

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

Sessão do dia 28 de maio de 2026.

Publicado no D.O. Rio de 13/08/2026

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 13.060

Recorrente: **AP SIS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.**

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

Relatora: Conselheira **HEVELYN BRICHI RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE
RETENÇÃO E RECOLHIMENTO – CEPOM**

Uma vez reconhecida a inconstitucionalidade da exigência do Imposto Sobre Serviços com fundamento nos artigos 14, inciso XXII e 14-A, do CTM, em razão do que decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.167.509/SP, sob o rito da repercussão geral (Tema 1.020), deve ser afastada a cobrança perpetrada pelo item III do Auto de Infração.

**ISS – NÃO CARACTERIZAÇÃO DE
SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – NATUREZA
EMPRESARIAL**

Uma vez atestado que os serviços prestados pela Recorrente não se caracterizam como trabalho pessoal dos sócios e sim como trabalho da própria sociedade, não é possível o seu enquadramento como sociedade uniprofissional, não fazendo jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º, §§1 e 3º do Decreto-Lei nº 406/1968; art. 29 da Lei nº 691/1984.

*Recurso Voluntário parcialmente provido.
Decisão unânime.*

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 138/171, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por APSIS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA. contra a decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/REC-RIO/CRJ) que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 123947, notificado ao contribuinte em 19/02/2009 e composto de quatro itens, todos relativos ao relativo ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e abaixo descritos:

No dia 14 de fevereiro de 2009, às 14:00 horas, quando me achava no exercício da fiscalização do Imposto Sobre Serviços, foi verificado que o contribuinte acima qualificado infringiu:

1. O art. 44, observado o art. 178, ambos da lei 691/84. **Penalidade:** Art. 51, Inciso 1, Item 2, alínea "C", da lei 691/84. **Multa:** 60% (cinquenta¹ por cento) do valor do tributo. **Código de Infração** (1112333). **Ocorrência:** recolheu com insuficiência o ISS incidente sobre a prestação de serviços consultoria técnica e avaliação de bens, previstos no artigo 8º da Lei 691/84, com redação dada pela Lei nº 1.194/87, posteriormente alterada pela Lei 3.691/2003, tributáveis à alíquota de 5%, nos meses de janeiro e fevereiro de 2005. A insuficiência no recolhimento decorreu da utilização equivocada da alíquota de 2% na apuração do ISS devido. O débito apurado é de R\$ 3.670.35 (três mil, seiscentos e setenta Reais e trinta e cinco centavos), resultantes de uma base de cálculo de R\$ 122.345,00 (cento e vinte e dois mil, trezentos e quarenta e cinco Reais), ambos em valores históricos, conforme quadro demonstrativo I, em anexo. Foram considerados no cálculo do ISS devido os valores recolhidos à época pelo contribuinte.

2. O art. 44, observado o art. 178, ambos da lei 691/84. **Penalidade:** Art. 51, Inciso 1, Item 2, alínea "D", da lei 691/84. **Multa:** 60% (cinquenta² por cento) do valor do tributo. **Código de Infração** (1112430). **Ocorrência:** recolheu com insuficiência o ISS incidente sobre a prestação de serviços consultoria técnica e avaliação de bens, previstos no artigo 8º da Lei 691/84, com redação dada pela Lei nº 1.194/87, posteriormente alterada pela Lei 3.691/2003, tributáveis à alíquota de 5%, no período contínuo de março de 2005 a agosto de 2008. A insuficiência no recolhimento decorreu do equivocado enquadramento da sociedade como uniprofissional e, por conseguinte, de erro na determinação da base de cálculo. O débito

¹ Provável lapso material na lavratura da peça de lançamento, pois a porcentagem indicada no art. 51, I, 2, "c", da Lei nº 691/1984 é aquela que o autor do lançamento colocou entre parênteses (60%).

² Provável lapso material na lavratura da peça de lançamento, pois a porcentagem indicada no art. 51, I, 2, "d", da Lei nº 691/1984 é aquela que o autor do lançamento colocou entre parênteses (60%).

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

apurado é de R\$ 769.277,98 (setecentos e sessenta e nove mil, duzentos e setenta e sete Reais e noventa e oito centavos), resultantes de uma base de cálculo de R\$ 15.542.360,71 (quinze milhões, quinhentos e quarenta e dois mil, trezentos e sessenta Reais e setenta e um centavos), ambos em valores históricos, conforme quadro demonstrativo II, em anexo. Foram considerados no cálculo do ISS devido os valores recolhidos à época pelo contribuinte.

3. O art. 14, 1, A, XXII, Lei 691/84 alterada pelas Leis 1371/88, 1513/89, 2016/93, 2277/94, 3691/03, 3898/2005 e 4452/2006. **Penalidade:** artigo 51, inciso 1, item 2, alínea "F", da Lei 691/84. **Multa:** 60% (cinquenta³ por cento) do valor do tributo. **Código de Infração** (1181033). Ocorrência: deixou de promover a retenção do ISS incidente sobre serviços tomados, descritos nas notas fiscais de serviços discriminadas no quadro demonstrativo III. tributáveis à alíquota de 5%, no período descontinuo de outubro de 2007 a dezembro de 2008. Tais serviços foram prestados por sociedades situadas fora do Município do Rio de Janeiro e não cadastradas nos termos da Lei 4452/2006 (CEPOM). O débito apurado é de R\$ 4.643,88 (quatro mil, seiscentos e quarenta e três Reais e oitenta e oito centavos), resultantes de uma base de cálculo de R\$ 92.877,65 (noventa e dois mil, oitocentos e setenta e sete Reais e sessenta e cinco centavos), ambos em valores históricos, conforme quadro demonstrativo III, em anexo.

4. O art. 48, da Lei 691/84, combinado com os artigos 151 e 160, do Decreto 10.514/91. Penalidade: art. 51, inciso II, item 2, alínea "C", da Lei 691/84. Multa: R\$ 24,30 (vinte e quatro Reais e trinta centavos) por documento não registrado. Código de Infração (1220942). Ocorrência: deixou de escriturar as notas fiscais de serviços emitidas no período continuo de outubro de 2007 a fevereiro de 2008. Ao todo deixaram de ser escrituradas 248 notas fiscais de serviços, conforme quadro demonstrativo IV. O total da multa seria de 248 X 24,30 R\$6.025,19. Contudo, por força do disposto no art. 51, parágrafo 4º, da Lei 691/84, o total da multa aplicável deve obedecer ao limite de R\$ 4.860,00.

Acompanharam o Auto de Infração Quadros Demonstrativos Anexos, parte integrante deste Auto de Infração para todos os fins na forma do art. 68, § 1º, do Decreto nº 14.602/1996.

Em sua impugnação, a contribuinte assim se manifestou:

1 - DOS FATOS EM RESUMO

1. A IMPUGNANTE, no ano de 2003, protocolou um procedimento de consulta junto à Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários deste Município, buscando o reconhecimento da sua condição como 'sociedade uniprofissional'.

³ Provável lapso material na lavratura da peça de lançamento, pois a porcentagem indicada no art. 51, I, 2, "f", da Lei nº 691/1984 é aquela que o autor do lançamento colocou entre parênteses (60%).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

2. Em pleno andamento do processo de consulta, a Divisão de Fiscalização extraiu uma Nota de Lançamento N° 0003/2005, que abrangia o período de fevereiro de 2000 a dezembro de 2005 aplicando a alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o movimento econômico da sociedade desde 2000, num ato completamente ilegal (art. 124, II, do Decreto nº 14.602, de 02/02/1996), que foi objeto de impugnação ainda não julgada.

3. Passados cinco anos, em 21 de Agosto de 2008, veio a resposta do órgão consultivo, no sentido de não acolher o pleito inicial realizado na consulta em referência, sob as alegações - improcedentes, diga-se de passagem - de que a consulente teria caráter empresarial e que seus sócios não prestariam serviços com responsabilidade pessoal.

4. Em 22 de Setembro de 2008, dentro do prazo legal, a ora IMPUGNANTE entrou com recurso ao Coordenador de Consultas e Estudos Tributários do Município do Rio de Janeiro, onde demonstra que está enquadrada naquele conceito, visto que 'os serviços são prestados com responsabilidade pessoal, que a empresa é constituída unicamente por engenheiros e que todos os serviços são exclusivos de engenharia, com todos os profissionais habilitados e inscritos no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura – CREA', inclusive a IMPUGNANTE, que é inscrita desde 07 de dezembro de 1982, tendo, ainda, transcrito inclusive, o artigo 7º da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, que regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo, que tem o seguinte teor:

‘Seção IV

Atribuições profissionais e coordenação de suas atividades.

