



PREFEITURA MUNICIPAL DE NITERÓI

RUA VISCONDE DE SEPETIBA, 987, 987, 6º ANDAR
NITERÓI - RJ
21 26200403 - CNPJ : 28.521.748/0001-59
prefeitura@niteroi.rj.gov.br
www.niteroi.rj.gov.br

PROCESSO Nº 030026033/2017
IMPRESSÃO DE DESPACHO
Data: 18/09/2018
Hora: 15:09
Usuário: SERGIO DALIA BARBOSA
Público: Sim

1220

Processo : 030026033/2017 **Titular do Processo :** ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S
Data : 01/11/2017 **Hora :** 13:19
Tipo : AUTO DE INFRAÇÃO **Atendente :** ELIZABETH C.A. C. DOS SANTOS CARNEIRO
Requerente : ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S
Observação : AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 53433.

Despacho : Proc. 030/026033/2017 -- Oncologia Clínica Niterói – ISS (diferença) – Rec. Voluntário.

Sr. Presidente.

Cuida-se de Recurso Voluntário, tempestivo, por ensejo da decisão da Coordenadoria de Estudos e Análise Tributária (fl. 110) que julgou improcedente Impugnação ao AI 53433 em cobrança de diferenças do ISS, competências de Dez/ 2013; Jul e Dez/2014 e Ago/2016, em razão do desenquadramento da Contribuinte do regime de recolhimento fixo do imposto (sociedade de profissionais) através da notificação 9620, processada pelo PA 030/025620/17, também em trâmite neste Conselho.

De fls. 05-23, a justificativa da autuação que reproduz as razões postas em fundamentação da notificação de desenquadramento como referida (n. 9620), e já examinada por esta Representação no PA 030/025620/17.

Em sequência, de fls. 25-33, a Impugnação que, igualmente reproduzindo mesmas razões aduzidas no PA acima citado, pugna pelo cancelamento da autuação por impossibilidade legal de retroação dos efeitos da notificação de seu desenquadramento e por estar perfeita e legalmente inserida no regime legal de recolhimento fixo do imposto. Alega mais o cancelamento das NFs das competências de Jul-Out/2014 e Ago/2016, e incorreção do balancete referente à competência de Dez/2013 onde se baseou a cobrança.

De fls. 84-86, nova manifestação fiscal, ratificando a procedência da autuação relativamente às competências citadas.

Às fls. 99-109, o parecer FCEA que reproduzindo os argumentos que decidiram o referido PA 030/025620/17, culmina por dar como correta a cobrança, afastando também os argumentos de cancelamento das NFs e de incorreção de balancete.

De fl. 110, a decisão recorrida que, tomando por fundamento o parecer FCEA, nega procedência à Impugnação, assinalando ainda a vinculação do presente feito ao PA principal (citado) por correlação de matéria, impondo-se, assim, seu julgamento em conjunto.

Na sequência o presente Recurso, tempestivo, que, nos mesmos termos do alegado no processo principal já referido, termina por requerer a nulidade da decisão em razão de incompetência da autoridade julgadora, e sua reforma pelos fundamentos jurídicos apresentados.

É o relatório.

Como bem assinalado pela decisão recorrida em sua parte final, guarda o presente feito correlata dependência com o PA 030/025620/2017, cujo julgamento deve se dar na forma do art. 48 do Dec. 9.735/2005 por se tratar de mesmo requerente e matéria.

Sendo assim, em manifestação às fls.... do referido feito, concluímos pelo provimento parcial do recurso para negar o efeito retroativo da exclusão do regime de recolhimento fixo do imposto como lançado pela notificação de desenquadramento da Recorrente, de no. 9620, tendo por motivação os precedentes processuais julgados por este Colegiado nos PAs 030/0007524/2014 e 030/0060554/2014.

Sendo assim, e em conclusão, é o presente parecer para recomendar o conhecimento do presente Recurso e seu provimento, no sentido do cancelamento da cobrança de diferenças do ISS como lançado, tendo em conta os precedentes já julgados neste Conselho como citados que tiveram como fundamento a não retroatividade dos efeitos do desenquadramento como levado a efeito pela notificação 9620, conduzida pelo PA 030/025620/2017, observando-se processualmente o recomendado na parte final da decisão ora recorrida.

Nestes termos, é o parecer. "Sub censura".

Em 13 de Setembro 2018.

Sérgio Dália Barbosa
Rep. da Fazenda

132

**PREFEITURA DE**
Niterói**SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA**
CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES – FCCN

Recorrente: ONCOLOGIA CLÍNICA NITERÓI S/S

Processo: 030/026033/2017

EMENTA: ISS – AUTO DE INFRAÇÃO - SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTAS FIXAS – EXCLUSÃO POR INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – NÃO COMPROVAÇÃO – A RECORRENTE APRESENTA TODOS OS REQUISITOS LEGAIS PARA ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – SOCIEDADE FORMADA SOMENTE POR SÓCIOS MÉDICOS, DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COM BASE NA PRODUÇÃO E RESPONSABILIDADE ILIMITADA DOS SÓCIOS – PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Oncologia Clínica Niterói, diante de decisão de 1ª Instância que considerou improcedente Impugnação (fls. 33/42) contra o auto de infração 53433, de 30/10/2017, que autuou e desenquadrado o contribuinte do regime jurídico de recolhimento do ISS por alíquotas fixas (uniprofissional) para o recolhimento com base no movimento econômico.

