, o inciso IV traz uma hipótese bastante objetiva: a sociedade possuir um sócio pessoa jurídica ou ser sócia de outra pessoa jurídica. Quando configurada esta hipótese, a mera indicação do inciso, associada ao contrato social, pode ser suficiente para demonstrar a razão adotada pelo fiscal para desenquadrar a sociedade como uniprofissional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.152**

Entretanto, no extremo oposto, os incisos II e VIII – exatamente aqueles adotados pela Fiscalização neste processo – trazem conceitos com elevado grau de indeterminação. A mera menção a tais dispositivos, neste caso, não é suficiente, assim entendendo, para permitir que a contribuinte se defenda regularmente, pois obriga a contribuinte a imaginar as variadas razões pelas quais o Fiscal pode ter entendido que ela estaria desenquadrada. Pior. Pode levar a contribuinte a tratar de pontos que sequer foram aventados pela Fiscalização, numa verdadeira armadilha processual.

Nestes casos, em que estão em jogo hipóteses de elevada indeterminação, cabe à Fiscalização conjugar a legislação (incluindo eventual indicação de item específico da Instrução Normativa SMF nº 23, de 08/08/2014) com os fatos concretos, indicando a exata e detalhada razão pela qual, por exemplo, teria concluído que a atividade da sociedade constituiria “elemento de empresa”. Por exemplo, porque prestaria serviços dentro de um estabelecimento hospitalar ou porque contaria com auxiliares administrativos (o que, ao final, não foram considerados por este Conselho motivos suficientes para o desenquadramento). Somente assim podemos falar de descrição circunstanciada dos fatos.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CLÍNICA MÉDICA BALBI E FIGUEIRA** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator.

O Conselheiro IURI ENGEL FRANCESCUTTI apresentou declaração de voto, subscrita pela Conselheira HEVELYN BRICHI RODRIGUES.

2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.152

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, 07 de agosto de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
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)

IURI ENGEL FRANCESCUTTI
CONSELHEIRO