Art. 7º As atividades e atribuições profissionais de engenheiro, do Arquiteto e do engenheiro-agrônomo consistem em:

- a) Desempenho de cargos, funções e comissões em entidades estatais, paraestatais, autárquicas, economia mista e privada.
- b) Planejamento ou projetos em geral, de regiões, zonas, cidades, obras, estruturas, transportes, explorações de recursos naturais e desenvolvimento da produção industrial e agropecuária.
- c) Estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgação técnica;**
- d) Ensino, pesquisas, experimentação e ensaios;
- e) Fiscalização de obras e serviços técnicos;
- f) Direção de obras e serviços técnicos;
- g) Execução de obras e serviços técnicos;
- h) Produção técnica especializada industrial ou agro pecuária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

Parágrafo único Os engenheiros, arquitetos e engenheiros-agrônomos poderão exercer qualquer outra atividade que, por sua natureza, se inclua no âmbito de suas profissões.’ **(o negrito é nosso)**

5. Agora, veio a ser lavrado contra a IMPUGNANTE o Auto de Infração nº 123.947, de 14.02.2009, pretendendo dela cobrar o ISS sobre o movimento econômico à alíquota de 5% (cinco por cento), no período de março de 2005 a agosto de 2008, sob a alegação em resumo de que:

‘a insuficiência no recolhimento decorreu do equivocado enquadramento da sociedade como uniprofissional e, por conseguinte, de erro na determinação da base de cálculo’.

6. SEM RAZÃO data vênua o i. fiscal autuante, pelas razões que serão a seguir indicadas e demonstradas.

II - A IMPROCEDENCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO A IMPUGNANTE E SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL

7 Como se vê da leitura do item 5 acima, o Auto de Infração ora impugnado veio a ser lavrado tão somente porque o fiscal autuante entendeu, equivocadamente, que a IMPUGNANTE não seria sociedade uniprofissional.

8. A IMPUGNANTE, a seguir, vai demonstrar exaustivamente, com apoio em farto material de consulta, que é uma sociedade uniprofissional.

9. Com efeito, esse fato não é novo. O mesmo fiscal de rendas que lavrou o Auto de Infração ora impugnado, também extraiu contra a IMPUGNANTE, ‘para não cair em decadência’ desde fevereiro de 2000 uma Nota de Lançamento, a de nº 0003/2005, que foi objeto, de impugnação ainda não julgada. Ao falar sobre a impugnação da referida Nota de Lançamento, oferecida pela IMPUGNANTE, o i. fiscal, as fls. 86/90v do processo 360.059/2005, inicia mostrando que conhece a legislação municipal que rege a matéria:

‘Observa-se que na legislação municipal as sociedades de profissionais são definidas negativamente: a lei esclarece as condições para uma sociedade não seja considerada como tal e deixa [de] especificar aquilo que efetivamente define as sociedades destinatárias do benefício fiscal, distinguindo-as das demais.

Habilitação profissional dos sócios deve ser idêntica.

O pré-requisito referido no inciso II do § 1º do art. 15A do Decreto nº 10.514, de 08.10.1991 inserido pelo Decreto 24.003, de 18.03.2004, é o de que os sócios possuam, todos, a mesma habilitação profissional. Essa condição mantém-se ainda hoje imperiosa, nos termos da Lei 3.720/2003.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

A norma é clara, não comporta tergiversações: **sempre que a legislação que disciplina o exercício da profissão atribuir aos sócios a mesma habilitação a condição estará preenchida.** (fls. 87/88 do processo administrativo n 04/354059/2005) (grifo e negrito nosso)

10. Acontece, porém, que o i. fiscal equivocou-se data vênua em sua conclusão, com a finalidade de tentar despojar a IMPUGNANTE da sua condição de sociedade uniprofissional, pois faz algumas afirmações não aplicáveis com relação às habilitações profissionais de seus sócios, por desconhecer todas qualificações e atribuições da profissão de um engenheiro:

‘Assim, por exemplo, se o contrato prevê a prestação de serviços médicos, podem ser sócios médicos de quaisquer especializações.

O mesmo não ocorre na sociedade que congrega engenheiros civis e engenheiros eletricitas, já que a legislação lhes atribui habilitação diversas. Igualmente desqualificada a sociedade que congrega médicos e enfermeiros, bem como a que tem como sócios contabilistas e técnicos em contabilidade.’ (fls. 88 do processo administrativo 04/354059/2005)

11. A IMPUGNANTE, respeitosamente, percebeu aí um grande equívoco e uma contradição, causado pelo desconhecimento das atribuições da profissão de engenheiro e de todas as suas atividades relacionadas na Lei nº 5.194/66. Ora, desde que conheça a legislação que rege a profissão de engenheiro e seus inúmeros campos de atuação, descritos no artigo 7º da Lei nº 5.194/66 (vide item 4 da presente), o i, fiscal, que demonstrou conhecer a tributária municipal, deveria chegar às mesmas conclusões que a IMPUGNANTE vem sustentando exaustivamente. Entretanto, a conclusão e a comparação entre a inexistente diferença entre as habilitações de um engenheiro civil e um engenheiro eletricitista com a enorme diferença existente entre um médico e um enfermeiro, chega a ser surreal.

12. Engenheiro civil e engenheiro eletricitista são engenheiros, ambos inscritos no mesmo conselho, o Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura CREA, ambos obrigados e submetidos à mesma legislação que rege a mesma profissão – ENGENHEIRO, enquanto que médico é MÉDICO, Inscrito no Conselho Regional de Medicina - CRM e enfermeiro é ENFERMEIRO, inscrito no Conselho Regional de Enfermagem - COREN. Fica claríssima a diferença neste último caso (MÉDICO e ENFERMEIRO).

13. Relendo a legislação municipal que rege a matéria - que em princípio deveria ser idêntica pois é subordinada ao Decreto-Lei 406/68 que foi recepcionado pela Constituição Federal/88 - e, não encontrando qualquer outra exclusão que seja aplicável à IMPUGNANTE, o fiscal autuante, data vênua, deverá reformular o seu entendimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

14. Com efeito, o art. 29 da Lei nº 691/84, com suas alterações posteriores, estabelecia o regime privilegiado de recolhimento de imposto da seguinte forma:

‘Art. 29 - Quando os serviços a que se referem os incisos I, IV, VIII, XXV, LII, LXXXVIII, LXXXIX, XC, XCI, e XCII do art. 8 desta lei forem prestados por sociedades uniprofissionais, o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, conforme indicado na alínea "c" do inciso I do art. 33 desta Lei. Parágrafo único - Não se considera uniprofissional, devendo pagar imposto sobre o preço do serviço prestado, aquela sociedade:

- 1 - cujos serviços não se caracterizam como trabalho pessoal dos sócios, e sim como trabalho da própria sociedade;
- 2 - cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação profissional,
- 3 - que tenham sócio como pessoa jurídica;
- 4 - que tenham natureza comercial;
- 5 - que exerçam atividade diversa da habilitação dos sócios.’

15. Saliente-se que o inciso LXXXIX do artigo 8 da lei 691/84 se refere especificamente aos ‘engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos.’

16. Tal dispositivo foi revogado pela Lei nº 3691/03, mas, o regime foi reintroduzido, posteriormente, pela Lei 3.720/04, que assim determinou em seus artigos 5º e 6º:

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

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

- I - cujos serviços não se caracterizam como trabalho pessoal dos sócios, e sim como 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

V - que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios.'

17. Ora, se interpretado a contrário senso o artigo 6º acima transcrito, vamos concluir, sem possibilidade de erro, que serão sociedades uniprofissionais aquelas:

- a) cujos serviços se caracterizam como trabalho pessoal dos sócios, que assumem responsabilidade pessoal e direta nos trabalhos executados;
- b) cujos sócios possuam, todos, a mesma habilitação profissional;
- c) que não tenham sócio pessoa jurídica;
- d) que não tenham natureza comercial ou empresarial;
- e) que não exerçam atividade diversa da habilitação dos sócios.

18. Estas são, sem dúvida nenhuma, características inerentes à IMPUGNANTE, conforme se pode verificar através da Consolidação de seu contrato social, a Décima Segunda Alteração Contratual que é a Consolidação obrigatória determinada pelo Novo Código Civil Brasileiro de 2003 e da Décima Terceira Alteração Contratual, esta a última, que foi assinada em 01.08.2006 (Doc.02, anexo):

a) A responsabilidade pessoal dos sócios está expressa na CLAUSULA QUINTA, Parágrafo Primeiro: 'Todos os sócios poderão assinar os serviços prestados isolada ou conjuntamente, em nome da Sociedade, assumindo a responsabilidade pessoal e direta nos trabalhos executados.'

b) pelo exame do seu preâmbulo, verifica-se que todos os sócios engenheiros;

c) pela simples leitura de sua CLÁUSULA QUARTA capital social, verifica-se que não existe um só sócio pessoa jurídica:

d) a natureza não comercial e empresarial da IMPUGNANTE, deduz-se do teor do Parágrafo Terceiro da CLÁUSULA OITAVA, segundo o qual os sócios que possuem apenas 01 cota podem auferir até maiores lucros do que os majoritários: 'Os lucros auferidos poderão ser distribuídos de forma não proporcional à participação de cada sócio no Capital Social, se assim decidido pelos sócio-administradores'.