O fiscal autuante exclui a empresa com base nos seguintes argumentos:

- 1) A sociedade exerce atividades por farmacêuticos e enfermeiros, informando que a Clínica possui em sua composição uma farmácia para manipulação de fármacos, utilizando-se assim profissionais de habilitação diversa dos sócios;
- 2) Da mesma forma faz referência aos profissionais de enfermagem;
- 3) Argumenta que há uma estrutura organizacional para a prestação dos serviços sem qualquer cunho pessoal. Em virtude de tais fatos exerceria atividades de cunho empresarial;
- 4) Sustenta que por estarem presentes os fatores de produção: capital, insumos, mão de obra e tecnologia na busca de lucros não poderiam ser uniprofissionais;

- 5) Cita inúmeros funcionários para justificar que fazem parte do corpo funcional o que validava sua tese de exclusão;
- 6) Anexa diversas fotos retiradas do website para afirmar que a "há robusta atividade administrativa, prevalecendo a organização do trabalho, característico de empresa;
- 7) Afirma que "apesar de constar no contrato social que a divisão de lucros dos sócios será proporcional ao trabalho" e não consta essa metodologia nos registros de pagamentos;
- 8) Diante desses fatos decide desenquadrar o contribuinte, cobrando-se retroativamente o ISS com base no movimento econômico.

O órgão julgador de 1ª Instância em resumo apresenta as seguintes alegações:

- 1) anexa diversas decisões de que empresas "LTDA's" possuem o caráter empresarial e desse modo não poderiam ser "uniprofissionais";
- 2) Afirma às fls.39 que " mesmo que a sociedade profissional utilize o trabalho acessório de enfermeiros e farmacêuticos sem que tal fato descaracterize como sociedade profissional, contudo durante a ação fiscal verificou-se que a atuada exercia a atividade farmacêutica como uma das principais", mesmo não havendo qualquer comprovação desse fato;
- 3) Alega não haver nova interpretação jurídica do fato e sim uma revisão de ofício;
- 4) Por fim justificar o malfadado lançamento sustenta haver erro de fato e que ensejaria assim a Revisão de lançamento.

A representação Fazendária opina pelo Conhecimento do Recurso e seu provimento parcial.

É o relatório. Passo ao meu voto.

Inicialmente quero colocar em evidência que a empresa "ONCOLOGIA CLÍNICA S/S" é uma sociedade simples pura formada unicamente por médicos devidamente habilitados pelo Conselho Regional de Medicina. O regime jurídico da empresa, sociedade simples(S/S) abrangem aquelas sociedades que não exercem atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 982 do Código Civil). Segundo a cláusula oitava do contrato social, a responsabilidade dos sócios é ILIMITADA. O contrato está registrado no Cartório de Registro Civil de acordo com a legislação.

Não há assim, mesmo que formalmente, qualquer fato que impeça o contribuinte de ser uniprofissional.

A atividade-fim do contribuinte é o tratamento oncológico de pacientes portadores de neoplasia maligna. A sociedade realiza acompanhamentos e tratamentos

de pessoas com câncer. Após a consulta com o sócio e médico oncologista prescreve-se o tratamento que, se for o caso, será feito em sessões de radioterapia ou quimioterapia. Tais sessões há a necessidade do auxílio de profissionais de enfermagem já que vários procedimentos intrínsecos a estes profissionais são realizados. Da mesma forma os farmacêuticos que manipulam as fórmulas das receitas, não o fazem sem anuência dos médicos responsáveis.

Com relação à distribuição dos resultados financeiros entre os sócios o Fiscal autuante sequer se deu o trabalho de ler o contrato social, porquanto se baseia tal distribuição em dois critérios: produtividade e contribuição no trabalho, sendo portanto desproporcional à participação societária. (vide cláusula décima primeira do Contrato Social)

A exclusão da sociedade do regime de alíquotas fixas se baseou unicamente da verificação *in loco* pelo autuante.

Quanto ao fato de haver profissionais da área farmacêutica e enfermeiros, não teve o mínimo cuidado nem a sensibilidade de observar que se trata de uma empresa destinada ao tratamento de câncer.

Logicamente, para sobreviver no competitivo mercado de prestadores de serviços médicos, a Sociedade Simples tem adequar seu corpo técnico de funcionários à realidade dos clientes. Necessita possuir, obviamente, empregados que lhe fornecem apoio secundário para consecução de seus fins, tais como, enfermeiros, farmacêuticos, atividades administrativas em geral, limpeza, atendimento e segurança, entre outros.

Em outras palavras, são meras atividades-meio, que por si só, não desnaturam a natureza jurídica de sociedade simples uniprofissional e não tem o condão de oferecer uma estrutura empresarial à sociedade.

A organização do profissional de medicina na forma de sociedade simples uniprofissional, formada exclusivamente por médicos, que prestam serviços em nome da sociedade de forma pessoal é comumente aceita e prevista na legislação pátria. Ressalte-se, os serviços em sua maioria são prestados pelos próprios sócios, de forma pessoal.

No caso específico de tratamento de câncer há necessidades específicas para tal. Como por exemplo na aplicação de medicamentos em carcinomas de mama (câncer de mama) quando da aplicação de quimioterapia. Há a necessidade de aplicação dessa receita medicamentosa por profissionais de enfermagem, mas sob total supervisão pessoal do médico oncologista.

A definição do objeto no contrato de constituição da sociedade, bem como a forma sob a qual efetivamente se operará a prestação dos serviços pretendidos são fatores decisivos para a configuração da modalidade de associação em comento,

devendo ser exercida, conforme já consignado, de forma especializada, em caráter personalíssimo, sob o próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, e sob sua total e exclusiva responsabilidade

Nesse sentido, dada a peculiaridade das sociedades uniprofissionais em relação às demais espécies societárias, tem-se que elas possuem tratamento diferenciado em relação à incidência do ISSQN, como veremos no panorama legislativo a seguir.