Vale lembrar que essa é uma prática nas sociedades uniprofissionais.

e) o não exercício, pela IMPUGNANTE, de atividades diversas da habilitação profissional de seus sócios, que são todos engenheiros, depreende-se da leitura do seu objetivo social descrito na CLÁUSULA SEGUNDA que é a prestação dos seguintes serviços de engenharia, de conformidade com as prescrições e enumerações dos serviços contidos no artigo 7º da lei nº 5.194, de 24/12/66.'

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

19. A tudo que já foi dito vale acrescentar que a IMPUGNANTE se trata de uma 'sociedade simples' e o seu contrato social é registrado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

20. A respeito desses últimos fatos, vale a pena transcrever alguns conceitos firmados por MIGUEL REALE, civilista acatado nacionalmente, em seu artigo "A SOCIEDADE SIMPLES E A EMPRESÁRIA NO CÓDIGO CIVIL", datado de 27.09.03 (Doc. 03, anexo):

"Há, a bem ver, dois significados da palavra empresa: um correspondente à atividade econômica como tal, tanto assim que, inicialmente, o Livro II se denominava 'Atividades Negociais' e não 'Direito de Empresa'; a segunda acepção do termo concerne à pessoa jurídica que organiza essa atividade. Tomada a palavra empresa nessa segunda acepção, já estamos de compreender melhor o Art. 982, que dispõe: 'Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria do empresário sujeito a registro (Art.967) e simples as demais.

Tanto a sociedade simples como a empresária podem se constituir para prestação de serviço, mas, a meu ver, na primeira, a palavra 'serviço' corresponde à profissão exercida pelo sócio,

[...]

Estabelecida a natureza jurídica da sociedade simples, verificamos que ela constitui o tipo geral aplicável no caso de se objetivar uma reunião associativa para prestação de serviço pessoal, a qual pode ter o maior espectro, desde a categoria dos pedreiros ou cabelereiros até a dos advogados e engenheiros."

21. Os profissionais intelectuais exploram, portanto, atividades econômicas não sujeitas ao Direito Comercial. Entre eles se encontram os profissionais liberais (advogado, médico, engenheiro, arquiteto, etc.), cujo serviço é intrinsecamente ligado à própria pessoa de prestador e independe da estrutura organizada para dar-lhe suporte.

22. Importa ressaltar, no entanto, uma exceção, prevista no mesmo dispositivo legal (parágrafo único do art. 966 do CC), em que o profissional se enquadra no conceito de empresário. Trata-se da hipótese em que o exercício da profissão constitui elemento de empresa, ou seja, sempre que o exercente de profissão intelectual dedicar-se mais à atividade típica de empresário (organização dos fatores de produção) do que propriamente à função científica, literária ou artística, o que não ocorre com a IMPUGNANTE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

23. Conclui-se, assim, sem esforço algum, que a atividade exercida pelos sócios da IMPUGNANTE enquadra-se, sob medida, nas hipóteses excludentes da definição de empresário. Nenhum dos sócios dedica a maior parte do tempo na organização de fatores de produção. Cada um, de per si, se dedica, de maneira pessoal, a sua especialidade científica, razão pela qual, respondem pessoalmente pelos serviços que eles próprios executam.

24. O entendimento sustentado pela impugnante já foi sufragado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, através do Acórdão nº 8.703, de 11/04/2006, conforme menção feita no Acórdão nº 10.134, de 03/04/2008:

'ISS-SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL

O tratamento fiscal estabelecido para as sociedades uniprofissionais previsto no Art. 29 da lei nº 691/84, com a redação dada pela Lei nº 2956/99, se aplica quando es profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, executem pessoalmente, em nome da sociedade, mas assumindo responsabilidade pessoal, sendo irrelevante o percentual de distribuição de lucro constante de seus atos constitutivos.'

25. Esse é o entendimento que vêm sendo consagrado, também, pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça (Doc. 04, anexo):

"Ementa

Processo Civil e Tributário.Art. 9º, § 3º, Decreto-Lei 406/68. Sociedades Uniprofissionais. Engenheiros. ISS. Alíquota Fixa. Acórdão Fundado Em Interpretação Do Contrato Social. (AgRg no Ag 77098/PR) Ministro Luiz Fux

1. A sociedade civil faz jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º do DL 406/68 desde que preste serviço especializado com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial, conforme entendimento assente no STJ (AG 458.005-PR, DJ de 19.12.2003, Rel. Min. Teori Zavascki; RESP 456.658-ES; DJ de 11.12.2003, Rel. Min. Franciulli Netto; RESP 34.554-ES, DJ de 11.03.2002, Rel. Min. Garcia Vieira).

Assentado o a[c]órdão, com base no contrato social da empresa, que a mesma faz jus ao tratamento favorecido concedido pelo § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 às sociedades profissionais, sem caráter empresarial, no que se refere à tributação do ISS, porquanto 'a apelante é sociedade civil, uniprofissional, formada exclusivamente por sócios engenheiros, com vistas ao desenvolvimento de atividades de engenharia', [...]

[...]

7. Agravo Regimental a que se nega provimento.'

III - DO PEDIDO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

26. Assim sendo, pelas diversas razões demonstradas na presente IMPUGNAÇÃO, nenhuma dúvida pode haver de que a IMPUGNANTE é uma SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL e, impõe-se, por este motivo, o CANCELAMENTO do Auto de Infração nº 123.947, em decorrência dos fatos descritos e argumentos demonstrados e comprovados, bem como em atendimento a princípios basilares do Direito Tributário.

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância, o autor do lançamento – o i. Fiscal de Rendas Tadzio Pires – assim se manifestou:

Como se depreende da leitura do Auto de Infração, o cerne da questão está no fato de o contribuinte considerar-se uma sociedade uniprofissional, quando em verdade não o é. Tal ponto já foi exaustivamente analisado pela Divisão de Consultas e Estudos Tributários por força do processo de consulta nº 04/352.229/2003, formalizado pelo contribuinte perante àquela Divisão. Mencione-se que foram esgotados os recursos administrativos cabíveis, tendo a decisão que denegava a natureza uniprofissional do contribuinte feito coisa julgada administrativa em 27 de novembro de 2008.

Torna aqui o contribuinte a fazer uso dos mesmos argumentos já utilizados no referido processo de consulta, como que, por insistência, pudesse fazer prevalecer seu entendimento. Não deve prosperar seu intento, porquanto não houve nenhuma alteração fática na situação do contribuinte apta a promover uma reconsideração por parte da Fazenda deste Município. Assim, passemos em vista os principais pontos que permitem a formação do juízo de que o contribuinte não pode receber o tratamento diferenciado de apuração do ISSQN, previsto exclusivamente às sociedades uniprofissionais.

1 - O EXERCÍCIO DE ATIVIDADE DIVERSA DA HABILITAÇÃO PROFISSIONAL DOS SÓCIOS

O contribuinte, a partir de alteração contratual de 03/08/2004, passou a ostentar como objeto social as seguintes atividades:

- 1 - Consultoria imobiliária e avaliação de imóveis;
- 2 - Avaliação de máquinas e equipamentos e outros bens tangíveis;
- 3 - Consultoria em gestão de ativo fixo e inventário de bens;
- 4 - Consultoria na área ambiental, auditorias e avaliações do passivo ambiental;
- 5 - Consultoria na área econômico-financeira e avaliação de negócios;
- 6 - Perícias, vistorias técnicas, projetos [de] gerenciamento de obras;
- 7 - Treinamento nas áreas mencionadas anteriormente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

Não é preciso ir longe para perceber que as atividades desenvolvidas pelo contribuinte, tais quais mencionadas na enumeração acima, refoguem, em sua maioria, ao campo de trabalho do engenheiro. Pode-se mesmo dizer que apenas a atividade nº 6 é puramente uma atividade própria do engenheiro

Ciente de que tal cláusula contratual poderia causar empecilhos ao enquadramento da sociedade como uniprofissional, o contribuinte, em alteração promovida em 27/06/2005, deu nova redação ao objeto social, fazendo constar que dali em diante prestaria 'serviços de engenharia de conformidade com as prescrições e enumerações dos serviços contidos no art. 7º da Lei nº 5.194, de 1966, que regula o exercício da profissão de engenharia, arquiteto e engenheiro agrônomo, praticáveis para pessoas jurídicas, a saber: [...]'.

Ressalte-se que tal alteração contratual não surtiu efeitos práticos, eis que a sociedade continuou prestando os mesmos serviços enumerados na alteração contratual de 03/08/2004. O sítio da sociedade na internet (www.apsis.com.br) enumera como serviços prestados pela sociedade os seguintes: gestão de ativo fixo, avaliação de marcas, consultoria e negócios imobiliários, avaliação de empresas e sustentabilidade corporativa. Cada um dos mencionados serviços reúne sob si uma série de outras atividades, de sorte que a gama de atividades desenvolvidas pela sociedade é numerosa.