A Lei Complementar n.º 116/2003 veio estabelecer as normas gerais em matéria do ISSQN, como fato gerador, base de cálculo, contribuintes e os serviços sujeitos a tal incidência tributária. A referida Lei, nesse sentido, trouxe consigo a base de cálculo do ISSQN, determinando que essa corresponde ao preço cobrado pelo prestador de serviços, sobre o qual incidirá uma alíquota específica determinada pela legislação municipal de cada ente tributante, sempre limitada a 5%.

Destaca-se que, anteriormente à edição da Lei Complementar n.º 116/2003, as normas gerais do ISSQN eram regulamentadas pelo Decreto Lei n.º 406/68, cujo instrumento normativo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

E justamente nesse Decreto, em seu artigo 9º, parágrafo 3º, visando assegurar tratamento adequado aos que prestam serviços de forma pessoal, há previsão de que os profissionais liberais e as sociedades uniprofissionais merecem tratamento diferenciado em relação à incidência tributária do ISSQN. Veja-se:

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

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

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)

Trata-se de regra que tem por finalidade alcançar verdadeiro tratamento adequado aos profissionais que desenvolvem a prestação de serviços de forma pessoal

e assumindo os riscos do negócio, seja de forma autônoma ou em sociedade, uma vez que se diferenciam das sociedades empresárias prestadoras de serviços que primam pelo capital.

Ato contínuo, destaca-se que, conforme entendimento sedimentado no Poder Judiciário, a Lei Complementar n.º 116/2003 não revogou o artigo 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei n.º 406/68, encontrando-se ainda vigente tal forma específica de recolhimento pelos profissionais liberais e sociedades uniprofissionais.

A aferição do elemento de empresa (ou sua ausência) afigura-se fator de relevo na aferição da natureza societária e na efetiva configuração das sociedades uniprofissionais, com conseguinte repercussão tributária no que concerne à incidência do ISS, máxime em razão do disposto no artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68, uma vez que, conforme já demonstrado, persiste inalterado e em vigor.

Dispõe o art. 966 do Código Civil que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Assim, conforme exposto, exclui-se da definição de empresário quem exerce profissão de natureza meramente intelectual, sem interferência exterior de fatores de produção característicos das atividades comercial e industrial.

Emprestando-se, ainda, o conceito prelecionado pelo parágrafo único do mencionado dispositivo, será sociedade simples a que tiver por objeto o desenvolvimento de atividade intelectual de natureza científica, literária ou artística, não podendo ser objeto de exploração direta, devendo, portanto, estar ausente o elemento de empresa para a sua configuração.

Nesta senda, observa-se ser a prestação de serviços realizada pelo Recorrente, de forma personalíssima pelos profissionais médicos e auxiliares e com assunção integral das responsabilidades emergentes da atividade de fundamental importância para a caracterização desta modalidade societária. Daí decorre, invariavelmente, que o registro da sociedade sob uma das formas preconizadas para as sociedades comerciais, por exemplo, sobretudo sob o pálio da limitação de responsabilidade dos sócios, descaracterizaria de plano a sociedade uniprofissional, tornando-a verdadeira sociedade empresária, a despeito do objeto social disposto no instrumento de constituição. Não é o caso do contrato societário do Recorrente posto que é de Sociedade Simples, S/S, que tem como característica a descrição da cláusula oitava do instrumento de formação societária que diz:

CLÁUSULA OITAVA:

‘A responsabilidade de cada sócio é pessoal e ilimitada..’

Corroborando essas afirmações há que se observar as normas estabelecidas pela sociedade brasileira de Oncologia e o Código de ética Médica que em seu art. 3º diz:

É vedado ao médico:

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

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

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

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

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

A organização do profissional de medicina na forma de sociedade simples uniprofissional, formada exclusivamente por médicos que prestam serviços em nome da sociedade de forma pessoal é comumente aceita e prevista na legislação pátria. Ressalte-se, os serviços em sua maioria são prestados pelos próprios sócios, de forma pessoal.

Com efeito, a pessoalidade na prestação dos serviços médicos a que ora se alude denota a sua individualização, quando, mesmo tratando-se de organização em sociedade, persiste a distinção da prestação específica com a qual cada um dos profissionais contribuiu, que receberá individualmente por cada trabalho específico prestado pessoalmente e à sua própria clientela, jamais figurando como mero empregado ou associado.

Mesmo que a explícita ilegalidade persista, não há como se retroagir seus efeitos. Assim, entendemos que o desenquadramento se deve por erro de direito, não erro de fato, pois todos os documentos foram juntados na apresentação à Prefeitura quando de seu cadastramento junto ao Cadastro Eletrônico de Contribuintes(CEC) e expressamente homologado por um Fiscal. Tal requerimento era homologado e aceito para que o Recorrente fosse enquadrado no regime de recolhimento fixo. Após esses procedimentos homologatórios e de reconhecimento pela Fazenda da forma de

tributação, vem uma ação fiscalizatória e por decisão arbitrária e ilegal transpassa-se tudo o que a própria Fazenda informara ao contribuintes. Ou seja, é um novo critério jurídico adotado pela Administração. Até aí, tudo bem: que se desenquadre e, a partir do ato administrativo [de desenquadramento], se faça os lançamentos corretos do ISS tendo por base fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, segundo o novo critério, se houver infringência.

Isso é o que disciplina o artigo 146 do Código Tributário Nacional: "**A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**"

Tal ato é ilegal e contraria o princípio da boa-fé do contribuinte, de um lado. E de outro, representa insubmissão da administração a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica.