2 - SÓCIOS NÃO POSSUEM TODOS A MESMA HABILITAÇÃO PROFISSIONAL

A Lei 5.194 de 1966, que regulamenta a profissão do engenheiro, arquiteto e engenheiro agrônomo, trata de forma ampla das atribuições destes profissionais, sem adentrar nas especificidades atinentes a cada uma das profissões. Nem por isso, pode-se concluir apressadamente que engenheiros e arquitetos, por serem regulados genericamente pela mesma lei, configuram uma mesma habilitação. O mesmo ocorre com as diferentes habilitações em que se reparte a engenharia. Nesse sentido, coube por expressa determinação legal ao Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia 'baixar e fazer publicar as resoluções previstas para regulamentação e execução da presente Lei, e, ouvidos os Conselhos Regionais, resolver os casos omissos' (art. 27, alínea "f" da Lei 5.194 de 1966)

No exercício de suas atribuições previstas em Lei, o CONFEA (Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura) editou a resolução nº 218 de 1973, na qual enumera detalhadamente as atribuições de cada habilitação de engenharia, deixando assente em seu art. 25 que 'nenhum profissional poderá desempenhar atividades além daquelas que lhe competem, pelas características de seu currículo escolar, consideradas em cada caso, apenas, as disciplinas que contribuem para a graduação profissional, salvo outras que lhe sejam acrescidas em curso de pós-graduação, na mesma modalidade.' Ora, se não pode um engenheiro mecânico imiscuir-se nas atribuições de um engenheiro civil, nada mais óbvio concluir que, no sentir do próprio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

conselho profissional, os dois profissionais possuem habilitações distintas.

Assim como exsurge clara a distinção de habilitações profissionais de engenheiros, igualmente claro está que as atividades desenvolvidas pelo contribuinte desbordam daquelas previstas para o exercício do engenheiro civil ou mecânico (conforme composição societária). À guisa de exemplo, no sítio eletrônico do contribuinte obtém-se a informação de que o mesmo prestou serviços ao Banco Pactual de 'Avaliação econômica de empresas de tecnologia do portfólio do fundo de investimentos do BANCO PACTUAL, para fins de reestruturação societária, nos termos da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das S/A)'. Serviço tipicamente de natureza econômica.

3 - NATUREZA EMPRESARIAL

Não pode o contribuinte fundamentar a pessoalidade na prestação dos serviços unicamente pela possibilidade contratual de que os lucros sejam distribuídos de forma não proporcional à participação no capital social

Quando, em sua peça de resistência, cuida do tema (no item 22, especificamente), cogita da possibilidade de um profissional intelectual enquadrar-se como empresário. Segundo menciona 'trata-se da hipótese em que o exercício da profissão constitui elemento de empresa, ou seja, sempre que o exercente de profissão intelectual dedicar-se mais à atividade típica de empresário (organização de fatores de produção) do que propriamente à função científica, literária ou artística. Afirma peremptoriamente, contudo, não ser o seu caso. Não aduz qualquer argumento nesse sentido.

Dentre os elementos que evidenciam a natureza empresarial da sociedade, listo os seguintes:

- Preponderância do nome da sociedade (e seus sinais de distinção, como logomarca) em relação à figura dos sócios, nitidamente perceptível na apresentação do sítio eletrônico da sociedade.
- A sociedade patrocina atleta (tenista), em inconfundível sinal de que visa a divulgar sua marca,
- Estrutura organizacional departamentalizada, composta de diretores, gerentes e quadro técnico.
- Sócios atuam como diretores e não como profissionais autônomos.
- Há diretor não sócio (curiosamente, não é engenheiro). O sítio eletrônico da sociedade enumera como sócios apenas Ricardo Duarte Carneiro Monteiro, [e] Ana Cristina França de Souza. Já Luiz Paulo César Silveira, sócio, é descrito apenas como diretor. Sérgio Freitas De Souza, embora não seja sócio, é diretor.
- Há sócios que não são diretores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

- Atuação sob a mesma denominação social através de outra pessoa jurídica, sediada na cidade de São Paulo, integrada pelos sócios Ricardo Duarte Carneiro Monteiro e Ana Cristina França de Souza

- Atuação sob a mesma denominação social através de outra pessoa jurídica, sediada no município de Saquarema (cedição paraíso fiscal).

CONCLUSÃO

Diante do exposto, sugiro a manutenção integral do combatido Auto de Infração, porquanto patente as razões que impedem o reconhecimento do caráter uniprofissional do contribuinte.

O autor do lançamento juntou, às fls. 83 e 89 do presente processo, cópia das duas decisões nos citados autos de consulta de nº 04.352.229/2003.

A primeira, proferida em 06/08/2008 pelo então diretor da Gerência de Consultas Tributárias Eduardo Botteselle de Oliveira com base em parecer dele próprio, possui o seguinte teor:

ISS. Consulta. Sociedades uniprofissionais.

Não se enquadram como sociedade uniprofissional as sociedades cujos profissionais não prestem serviços com responsabilidade pessoal e que tenham caráter empresarial.

Trata-se de consulta formulada pela contribuinte acima identificada, que indaga quanto ao seu possível enquadramento na categoria de sociedade uniprofissional para fins de recolhimento do ISS.

Passemos, primeiramente, ao exame da legislação sobre a matéria.

O art. 29 da Lei nº 691/84, com suas alterações posteriores, estabelecia o regime privilegiado de recolhimento do imposto da seguinte forma:

Art. 29 - Quando os serviços a que se referem os incisos I, IV, VIII, XXV LI LXXXVIII, LXXXIX, XC, XCI XCII do art. 8º desta lei forem prestados por sociedades uniprofissionais, o imposto será 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, conforme indicado na alínea "c" do inciso I do art. 33 desta Lei

Parágrafo único Não se considera uniprofissional, devendo pagar imposto sobre o preço do serviço prestado, aquela sociedade:

- 1 - cujos serviços não se caracterizem como trabalho pessoal dos sócios, e sim como trabalho da própria sociedade;
- 2 - cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação profissional;
- 3 - que tenham como sócio pessoa jurídica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

4 - que tenham natureza comercial;

5 - que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios.

Tal dispositivo foi revogado pela Lei nº 3.691/03, entretanto, o regime foi reintroduzido, posteriormente, pela Lei nº 3.720/04, que assim determinou

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

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 de habilitação profissional dos sócios.

A referida tributação diferenciada vem sendo aplicada ao longo dos anos em virtude do disposto no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e suas alterações posteriores. O legislador entendeu que, em relação às sociedades nas quais determinados profissionais habilitados laboram tal qual os autônomos, o tratamento tributário deva ser equivalente a estes.

A doutrina e a jurisprudência majoritárias, por seu turno, têm ratificado o entendimento de que as sociedades uniprofissionais não devam pagar o imposto com base no faturamento, desde que não tenham natureza empresarial e que os serviços sejam prestados com responsabilidade pessoal.

Nesse sentido, colacionamos o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

AgRg no Ag 682329/RJ; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2005/0086212-6 (DJ: 03.04.2006 p. 241)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

É assente nesta Corte que a sociedade civil somente faz jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º, do DL 406/68 desde que preste serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial (AG 458.005-PR, DJ de 04.08.2003, Rel. Min. Teori Zavascki RESP 456.658-ES, DJ de 19.12.2003, Rel. Min. Franciulli Netto; RESP 334.554-ES, DJ de 11.03.2002, Rel. Min. Garcia Vieira).

Analisando-se o contrato social da consulente, a partir da alteração contratual de 31-03-2003, registrada em 16-04-2003, verifica-se que a sociedade, integrada à época por dois sócios engenheiros civis, tinha como objetivo social 'a prestação de serviços de engenharia' (fls. 42-46)

Posteriormente, o contrato social foi alterado em 03-08-2004 (fls. 221-224), passando a constar do objetivo social da sociedade o seguinte:

'SEGUNDA O objetivo da sociedade é a prestação de serviços de consultoria

1. Consultoria imobiliária e avaliações de imóveis.
2. Avaliações de máquinas e equipamentos e outros bens tangíveis.
3. Consultoria em gestão de ativo fixo e inventário de bens.
4. Consultoria na área ambiental, auditorias e avaliações do passivo ambiental.
5. Consultoria na área econômico-financeira e avaliações de negócios.
6. Perícias, vistorias técnicas, projetos, gerenciamento de obras.
7. Treinamento nas áreas mencionadas anteriormente'

Em alteração promovida em 27-06-2005 (fls. 225-229), houve nova modificação no objetivo social:

"SEGUNDA - OBJETO SOCIAL - O objetivo da sociedade é a prestação de serviços de engenharia de conformidade com as prescrições e enumerações dos serviços contidos no artigo 7º da Lei nº 5.194, de 24/12/1966, que regula o exercício da profissão de engenharia, arquiteto e engenheiro agrônomo, praticáveis para pessoas jurídicas, a saber. [...]".

A redação da cláusula acima transcrita permaneceu inalterada na décima terceira alteração contratual, registrada em 22-11-2006.