Ao revisar o posicionamento jurídico adotado pela Fazenda Pública, emprega-se ao ato de lançamento tributário caráter nitidamente discricionário, pois o Órgão Fiscal altera seu entendimento jurídico por motivos de conveniência ou oportunidade, **condição vedada pela legislação tributária vigente**, consoante dispõe o art. 142, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Por consequência, a atividade de revisar critérios jurídicos adotados com base em fatos geradores pretéritos, os quais foram lançados sob posicionamento distinto, é valorar tais fatos geradores, de acordo com a conveniência ou oportunidade da Fazenda Pública, dispensando ao ato administrativo de lançamento condição que não lhe é peculiar, violando nitidamente dispositivos do Código Tributário Nacional.

Após o relatório acima exposto, é de se concluir que no mérito o Recorrente tem todos os requisitos legais para se enquadrar como sociedade Uniprofissional, e mesmo que essas razões não sejam suficientes há que se concordar que jamais poderiam ser cobradas retroativamente.

Nestes termos sou pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário.

Niterói, 19 de dezembro de 2018

Conselheiro Relator

MANOEL ALVES JÚNIOR

EMENTA: ISS – Recurso Voluntário – Sociedade Uniprofissional – Exclusão do regime de recolhimento por alíquotas fixas (art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68) – Organização estruturada e complexa dos fatores produtivos – Elementos apurados em ação fiscal que indicam o caráter empresarial da sociedade – Descaracterização da personalidade na prestação do serviço – Exercício de múltiplas profissões intelectuais em paralelo como atividade-fim – Distribuição de lucros que expressa uma relação de capital x trabalho nas relações jurídicas – Desprovemento do recurso.

Exmo. Sr. Presidente e demais membros deste Conselho.

Trata-se de voto divergente ao proferido pelo Ilmo. Conselheiro Relator nos autos do processo em epígrafe, que se refere a Recurso Voluntário interposto por ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S em face da decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve a higidez do Auto de Infração nº 53433.

O crédito tributário é relativo à diferença de ISS devido pela prestação de serviços de hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatorios e congêneres (subitem 4.03), no valor de R\$ 754.552,53, para o período de dezembro/2013, julho/2014, outubro/2014 e agosto/2016.

Preliminarmente, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que a decisão foi prolatada pelo Coordenador de Estudo e Análise Tributária, que é autoridade competente para tal ato, conforme delegação de competência promovida pela Resolução SMF nº 19/2017. A manifestação elaborada pelo i. Fiscal de Tributos Francisco da Cunha Ferreira nada mais é do que um parecer sobre o tema (ato consultivo), que não vinculada a autoridade julgadora em primeira instância.

No que tange à alegação de que as notas fiscais relativas aos meses de julho/2014, outubro/2014 e agosto/2016 foram canceladas em decorrência da ausência de efetiva prestação de serviço, deixo de acolhê-la, uma vez que o contribuinte não fez prova de tal fato.

Conforme bem explicitado pelo FCEA, o simples relatório gerado pelo sistema WebISS não comprova, *per si*, a ausência de prestação de serviços, cabendo ao contribuinte apresentar documento idôneo, tal como termo ou carta de anuência do tomador do serviço, que demonstre a não efetivação do negócio jurídico. No mais, as receitas foram devidamente contabilizadas em sua escrituração, o que sugere, no mínimo, uma grave incoerência.

No mesmo sentido, no que se refere à alegação de que para a competência de dezembro/2013 foi utilizado um balancete gerador pelo antigo sistema contábil, que não estaria atualizado, também deixo de acolhê-la, pois não reflete a realidade. Não há qualquer declaração retificadora da escrituração contábil digital (ECD) junto à Receita Federal, do que se infere que o novo balancete não merece fé, ainda mais porque o saldo final da conta "lucros e prejuízos acumulados" diverge do final do exercício de 2013 para o início do exercício de 2014.

No mérito, registro que foi promovida a Ação Fiscal 030/0015952/2017, a fim de apurar se a sociedade se enquadra como uniprofissional e, conseqüentemente, faz jus ao regime fixo de alíquotas do ISS, conforme art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68 e art. 73-A do Código Tributário Municipal.

A análise dos registros feitos pelo Fiscal de Tributos demonstra, de forma nítida, o caráter e organização empresarial da sociedade, o que afasta a possibilidade de fruição do regime especial de recolhimento do ISS.

O primeiro ponto que deve ser analisado diz respeito ao fato da sociedade ser uma sociedade do tipo simples, registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas

(RCPJ) e inscrita no Cadastro Eletrônico de Contribuintes do Município de Niterói como tal.

Com efeito, a definição da condição empresarial de uma sociedade não se dá pela mera análise do contrato social, mas sim pela natureza das atividades exercidas e, também, pela estrutura organizacional desenvolvida. É o que se extrai do art. 966 do Código Civil:

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

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

O fato do contrato social (fls. 61/80) indicar se tratar de uma sociedade simples não é determinante para estabelecer a condição de sociedade não-empresária da Recorrente. É necessário visualizar *in concreto* as atividades exercidas, bem como a estrutura organizacional em que estão inseridas.

Caso se comprove que o exercício da profissão intelectual constitui elemento de empresa, isto é, caso se demonstre que a atividade integra, na verdade, uma organização complexa de fatores de produção, a sociedade será tida por empresarial e o registro no RCPJ por irregular.

No mesmo sentido se manifestou o Desembargador Relator Gabriel Zefiro no julgamento da Apelação nº 0321505-20.2010.8.19.0001 perante a 13ª Câmara Cível do TJ/RJ:

Não importa que a sociedade tenha sido inscrita no registro civil das pessoas naturais (RCPJ), ao invés da Junta Comercial, na medida em

que tal requisito serve apenas para conferir-lhe regularidade e personalidade jurídica, nos termos do art. 45 do CCB/02; de modo que a forma não pode preponderar em relação ao conteúdo¹.

De forma semelhante ao que ocorre com o RCPL, o registro junto ao Cadastro Eletrônico de Contribuintes se dá por meio de autodeclaração enviada pelo contribuinte em conjunto com o seu contrato social. Aqui, a Fiscalização analisa somente aspectos formais impeditivos do regime uniprofissional, que podem ser identificados pela simples análise do contrato social, como, por exemplo, a existência pessoa jurídica como sócio ou a constituição sob a forma de sociedade por ações (art. 73-A, §1º, II e III do CTM).

Não é feito, neste momento, qualquer exame dos aspectos materiais que obstariam a adoção do regime diferenciado de recolhimento do ISS, como, por exemplo, a existência de sócio que participe somente para aportar capital ou a adoção de estrutura organizacional que afaste a pessoalidade da prestação do serviço (art. 73-A, §1º, VI e VII do CTM). Tais elementos só podem ser aferidos a partir de uma Fiscalização *in loco*, mediante a observação do processo produtivo, que poderá confirmar a natureza pessoal e intelectual da atividade ou, como no caso, afastar tal configuração pela

¹ 0321505-20.2010.8.19.0001 – APELAÇÃO Des(a). GABRIEL DE OLIVEIRA ZEFIRO - Julgamento: 27/02/2014 - DÉCIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL - TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE FORMADA POR APENAS DOIS SÓCIOS (ENGENHEIROS), TENDO POR OBJETO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA RELACIONADA À ÁREA DE ENGENHARIA. PRETENSÃO DE VER RECONHECIDA A NATUREZA UNIPROFISSIONAL, COM O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO COM BASE NO ART. 9º, §3º, DO DL 406/68 (ALÍQUOTA FIXA). IMPOSSIBILIDADE. A LEITURA DO CONTRATO SOCIAL REVELA QUE O CONTRIBUINTE REVESTE-SE DA FORMA DE SOCIEDADE LIMITADA E REALIZA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS CONSIDERANDO O NÚMERO DE QUOTAS DE CADA SÓCIO. ESTRUTURA EMPRESARIAL QUE INFIRMA A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO EM TELA COM ESCOPO NA ALÍQUOTA DESTINADA EXCLUSIVAMENTE AOS PROFISSIONAIS QUE DESENVOLVEM TRABALHO DE NATUREZA INTELECTUAL, COM RESPONSABILIDADE PESSOAL. O FATO DE A SOCIEDADE TER SIDO INSCRITA NO RCPL, E NÃO NA JUNTA COMERCIAL, NÃO LHE CONFERE O STATUS DE SOCIEDADE SIMPLES, NA MEDIDA EM QUE A REFERIDA FORMALIDADE SERVE APENAS PARA LHE ATRIBUIR REGULARIDADE E PERSONALIDADE JURÍDICA (ART. 45 DO CCB/02). SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO CORRETAMENTE PROLATADA. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO, EX VI DO ART. 557 DO CPC, PORQUANTO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE E EM DESCOMPASSO COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

constatação de que a estrutura dos fatores de produção desenvolvida pela Recorrente é incompatível com a pessoalidade necessária à prestação do serviço.

Uma vez confirmado que o contribuinte usufruía de forma indevida do regime de alíquotas fixas, é realizado o seu desenquadramento e, concomitantemente, é lançado a diferença de ISS incidente sobre as atividades.

Em relação à Recorrente, o Termo de Ocorrência se refere à Fiscalização relativa ao período de 2007 a 2010. À época, foi constatado que o contribuinte se enquadrava como sociedade uniprofissional, pois todos os sócios eram médicos devidamente habilitados e com registro profissional, os serviços eram realizados de forma pessoal, não havia sócio pessoa jurídica, nem cunho empresarial na organização produtiva.

Ocorre que a Ação Fiscal 030/0015952/2017 se refere, como já exposto, ao período de novembro/2012 a dezembro/2016, afastando, portanto, qualquer alegação de modificação de critério jurídico. Em outras palavras, o entendimento anteriormente esposado pela Fiscalização para o período de 2007 a 2010 não foi alterado, pois a Ação Fiscal em epígrafe diz respeito a competências distintas.

No mais, ficou demonstrado que os serviços prestados pela Recorrente configuram elemento de empresa face à complexa organização dos fatores de produção empregada, o que afasta a natureza meramente intelectual da atividade. A estrutura produtiva criada pela Recorrente se tornou mais importante que a atividade pessoal (medicina) desenvolvida pelos sócios, o que a transforma em empresa, conforme o Enunciado nº 194 da III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal.

Enunciado nº 194 – Art. 966: Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores da produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.

Neste ponto, destaco as considerações feitas pelo Fiscal de Tributos acerca da estrutura organizacional da sociedade Recorrente, em especial a existência de múltiplas atividades profissionais que são exercidas em paralelo à medicina, tais como a de enfermagem e de farmácia.

De acordo com a relação de funcionários, a Recorrente possui em seus quadros 5 (cinco) farmacêuticos, profissionais que exercem atividade não correlata à atividade principal de médico. Ademais, a Recorrente conta com uma farmácia própria para manipulação de fármacos, a qual é supervisionada por tais profissionais (art. 5º da Lei nº 13.021/14) independentemente da atuação dos sócios, que, por serem médicos, não podem se responsabilizar por tal fabricação.

Nessa esteira, o Fiscal constatou a existência de 5 (cinco) enfermeiros e técnicos de enfermagem, que são profissionais que não se confundem com os médicos e que se subordinam a autarquia fiscalizatória distinta. Tais atividades jamais poderiam ser exercidas pelos sócios médicos, pois a Lei nº 7498/86 prevê que compete privativamente ao enfermeiro a atividade cuidados de enfermagem, o que também afasta a personalidade da prestação do serviço.