Entretanto, em face dos elementos juntados aos autos, verifica-se que os serviços prestados pela consulente não se limitam à atividade de engenharia, mas se aproximam às atividades constantes do objetivo social da sociedade na vigência do contrato social entre 03-08-2004 a 27-06-2005. Como exemplo, citamos trechos dos contratos firmados pela sociedade com seus clientes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

- contrato firmado com Viação Aérea São Paulo S/A em 11-08-2006:

‘1.1 O objeto do presente contrato é a prestação de serviços especializados, exclusivamente pela CONTRATADA, para o desenvolvimento de trabalho de consultoria de planejamento, estudo de mercado, prospecção de potenciais locatários e a promoção da locação dos imóveis urbanos pertencentes à CONTRATANTE [...]’ (v. anexo I ao contrato às fls. 85-86);’

- contrato firmado com Drogasil S.A. em 10-05-2006:

‘1.1 O objeto do presente contrato é a prestação de serviços especializados em planejamento, gerenciamento de estudo de mercado e prospecção de imóveis, conforme proposta constante em anexo [...]’ (v. proposta às fls. 183-187);

- contrato firmado com Telebahia S.A. em 15-07-2005:

‘1 - Detalhamento do Objeto

Estabelecer as exigências e padrões a serem atendidos para a execução dos serviços de regularização de Estações, Rádio Base (ERB's) e qualquer outro equipamento necessário às atividades da VIVO (minierbs, coletoras, repetidoras, etc), assim como para a regularização da situação dos imóveis ocupados por esses equipamentos [...]’

Ademais, no seu portal na internet (www.apsis.com.br. Fls, 150-177), a sociedade oferece os serviços de avaliação de empresas, avaliação de marcas, consultoria e negócios imobiliários, gestão de ativo fixo, sustentabilidade corporativa.

Resta claro, portanto, que a consulente não se dedica exclusivamente à atividade de engenharia, o que, por si só, não lhe permitiria o enquadramento como sociedade uniprofissional.

Não obstante, a sociedade não atende a outros requisitos para recolher o imposto de forma privilegiada.

Primeiramente, verifica-se que os sócios não têm a mesma habilitação profissional conforme as normas do respectivo conselho profissional que regulamentam a exercício da profissão, em especial a Resolução CONFEA n 218/73, à exceção do período compreendido entre 16-04-2001 a 13-08-2004, em que o quadro social era composto somente de engenheiros civis. Nos demais períodos, os sócios tinham as seguintes habilitações:

- até 16-04-2003: 11 engenheiros civis, 1 engenheiro mecânico e 1 engenheiro elétrico;

- após 03-08-2004: 2 engenheiros civis e 1 engenheiro mecânico:

- após 27-06-2005: 5 engenheiros civis e 1 engenheiro mecânico,

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

- após 22-11-2006: 3 engenheiros civis e 1 engenheiro mecânico.

Além disso, percebe-se nitidamente que a consulente tem caráter empresarial e que os serviços não são prestados de forma pessoal, tendo em vista a contratação de pessoal especializado para prestação de serviços (fls. 136-138); a atuação dos sócios como diretores (fls. 140 e 152-154), não como meros profissionais autônomos, a atuação sob a mesma denominação social através de outra pessoa jurídica, sediada na cidade de São Paulo (fls. 146-147), integrada pelos sócios Ricardo Duarte Carneiro Monteiro e Ana Cristina França de Souza.

Em face do exposto, a consulente não pode ser enquadrada como sociedade uniprofissional, uma vez que seus serviços ultrapassam os limites do art. 29 da Lei nº 691/84 e do art. 5º da Lei nº 3.720/04 e em virtude do disposto nos itens 1, 2, 4 e 5 do parágrafo único do art. 29 da Lei nº 691/84 (e alterações) e nos incisos I, II, IV e V do art. 6º da Lei nº 3.720/04.

O recolhimento do ISS deve ser feito, portanto, com base no movimento econômico, aplicando-se a alíquota correspondente, nos termos do art. 33 da Lei nº 691/84, e suas posteriores redações.

A segunda decisão nos autos de consulta, proferida em grau de recurso em 24/11/2008 pelo então substituto eventual do Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, Ivan Ascheroff, se baseou em relatório/parecer da i. Fiscal de Rendas Elaine Vieira Ferreira. Referido parecer teve o seguinte teor:

Senhor Coordenador.

Trata-se de recurso tempestivo contra a decisão de fls. 238/241 que não considerou a consulente enquadrada na categoria de sociedade uniprofissional para efeitos de recolhimento de ISS.

A decisão em apreço considerou que a consulente não presta serviços como trabalho pessoal dos sócios e sim como da própria empresa, que possui caráter comercial ou empresarial, que os sócios não possuem, todos, a mesma habilitação e que, além disso, exerce atividade diversa da habilitação profissional dos sócios, não satisfazendo a sociedade as condições apontadas nos itens 1, 2, 4 e 5 do parágrafo único do art. 29 da Lei 691/84, e nos incisos I, II, IV e V do art. 6º da Lei 3.720/2004.

A empresa em epígrafe, não se conformando com a decisão citada, apresentou recurso de forma a lhe ser assegurado o direito de recolher o ISS como sociedade uniprofissional, alegando, basicamente:

1)no caso específico da RECORRENTE os serviços prestados a terceiros são todos amparados em propostas prévias, firmadas com os clientes, nas quais são discriminados os serviços contratados, inerentes da profissão de engenharia e constantes da Lei 5194 de 24 de Dezembro de 1966, que regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto, Engenheiro-Agrônomo, e dá outras providências;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.505**

2) ocorre que diante das necessidades do mercado e da demanda de seus clientes, a partir 2005 a RECORRENTE iniciou o desenvolvimento de outras atividades relacionadas à Engenharia, as quais se constituem em condições essenciais para realização de serviços de engenharia propriamente ditos;

3) igualmente, não tem cabimento a alegação da r. decisão recorrida em não enquadrar as atividades da RECORRENTE como de sociedade uniprofissional fundamentada nas negativas de que os contratos firmados para prestação de serviços de avaliação e consultoria imobiliária estariam fora do campo de atuação da profissão de engenheiro;

PARECER

Sendo certo que a regra que trata das atividades passíveis de serem enquadradas como sociedades de profissionais, configura um benefício tributário, um tratamento favorecido ou uma modalidade privilegiada de recolhimento do ISS, evidentemente trata-se de uma norma excepcional, razão pela qual se impõe interpretação estrita aquele preceito legal, conforme trechos da lição de Carlos Maximiliano, que transcrevemos:

‘As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum, por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente (in *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 10 ed. Forense, 1988, pg. 227)’

No caso que ora se apresenta, a empresa não foi enquadrada como sociedade uniprofissional em virtude do descumprimento de diversos requisitos legais.

Primeiramente, verificamos que, de acordo com os contratos de prestação de serviços apresentados, constata-se que as atividades realizadas pela empresa extrapolam os serviços de engenharia, conforme já apontado pela Sr. Diretor da F/CET-1 em sua decisão.

Do exame do ‘site’ da recorrente verificamos que os serviços não são caracterizados como trabalho pessoal dos sócios e sim como trabalho da própria sociedade. A empresa veicula através da Internet a forma como trabalha, demonstrando inequivocamente que está atuando como sociedade empresária.

Além disso, a empresa apresenta quadro societário composto por profissionais de diferentes habilitações, já que seus sócios são engenheiros civis e engenheiros mecânicos.

Está clara a natureza empresarial da recorrente, não podendo assim ser enquadrada na categoria de sociedade uniprofissional, porque não cumpriu os requisitos legais para tal enquadramento, previstos nos itens 1, 2, 4 e 5 do parágrafo único do art. 29 da Lei 991/84 e alterações e nos incisos I, II, IV e V do art. 6º da Lei 3720/2004.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

Submetemos o presente à superior consideração de V.Sa, propondo que seja mantida a decisão de fls. 238-241.

Com base em tal parecer, o supracitado substituto do Coordenador da Coordenadoria de Consultas negou provimento ao recurso. Tal decisão foi definitiva, dela não cabendo recurso por força do art. 127, § 2º, e do art. 128, I, do Decreto nº 14.602/1996, com a redação vigente à época em que foi proferida época.

Em suas razões de decidir, a CRJ assim se pronunciou, em parecer da lavra do I. Fiscal de Rendas Artur José Casimiro Martins:

Como verificamos anteriormente, o auto de infração foi lavrado considerando o resultado da consulta formulada pelo contribuinte através do processo 04/352229/03, consulta esta que versou sobre o enquadramento ou não da impugnante como sociedade uniprofissional. A resposta dada pelo órgão fazendário competente (Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários - F/CET), registra que a impugnante não preenche todos os requisitos exigidos pela legislação tributária para ser enquadrada como sociedade uniprofissional (vide fls. 83-90 do p.p.).