Para que a sociedade seja considerada uniprofissional, os serviços prestados “deverão ser apenas, e exclusivamente, aqueles para os quais os seus prestadores ou executores estejam habilitados e estejam profissionalmente habilitados”, sendo vedada “a prestação de serviços distintos, estranhos à profissão para a qual os sócios estejam habilitados”². Nas palavras de André Santa Cruz Ramos, “bastaria, em cada caso concreto, analisar se (i) há mais de um ramo de atividade sendo exercido, ou se (ii) há contratação de terceiros para o desempenho da atividade-fim”³ para descaracterizar o elemento pessoal do trabalho.

² GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira; FARIA, Renato Vilela; SILVA, Fabiano Marcos da. Serviços de engenharia prestados sob a modalidade de sociedades uniprofissionais. In: DACOMO, Natalia de Nardi; MACEDO, Alberto (Coord.). **ISS pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latín, 2012, p. 39-41.

³ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de direito empresarial**. 4. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2010, p. 64.

Ora, a Recorrente exerce, com estrutura organizada e complexa, não só a atividade médica, mas também as atividades de enfermagem e farmacêutica, contando, inclusive, com uma farmácia própria para a manipulação de fármacos. Essa pluralidade de atividades é estranha à profissão para a qual os sócios estão habilitados, o que indica a inexistência de personalidade na prestação do serviço. Em outras palavras, o serviço desempenhado pela Recorrente é multidisciplinar e, portanto, muito complexo para ser exercido com personalidade pelos sócios médicos.

Sem prejuízo do exposto, vislumbro a existência de uma robusta e hierarquizada cadeia administrativa, que conta com os profissionais de gerente operacional, auxiliar de escritório, analista de RII, auditor de contas, 4 (quatro) faturistas, além de contratos com sociedade prestadoras de serviços de recepcionista, limpeza, remoção de pacientes, desinfecção de instrumentos e coleta e tratamento de resíduos químicos.

Apesar de tais atividades não constituírem óbice, por si só, à unipessoalidade – pois não estão voltadas diretamente para a prestação dos serviços profissionais próprios daquela sociedade – a existência de um número excessivo de funcionários poderá indicar uma organização complexa típica de uma sociedade empresarial e, assim, afastar a personalidade imprescindível às sociedades uniprofissionais.

Fazendo uso das palavras do Desembargador Jorge Luiz Habib, no julgamento da Apelação nº 0035818-11.2000.8.19.0001 pela 18ª Câmara Cível do TJ/RJ, “trata-se evidentemente de excessivo número de auxiliares em áreas de apoio à atividade principal da sociedade a demonstrar que os sócios, na verdade, atuam como organizadores de um processo de produção de serviços, conquanto possam atuar também como executores diretos do serviço”⁴.

⁴ 0035818-11.2000.8.19.0001 – APELAÇÃO - Des(a). JORGE LUIZ HABIB - Julgamento: 05/05/2014 - DÉCIMA OITAVA CÂMARA CÍVEL - APELAÇÃO CÍVEL: AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO, DIREITO TRIBUTÁRIO, ISS, SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE, RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA, DIVIDIDA PELO NÚMERO DE PROFISSIONAIS HABILITADOS, DECRETO-LEI 406/68, Sociedade que não faz jus à

Entretanto, o que mais chama atenção é a discrepância na forma de remuneração dos sócios que atuam em nome da sociedade. A meu ver, este é o ponto decisivo para confirmar a natureza empresarial da Recorrente.

Originalmente, em 1997, com a primeira alteração contratual, restou estabelecido que a divisão dos lucros seria em razão do número de atendimentos médicos realizados por cada sócio. A toda evidência, esta forma de remuneração é típica das sociedades unipessoais, que se caracterizam pela pessoalidade na prestação do serviço. Portanto, nada mais justo que remunerar cada sócio pelo volume de trabalho desempenhado.

A partir do ano de 2007, contudo, a Recorrente foi ganhando contornos de sociedade empresarial. Em primeiro lugar, destaco o fato de que os sócios originários Roberto Calmon Lemme e Ricardo Campos Salgado, na quinta alteração contratual, eram titulares de 97% do capital social, enquanto que os outros 6 (seis) sócios detinham 0,5% cada. Na sexta alteração contratual, foi alterada a forma de divisão do capital social (que deixou de ser em percentuais e passou a ser por número de quotas), mas a participação foi mantida.

Em segundo lugar, pontuo, com vênias ao Ilmo. Conselheiro Relator, que a distribuição dos lucros não é feita somente pela produtividade e contribuição no trabalho (como determina a Cláusula Décima Primeira do Contrato Social), mas também por fatores dissociados da pessoalidade da prestação do serviço.

aliquota diferenciada estabelecida no artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, haja vista que a previsão contratual de distribuição de lucros e prejuízos proporcionalmente às quotas do capital social que detiverem, descaracterizando a pessoalidade que exige a legislação e evidenciando a existência de sociedade empresarial. Ademais, o fato de a recorrente contar com 169 empregados é outro fator que revela o seu caráter sociedade empresária. Embora alegue a apelante ser sociedade simples, a prova colacionada aos autos revela que sua estrutura e atividades são tipicamente empresariais, de modo que não faz jus ao recolhimento do ISS na forma pretendida. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte Estadual. Recurso a que se nega seguimento na forma do artigo 557, caput do Código de Processo Civil.

Relata o Fiscal de Tributos que, durante a fiscalização, foi informado que os médicos são remunerados em razão dos seguintes critérios: (1) visita de médicos aos pacientes da clínica que estivessem internados em hospitais e congêneres; (2) valores das consultas médicas feitas tanto a pacientes de planos de saúde quanto particulares; (3) valores de honorários; (4) valores de participações médicas; (5) pró-labore;

O critério (1) era pago de forma fixa no valor de R\$ 5.000,00 a apenas a alguns médicos que realizavam essa atividade, geralmente os novos sócios, independentemente de quem estivesse acompanhando o tratamento. Já o critério (2) era repassado integralmente ao médico que fez o atendimento. O critério (3) também era repassado integralmente ao médico, mas o critério (4) era definido por memória de cálculo que levava em conta o preço do medicamento utilizado no tratamento, a participação pela utilização do espaço da clínica e uma percentagem à própria clínica.

Ao analisar o Livro Razão, notou-se que os sócios majoritários recebiam, a título de antecipação de lucros, valores muito superiores aos recebidos pelos demais sócios. No ano de 2012, o sócio Roberto Calmon fez 22 retiradas de R\$ 30.000,00 e mais 1 de R\$ 42.000,00, enquanto que o sócio Ricardo Campos fez 21 retiradas de R\$ 70.000,00 e mais 1 de R\$ 42.000,00. No ano de 2013, foram 18 retiradas de R\$ 30.000,00 pelo sócio Roberto Calmon e 17 retiradas de R\$ 70.000,00 pelo sócio Ricardo Campos. Processo semelhante se repetiu pelos anos seguintes.

Para se ter uma ideia da diferença entre remunerações, no ano de 2012, a médica Flavia Santanna recebeu o total de R\$ 160.357,44 em 12 retiradas, que variavam de valor de acordo com o mês. Para o mesmo ano, o médico Ricardo Campos recebeu R\$ 1.512.000,00 em 21 retiradas fixas de 70.000,00 e mais 1 de R\$ 42.000,00.

Ora, é mais do que cristalino que a sócia Flavia Santanna efetivamente recebe de acordo com a sua produtividade. Tanto assim é que os valores são diferentes a cada mês, variando entre R\$ 6.082,11 (11/2012) e R\$ 25.338,35 (04/2012), e correspondendo ao seu efetivo trabalho.

Por sua vez, é absolutamente claro que o sócio Ricardo Campos não retira sua participação nos lucros de acordo com o seu desempenho pessoal, pois as parcelas são sempre fixas, em valores muito superior aos demais sócios minoritários e em maior quantidade que os meses do ano.

A mesma dinâmica ocorre com relação ao sócio Roberto Calmon e os demais sócios minoritários. Enquanto que o sócio majoritário Roberto Calmon retira valores fixos, os sócios minoritários retiram, mês a mês, quantias variáveis, sempre muito inferiores.

Em suma, tenho como clara a conclusão de que a participação dos médicos Roberto Calmon e Ricardo Campos se dá, atualmente, a título de "sócios capitalistas", na medida em que não estão envolvidos direta e proporcionalmente na prestação dos serviços oferecidos pela sociedade, mas exercendo outras funções (ex. captação de clientes, administração da sociedade), o que é típico das sociedades empresariais e incompatível com a personalidade inerente às sociedades uniprofissionais⁵.

Ante o exposto, voto pelo conhecimento e desprovemento do Recurso Voluntário, a fim de manter integralmente a decisão de primeira instância e, conseqüentemente, o Auto de Infração nº 53433.

Niterói, 7 de janeiro de 2019.


EDUARDO SOBRAL TAVARES
CONSELHEIRO

⁵ GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira; FARIA, Renato Vilela; SILVA, Fabiano Marcos da, Serviços de engenharia prestados sob a modalidade de sociedades uniprofissionais. In: DACOMO, Natália de Nardi; MACEDO, Alberto (Coord.). **ISS pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 39-41.



PREFEITURA
NITERÓI
FAZENDA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES - DO MUNICÍPIO DE NITERÓI

| PROCESSO | DATA | RUBRICA | FOLHAS |
|-----------------|------|---------|--------|
| 030/026033/2017 | | | 741 |

Matéria: RECURSO VOLUNTÁRIO

Recorrente: ONCOLOGIA CLÍNICA NITERÓI S/S

Recorrida: FCEA- COORDENAÇÃO DE ESTUDOS E ANÁLISE TRIBUTÁRIA

**EMENTA: ISS – AUTO DE INFRAÇÃO -
PRELIMINAR DE NULIDADE
PROCEDENTE – APLICAÇÃO
RETROATIVA DA LEI QUE COMINOU
MULTA MAIS GRAVOSA – LESÃO AO
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE
TRIBUTÁRIA -VÍCIO INSANÁVEL -
SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – NO
MÉRITO EXCLUSÃO POR
INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL
NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – NÃO
COMPROVAÇÃO – A RECORRENTE
APRESENTA TODOS OS REQUISITOS
LEGAIS PARA ENQUADRAMENTO
COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL
– SOCIEDADE FORMADA SOMENTE
POR SÓCIOS MÉDICOS,
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COM BASE
NA PRODUÇÃO E RESPONSABILIDADE
ILIMITADA DOS SÓCIOS –
PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO
VOLUNTÁRIO.**

Senhor Presidente e demais Conselheiros deste Colegiado,

Venho através do presente voto vista, in fulcro no art. 101 do Decreto 9735/2005, expor minhas razões e fundamentações acerca do voto do Relator e do Voto Divergente delineados respectivamente pelos Senhores Conselheiros Dr. Manoel Alves Júnior e Dr. Eduardo Sobral Tavares.

Quanto às questões em preliminares de mérito levantadas pelo Recorrente, no caso em exame, após detida análise dos autos, tanto o Relator quanto o Revisor, ambos a combateram e concordaram quanto ao fato de que não há qualquer ilegalidade ou nulidade que contaminem o processo fiscal.