Assim, cumpre verificar o que determinam os artigos 128 e 131 do Decreto 14.602/96 que:

‘CAPÍTULO IV

DO PROCEDIMENTO NORMATIVO

SEÇÃO I

Da Consulta

Art. 128. São definitivas as soluções dadas às consultas:

1. pelo Diretor da Divisão de Consultas Tributárias, expirado o prazo para o recurso sem que este haja sido interposto;

II. pelo Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários;

III. pelo Secretário Municipal de Fazenda, nos casos previstos no art. 121.

Art. 131. A orientação dada pelo órgão competente poderá ser modificada:

I. por outro ato dele emanado;

II. por ato normativo, expedido na forma do art. 133.

§ 1º Alterada a orientação, esta só produzirá efeito a partir do 31º (trigésimo primeiro) dia seguinte ao da ciência do interessado ou a partir do início da vigência do ato normativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

§ 2º Os efeitos da mudança de orientação dada às consultas formuladas nos termos do art. 120 serão produzidos a partir do 31º (trigésimo primeiro) dia seguinte ao da ciência do órgão de classe ou a partir do início da vigência do ato normativo.'

Como é definitiva a decisão que versa sobre consulta tributária, em consonância com o que dispõe o art. 128 do Decreto 14.602/96, ela não mais poderá ser discutida administrativamente.

Logo, considerando que o auto de infração foi lavrado por descumprimento de decisão definitiva proferida em processo regular de consulta acerca de matéria tributária, não é possível retomar, na impugnação, matéria já definitivamente decidida no âmbito administrativo. Nem poderia o Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributário rever, no julgamento do lançamento, as razões que fundamentaram a decisão da F/CET, sob pena de estar indiretamente alterando decisão que é definitiva, por força do estatuído no art. 128 do Decreto 14.602/96. Além disso, a orientação conferida pela F/CET somente poderá ser modificada em consonância com o que prescreve o art. 131 do mesmo Decreto.

O instituto da consulta tributária é uma faculdade do contribuinte. Contudo, depois que a Administração é provocada e firma o seu entendimento, não pode o contribuinte deixar de agir nos termos do resultado da consulta formulada, nem pode o órgão lançador deixar de zelar pelo cumprimento daquela decisão, pois a resposta da consulta vincula tanto o contribuinte como os órgãos fazendários.

Apesar de nada mais precisar registrar após a decisão da FICET, o autor do auto de infração elaborou robusta promoção fiscal, a qual já transcrevemos anteriormente que responde de forma objetiva e exaustiva as questões levantadas na impugnação.

Por todos os motivos relatados anteriormente e por economia processual, não há necessidade de agregar outros fundamentos para concluir o que foi definitivamente decidido pela F/CET, ou seja, a impugnante não é uma sociedade uniprofissional.

Por fim, quanto à existência de outra impugnação feita contra Nota de Lançamento extraída no curso do processo de consulta, informo que a análise da citada impugnação será feita no processo específico, sem qualquer prejuízo ao que está sendo tratado neste processo. Além disso, o período alcançado pela referida Nota de Lançamento é fevereiro de 2000 a dezembro de 2004, e não dezembro de 2005, como foi registrado pela impugnante.

PROPOSTA

Tendo em vista as razões expostas, proponho seja julgada improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se integralmente o auto de infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

A decisão recorrida foi cientificada à contribuinte em 22/10/2009, uma 5ª feira, conforme comprovante postal de fls. 105-v. A contribuinte pediu prorrogação do prazo recursal, o que foi deferido. No deferimento, a Gerência de Cobrança disse que a contribuinte teria tomado ciência da decisão da CRJ em 04/11/2009 e indicou que o esgotamento do prazo agora se daria somente em *"03/01/2010 ou próximo dia útil"*. O Recurso Voluntário foi interposto em 23/12/2009, conforme protocolo mecânico apostado às fls. 115. Considerando-se o teor da decisão de deferimento de prorrogação de prazo, tal interposição é de ser considerada tempestiva.

Em sua petição recursal, a contribuinte assim se manifesta, na parte em que apresenta suas razões de recorrer:

7. Alega o Parecer que deu origem à respeitável decisão recorrida que a RECORRENTE não seria sociedade uniprofissional porque:

a) as atividades desenvolvidas pela RECORRENTE refugiam 'ao campo de trabalho de engenheiro (fls. 93, 9ª e 10ª linhas);

b) mesmo que seus sócios fossem todos engenheiros, se não pode um engenheiro mecânico imiscuir-se nas atribuições de um engenheiro civil, deveríamos concluir que 'os dois profissionais possuem habilitações distintas' (fls. 94, 3ª linha)

Sem qualquer razão o aludido parecer porque, no caso em questão, como veremos a seguir, a atividade desenvolvida pela empresa contribuinte tem estreita ligação com a habilitação de seus sócios, que são todos engenheiros, motivo por que a RECORRENTE é sociedade uniprofissional e tem direito ao benefício fiscal de que trata o presente processo

9. Com efeito, o art. 29 da Lei nº 691/84, com suas alterações posteriores, estabelecia o regime privilegiado de recolhimento de imposto da seguinte forma

'Art. 29 - Quando os serviços a que se referem os incisos I, IV, VIII, XXV, LII, LXXXVIII, LXXXIX, XC. XC1, XCII do art. 8 desta lei forem prestados por sociedades uniprofissionais, o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, conforme indicado na alínea "c" do inciso I de art. 33 desta Lei

Parágrafo único Não se considera uniprofissional, devendo pagar imposto sobre o preço do serviço prestado, aquela sociedade:

1 - cujos serviços não se caracterizam como trabalho pessoal dos sócios, e sim como trabalho da própria sociedade;

2 - cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação profissional;

3 - que tenham como sócio pessoa jurídica;

4 - que tenham natureza comercial;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

5 - que exerçam atividade diversa da habilitação dos sócios.'

10. Saliente-se que o inciso LXXXIX do artigo 8º da lei 691/84 se referia especificamente aos "engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos",

11. Tal dispositivo foi revogado pela Lei nº 3691/03, mas o regime foi reintroduzido, posteriormente, pela Lei nº 3.720/04, que assim determinou em seus artigos 5 e 6º:

‘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 serviço em nome da empresa, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, recolherão o Imposto Sobre Serviços, mensalmente, até o quinto dia útil seguinte ao do mês de referência, nos seguintes termos: [...]

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’

12. Como se vê, na legislação municipal as sociedades de profissionais são definidas negativamente: a lei esclarece as condições para que uma sociedade não seja considerada como tal e deixa de especificar aquilo que efetivamente define as sociedades destinatárias do benefício fiscal, distinguindo-as das demais.

13. Ora, se interpretado a contrário senso o artigo 6º acima transcrito, vamos concluir, sem qualquer possibilidade de erro, que serão sociedades uniprofissionais aquelas:

a) cujos serviços se caracterizam como trabalho pessoal dos sócios, que assumem responsabilidade pessoal e direta nos trabalhos executados;

b) cujos sócios possuem, todos, a mesma habilitação profissional;

c) que não tenham sócio pessoa jurídica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

d) que não tenham natureza comercial ou empresarial;

e) que não exerçam atividade diversa da habilitação dos sócios.

14. Estas são, sem dúvida nenhuma, características inerentes à RECORRENTE, conforme se pode verificar através da Consolidação de seu contrato social, a Décima Segunda – que é a Consolidação obrigatória determinada pelo Novo Código Civil Brasileiro de 2003, e da Décima Terceira Alteração Contratual, esta a última, que foi assinada em 01.08.2006 (Docs. ANEXOS à IMPUGNAÇÃO apresentada pela RECORRENTE):

a) a responsabilidade pessoal dos sócios está expressa na CLAUSULA QUINTA, Parágrafo Primeiro: 'Todos os sócios poderão assinar os serviços prestados isolada ou conjuntamente, em nome da Sociedade, assumindo a responsabilidade pessoal e direta nos trabalhos executados;

b) pelo exame do seu preâmbulo, verifica-se que todos os sócios são engenheiros;

c) pela simples leitura de sua CLAUSULA QUARTA - capital social, verifica-se que não existe um só sócio pessoa jurídica;

d) a natureza não comercial e empresarial da RECORRENTE deduz-se do teor do Parágrafo Terceiro da CLÁUSULA OITAVA, segundo o qual os sócios que possuem apenas 01 cota podem auferir até maiores lucros do que os majoritários, o que é uma prática nas sociedades uniprofissionais: 'Os lucros auferidos poderão ser distribuídos de forma não proporcional à participação de cada sócio no Capital Social, se assim decidido pelos sócio-administradores',

e) o não exercício, pela RECORRENTE, de atividades diversas da habilitação profissional de seus sócios, que são todos engenheiros, depreende-se da leitura do seu objetivo social descrito na CLÁUSULA SEGUNDA que é 'a prestação dos seguintes serviços de engenharia, de conformidade com as prescrições e enumerações dos serviços contidos no artigo 7º da lei nº 5.194, de 24/12/66'

15. Para tentar sustentar que os sócios da RECORRENTE não seriam todos engenheiros, o Parecer que deu origem à respeitável decisão recorrida fala em 'atribuições de cada habilitação de engenharia' (fls. 93, 39ª e 40ª linhas), incorrendo em uma falha imperdoável ao confundir "habilitação" com "especialidade" dentro do campo da engenharia:

'Ora, se não pode um engenheiro mecânico imiscuir-se nas atribuições de um engenheiro civil, nada mais óbvio concluir que, no sentir do próprio conselho profissional, os dois profissionais possuem habilitações distintas.' (fls. 94, 1ª e 3ª linhas)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

16. Sem qualquer razão o parecerista porque todo engenheiro tem a mesma habilitação, sendo que o engenheiro mecânico e o civil exercem, tão somente, especialidades distintas. O mesmo ocorre com outras profissões como os advogados (cível, criminal, trabalhista, etc.), e médicos (clínico, pediatria, ortopedista, etc.), por exemplo.

17. Ao mesmo tempo em que transcreve o objeto que constava da alteração contratual da RECORRENTE datada de 03-08-2004 e informa que a sua redação foi alterada em 27/06/2005 para fazer constar que a RECORRENTE prestaria 'serviços de engenharia de conformidade com as prescrições e enumerações dos serviços contidos no art. 7º da Lei nº 5.194, de 1996, que regula o exercício da profissão de engenharia, arquiteto e engenheiro agrônomo, praticáveis para pessoas jurídicas, a saber: [...]' (fls. 93, 1 e 18ª linhas), afirma o Parecer que deu origem à respeitável decisão recorrida:

'Não é preciso ir longe para perceber que as atividades desenvolvidas pelo contribuinte, tais quais mencionadas na enumeração acima, refogem, em sua maioria, ao campo de trabalho do engenheiro.' (fs. 93, 8ª a 10ª linhas)

'O site da sociedade na internet (www.apsis.com.br) enumera como serviços prestados pela sociedade os seguintes: gestão de ativo fixo, avaliação de marcas, consultoria e negócios imobiliários, avaliação de empresas e sustentabilidade corporativa. Cada um dos mencionados serviços reúne sob si uma série de outras atividades, de sorte que a gama de atividades desenvolvidas pela sociedade é numerosa' (fls. 93, 21ª a 26ª linhas)

18. Sem qualquer razão dá vênio o parecerista, inclusive porque ser 'numerosa' a gama de atividades desenvolvidas pela RECORRENTE não significa de forma alguma fugir ela 'ao campo de trabalho de um engenheiro'.

19. Sem razão, em segundo lugar, porque - ao contrário do que supõe o parecerista - a gama de atividades que podem ser exercidas legalmente por um engenheiro, nos dias de hoje, é bem maior do que pode parecer ao examinador menos informado.

20. Por outro lado, nos serviços que o parecerista denomina 'gestão de ativo fixo, avaliação de marcas, consultorias e negócios imobiliários, avaliação de empresas e sustentabilidade corporativa', a atividade desenvolvida pela RECORRENTE foi sempre a elaboração de pareceres, o que, sem dúvida nenhuma, se insere no campo de trabalho do engenheiro.

21. Aliás, já em 1966 a Lei nº 5.194 não era tão rigorosa como pretende o parecerista, tanto assim que reservou para o engenheiro, na alínea g, do artigo 7º (que é citado expressamente no Contrato Social da RECORRENTE), atividades ou atribuições bem genéricas, que permitem uma grande abertura para o seu leque de atuação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

'Art. 7º- As atividades e atribuições profissionais do engenheiro, do arquiteto e do engenheiro agrônomo consistem em:

[...]

c) estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgações técnicas;'

22. Não satisfeito com isso, o legislador abriu mais ainda o leque de atividades e atribuições do engenheiro pela introdução, no referido Art. 7º, de um Parágrafo Único do seguinte teor:

'Parágrafo único. Os engenheiros, arquitetos engenheiros-agrônomos poderão exercer qualquer outra atividade que, por sua natureza, se inclua no âmbito de suas profissões'.

23. A tudo que já foi dito vale acrescentar que a RECORRENTE se trata de uma 'sociedade simples' e o seu contrato social é registrado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

24. A respeito desses últimos fatos, vale a pena transcrever alguns conceitos firmados por MIGUEL REALE, civilista acatado nacionalmente, em seu artigo "A SOCIEDADE SIMPLES E A EMPRESÁRIA NO CÓDIGO CIVIL datado de 27.09.03 (doc. anexo à IMPUGNAÇÃO oferecida pela RECORRENTE)

'Há, a bem ver, dois significados da palavra empresa: um correspondente à atividade econômica como tal, tanto assim que, inicialmente, Livro II se denominava 'Atividades Negociais' e não 'Direito de Empresa'; a segunda acepção do termo concerne à pessoa jurídica que organiza essa atividade. Tomada a palavra empresa nessa segunda acepção, já estamos de compreender melhor o Art. 982, que dispõe: 'Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria do empresário sujeito a registro (Art. 967) e simples as demais'

[...]

'Tanto a sociedade simples como a empresária podem se constituir para prestação de serviço, mas, a meu ver, na primeira, a palavra serviço corresponde à profissão exercida pelo sócio".

[...]

'Estabelecida a natureza jurídica da sociedade simples, verificamos que ela constitui o tipo geral aplicável no caso de se objetivar uma reunião associativa para prestação de serviço pessoal, a qual pode ter o maior espectro, desde a categoria dos pedreiros ou cabeleireiros até a dos advogados e engenheiros'.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

25. Os profissionais intelectuais exploram, portanto, atividades econômicas não sujeitas ao Direito Comercial. Entre eles se encontram os profissionais liberais (advogado, médico, engenheiro, arquiteto, etc.), cujo serviço é intrinsecamente ligado à própria pessoa de prestador e independe da estrutura organizada para dar-lhe suporte.

26. Importa ressaltar, no entanto, uma exceção, prevista no mesmo dispositivo legal (parágrafo único do art. 966 do CC), em que o profissional se enquadra no conceito de empresário. Trata-se da hipótese em que o exercício da profissão constitui elemento de empresa, ou seja, sempre que o exercente de profissão intelectual dedicar-se mais à atividade típica de empresário (organização dos fatores de produção) do que propriamente à função científica, literária ou artística, o que não ocorre com a RECORRENTE.

27. Conclui-se, assim, sem esforço algum, que a atividade exercida pelos sócios da RECORRENTE enquadra-se, sob medida, nas hipóteses excludentes da definição de empresário. Nenhum dos sócios dedica a maior parte do tempo na organização de fatores de produção. Cada um, de per si, se dedica, de maneiras pessoal, a sua especialidade científica, razão pela qual, respondem pessoalmente pelos serviços que eles próprios executam.

28. O entendimento sustentado pela impugnante já foi sufragado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, através do Acórdão de nº 8.703, de 11/04/2026, conforme menção feita no Acórdão nº 10.134, de 03/04/2008 (doc. Anexo à impugnação oferecida pela Recorrente):

‘ISS SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL

O tratamento fiscal estabelecido para as sociedades uniprofissionais previsto no Art. 29 da lei nº 691/84, com a redação dada pela Lei nº 2.956/99, se aplica quando os profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, executem pessoalmente, em nome da sociedade, mas assumindo responsabilidade pessoal, sendo irrelevante o percentual de distribuição de lucro constante de seus atos constitutivos.’

29. Esse é o entendimento que vem sendo consagrado, também, pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

‘Ementa: Processo Civil e Tributário Art. 9, § 3º do Decreto-Lei 406/68. Sociedades Uniprofissionais. Engenheiros. ISS. Alíquota Fixa. Acórdão fundado em interpretação do Contrato Social. (AgRg no Ag 77098/PR) Ministro Luiz Fux.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

1. A sociedade civil faz jus ao benefício previsto no art. 9º, §.3º do DL 406/68 desde que preste serviço especializado com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial, conforme entendimento assente no STJ (AG 458.005-PR, DJ de 19.12.2003, Rel. Min. Teori Zavascki; RESP 456.658-ES: DJ de 11.12.2003, Rel. Min. Franciulli Netto; RESP 34.554-ES, DJ de 11.03.2002, Rel. Min. Garcia Vieira).

2. Assentado o acórdão, com base no contrato social da empresa, que a mesma faz jus ao tratamento favorecido concedido pelo § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 às sociedades profissionais, sem caráter empresarial, no que se refere à tributação do ISS, porquanto 'a apelante é sociedade civil, uniprofissional, formada exclusivamente por sócios engenheiros, com vistas a desenvolvimento de atividades de engenharia'. [...]

[...]

7. Agravo Regimental à que se nega provimento.'

II I- CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO

30. Não podem passar em branco, de forma alguma, as seguintes conclusões equivocadas (totalmente a primeira e em parte a segunda) a que chegou o Parecer que deu origem à respeitável decisão recorrida, após transcrição dos artigos 128 e 131 do Decreto nº 14.602/96.

'Logo, considerando que o auto de infração foi lavrado por descumprimento de decisão definitiva proferida em processo regular de consulta acerca de matéria tributária, não é possível retomar, na impugnação, matéria já definitivamente decidida no âmbito administrativo'. (fls. 96, 4ª a 7ª linhas)

'O instituto da consulta tributária é uma faculdade do contribuinte. Contudo, depois que a Administração é provocada e firma o seu entendimento, não pode o contribuinte deixar de agir nos termos do resultado da consulta formulada, nem pode o órgão lançador deixa de zelar pelo cumprimento daquela decisão, pois a resposta da consulta vincula tanto o contribuinte como os órgãos fazendários' (fls. 96, 13ª a 17ª linhas)

31. Acerta o Parecer, tão-somente, quando conclui que órgão lançador (funcionário de nível inferior ao do prolator da decisão da consulta) tem de zelar pelo cumprimento daquela decisão, porque a resposta da consulta vincula os órgãos fazendários.

32. Equivoca-se, porém, totalmente, o aludido Parecer quando pretende que o contribuinte tenha que agir na forma preconizada pelo resultado da consulta e que a matéria objeto de decisão da consulta não mais possa ser discutida em impugnações e recursos formulados pelo contribuinte.

33. Em resumo, portanto, a decisão definitiva da consulta:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

a) vincula tão somente os órgãos fazendários de nível inferior ao do prolator daquela consulta;

b) não vincula o contribuinte, que pode agir de forma diversa ao decidido na consulta e pode renovar a discussão em quaisquer impugnações ou recursos por ele formulados;

2) NÃO VINCULA DE FORMA ALGUMA O CONSELHO DE CONTRIBUINTES, ÓRGÃO DE DELIBERAÇÃO COLETIVA E DE COMPOSIÇÃO PARITÁRIA, QUE TEM TODA A LIBERDADE E AUTONOMIA PARA DECIDIR AQUELES RECURSOS DA FORMA QUE LHE PARECER MAIS JUSTA E LEGAL.

Assim sendo, pelas diversas razões demonstradas na IMPUGNAÇÃO oferecida pela RECORRENTE e nas presentes RAZÕES, nenhuma dúvida pode haver de que A RECORRENTE é uma SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL, impondo-se PROVIMENTO do presente recurso e o CANCELAMENTO do Auto de Infração nº 123.947, com o que se estará atendendo a princípios basilares do Direito Tributário e distribuindo a mais integral JUSTIÇA!"

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão que manteve integralmente o Auto de Infração nº 123.947.

Como bem salientado pela Representação da Fazenda, a ora Recorrente, durante todo o deslinde do processo, apresentou defesa apenas para o item 2 do lançamento, não tendo discorrido uma linha sequer sobre os demais itens, razão pela qual os mesmos restariam incontroversos, não fosse a declaração de inconstitucionalidade do CEPOM declarada pelo Supremo Tribunal Federal e já encampada por diversos acórdãos deste Egrégio Conselho de Contribuintes, que atinge diretamente o item 3 do Auto de Infração.

Restam incontroversos e sem defesa, portanto, os itens 1 e 4 do Auto de Infração nº 123947, muito embora a Recorrente tenha pugnado pelo cancelamento total do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.505

No que concerne ao item 2 propriamente, para o qual a Recorrente pugna pelo cancelamento integral, dado se tratar de sociedade uniprofissional, depois de analisar os autos cheguei à conclusão de que a Recorrente possui natureza empresarial, razão pela qual não é possível enquadrá-la como sociedade uniprofissional, não fazendo jus ao regime diferenciado de recolhimento do ISS.

Isso porque a empresa prestava serviços de avaliação de empresas, consultoria em negócios imobiliários, gestão de ativo fixo e sustentabilidade corporativa, ligados à área administrativa-contábil, não à engenharia.

Como bem salientado pela Representação da Fazenda, o próprio Contrato Social da empresa, até 27/06/2005, incluía expressamente no objeto social da sociedade as atividades de consultoria imobiliária e avaliação de imóveis; avaliação de máquinas e equipamentos e outros bens tangíveis; consultoria em gestão de ativo fixo e inventário de bens; consultoria na área ambiental (não havia engenheiros ambientais no quadro social); auditorias e avaliações do passivo ambiental; consultoria na área econômico-financeira e avaliação de negócios e treinamento nas áreas mencionadas anteriormente.

Além disso, outros fatores me levaram à convicção de que a sociedade atuava de forma empresarial, como, por exemplo:

- Preponderância do nome da sociedade (e seus sinais de distinção, como logomarca) em relação à figura dos sócios, nitidamente perceptível na apresentação do sítio eletrônico da sociedade;
- A sociedade patrocina atleta (tenista), em inconfundível sinal de que visa a divulgar sua marca;
- Estrutura organizacional departamentalizada, composta de diretores, gerentes e quadro técnico;
- Sócios atuam como diretores e não como profissionais autônomos;
- Há diretor não sócio (curiosamente, não é engenheiro). O sítio eletrônico da sociedade enumera como sócios apenas Ricardo Duarte Carneiro Monteiro, [e] Ana Cristina França de Souza. Já Luiz Paulo César Silveira, sócio, é descrito apenas como diretor. Sérgio Freitas De Souza, embora não seja sócio, é diretor;
- Há sócios que não são diretores;
- Atuação sob a mesma denominação social através de outra pessoa jurídica, sediada na cidade de São Paulo, integrada pelos sócios Ricardo Duarte Carneiro Monteiro e Ana Cristina França de Souza; e
- Atuação sob a mesma denominação social através de outra pessoa jurídica, sediada no município de Saquarema.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

Como se sabe, o nascimento da obrigação tributária depende da ocorrência, no mundo dos fatos, de evento que se subsuma integralmente à hipótese de incidência descrita na norma de tributação, dependendo de exaustiva e imparcial averiguação da administração tributária, a qual deve buscar a verdade material acerca dos acontecimentos que, no mundo fenomênico, faça incidir o tributo.

Nesse sentido, a atividade de busca da verdade material, no que tange à ocorrência dos fatos jurídicos tributários, consuma-se mediante o processo administrativo, sendo tarefa do Fisco verificar a ocorrência do fato ocorrido e, a partir daí, implementar a norma jurídica com base em prova direta do alegado, pautado na verdade material, sendo vedado perseguir uma suposta incidência tributária divorciada da realidade, sob pena de comprometer os princípios da legalidade e da tipicidade.

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 de caráter empresarial possui como característica a organização 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.

Lembro que a intenção do tratamento diferenciado dado ao trabalho pessoal é justamente a de beneficiar as sociedades civis de profissionais autônomos que, ainda que participantes de organização societária, prestem serviços sob o regime de responsabilidade pessoal, sem caráter empresarial.

Acerca do termo “*elemento de empresa*”, vale a lição exemplificativa de Fabio Ulhoa Coelho:

Para compreender o conceito legal, convém partir de um exemplo. Imagine o médico pediatra recém-formado, atendendo seus primeiros clientes no consultório. Já contrata pelo menos uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico. Imagine, porém, que, passando o tempo, este profissional amplie seu consultório, contratando, além de mais pessoal de apoio (secretária, atendente, copeira etc.), também enfermeiros e outros médicos. Não chama mais o local de atendimento de consultório, mas de clínica. Nesta fase de transição, os clientes ainda procuram aqueles serviços de medicina pediátrica, em razão da confiança que depositam no trabalho daquele médico, titular da clínica. Mas a clientela se amplia e já há, entre os pacientes, quem nunca foi

CONSELHO DE CONTRIBUINTE**Acórdão nº 19.505**

atendido diretamente pelo titular, nem o conhece. Numa fase seguinte, cresce mais ainda aquela unidade de serviços. Não se chama mais clínica, e sim hospital pediátrico. Entre muitos funcionários, além dos médico, enfermeiros e atendentes, há contador, advogado, nutricionista, administrador hospitalar, seguranças, motoristas e outros. Ninguém mais procura os serviços ali oferecidos em razão do trabalho pessoal do médico que os organiza. Sua individualidade se perdeu na organização empresarial. Neste momento, aquele profissional intelectual tornou-se elemento de empresa. Mesmo que continue clinicando, sua maior contribuição para a prestação dos serviços naquele hospital pediátrico é a de organizador dos fatores de produção. Foge, então, da condição geral dos profissionais intelectuais e deve ser considerado, juridicamente, empresário.

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a cobrança perpetrada pelo item III do Auto de Infração, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade da exigência do Imposto Sobre Serviços com fundamento nos artigos 14, inciso XXII e 14-A, do CTM, em razão do que decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.167.509/SP, sob o rito da repercussão geral (Tema 1.020), mantendo-se os demais itens, I, II e IV em sua integralidade.

É como voto.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **AP SIS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.505

Ausentes da votação os Conselheiros FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA, ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR e IURI ENGEL FRANCESCUTTI, os dois primeiros substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes MARCIO BRENO OLIVEIRA CORREA e EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 06 de agosto de 2026.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA RELATORA