Mas diante da fundamentação legal descrita no corpo do auto, não há como não deixar de citar grave erro lavrado pelo autuante na descrição da sanção. Na peça preambular do presente processo, o auto de infração nº 53433, lavrado em 30/10/2017, tem como sanção para o ilícito tributário o seguinte permissivo legal:

Art. 120. O descumprimento da obrigação principal instituída pela legislação do imposto sujeita o contribuinte ou responsável à multa de 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre o valor do imposto devido. **(Redação dada pela Lei 3.252/16, publicada em 31/12/16).**

A aplicabilidade desse percentual se deve ao fato da multa ser mais benéfica ao autuado, tendo em vista que pela omissão de receitas tributáveis, na Lei anterior e vigente na época da ocorrência do fato gerador, imputava o valor de 100% para o ilícito previsto, conforme o art. 120, inciso :

Art. 120. O descumprimento da obrigação principal instituída pela legislação do imposto sujeita o contribuinte ou responsável às seguintes multas, calculadas sobre o valor do imposto devido: **(Redação dada pela Lei 2.628/08, publicada em 31/12/08).**

V - 100% (cem por cento), quando houver falta de pagamento, total ou parcial, no caso em que o imposto não tenha sido lançado por arbitramento, nas seguintes hipóteses:

- a) omissão de operações tributáveis nos termos do art. 115;

Equivocadamente o Fiscal autuante tomou o valor declarado no balancete e incluiu nesses valores o das receitas declaradas. Para se ter uma visão bem clara do equívoco basta verificar demonstrativo às fls. 36, onde a Receita omitida e passível da aplicação da multa de 75%, inclui em sua base o valor das Notas emitidas e declaradas. Quando a omissão atribuída seria justamente na diferença apurada entre os valores declarados em balancetes e os valores na qual houve declaração com a respectiva emissão de Notas fiscais. Essa diferença apurada é que teria que sofrer a tributação mais gravosa, enquanto a receita declarada pela emissão de Notas teria que ser apurada com a aplicação da multa de 40%.

Os fatos geradores apurados na autuação referem-se às competências de dezembro/2013, julho e outubro de 2014 e agosto de 2016. Para os períodos apurados acima, a lei vigente para a sanção era o mesmo art. 120, inciso I, da Lei 2597/08 que assim retratava em vigor até 31/12/2016:

Redação Anterior (dada pela Lei 2.628/08, publicada em 31/12/08, em vigor em vigor até 31/12/16): Art. 120. O descumprimento da obrigação principal instituída pela legislação do imposto sujeita o contribuinte ou responsável às seguintes multas, calculadas sobre o valor do imposto devido: (Redação dada pela Lei 2.628/08, publicada em 31/12/08).

I - 40% (quarenta por cento), quando houver falta de pagamento, total ou parcial, exceto nas hipóteses previstas nos demais incisos;

O art. 144 da Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 diz:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Da leitura do artigo acima deflui que a Lei vigente para a imposição da multa fiscal, quanto aos fatos geradores ocorridos e declarados, determina a aplicação do percentual de 40%(quarenta por cento) para os meses apurados no auto de infração. Tais fatos geradores estavam sob a égide da Lei 2597/08 com as alterações da Lei 2628/08. Dito isto, é de se reconhecer a inaplicabilidade do art. 120, com as alterações inseridas pela Lei 3252 publicada em 31/12/2016. Consentir tal fato seria incorrer em grave ofensa aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, devendo-se por consectário lógico, reconhecer a nulidade da autuação.

Ainda com ênfase às ilegalidades aferidas no auto de infração está a imprecisão do autuante ao inserir na base legal, entre outros o "art. 73-A, parágrafo único" que assim está descrito na Lei 2597/08:

Art. 73-A. São sociedades profissionais aquelas formadas exclusivamente pelos profissionais alinhados nos incisos deste artigo e que se constituírem como sociedades civis de trabalho profissional, sem cunho empresarial e com o registro dos seus contratos ou atos constitutivos no respectivo órgão de classe regulador da profissão dos sócios, cujos equipamentos, instrumentos e maquinaria necessários à

realização da atividade-fim sejam usados exclusivamente na execução dos serviços.

§1º Não se caracterizam como sociedades profissionais aquelas:

I - cujos sócios não possuam, todos, habilitações profissionais diretamente relacionadas com os objetivos da sociedade e registro no mesmo órgão de classe;

II- que tenham como sócio pessoa jurídica;

III- que sejam constituídas sob a forma de sociedades por ações ou empresárias de qualquer tipo ou a elas equiparadas;

IV- que exerçam atividade diversa das habilitações profissionais dos sócios;

V- quando houver contratação de empregados que não possuam a mesma habilitação dos sócios ou titulares e que pratiquem atos em nome da sociedade, afastando a característica estritamente pessoal do trabalho;

VI- quando os serviços prestados dependerem de estrutura organizacional e não apenas do trabalho pessoal, caracterizando elemento de empresa;

VII- quando houver sócio que participe somente para aportar capital ou administrar.

Pois bem, não está explícito em qual inciso do parágrafo único, do art. 73-A, o Recorrente foi enquadrado para justificar sua exclusão do regime de alíquotas fixas. Além de prejudicar o direito a ampla defesa e ao contraditório tal vício material macula de nulidade a autuação. A título de observação, não se verifica nos autos ou na Notificação qualquer referência ao inciso, do parágrafo único, que motivaria a exclusão do Recorrente. O erro ou omissão na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária (típico erro de direito) constitui vício material impossível de ser convalidado.

Mesmo não havendo qualquer indicação do parâmetro legal utilizado pelo autuante para excluir a Recorrente do regime de alíquotas fixas, alinhavarei minhas considerações de tendo como motivação para o ato de exclusão a questão de ser a sociedade uma "organização complexa de fatores de produção com caráter empresarial".

MÉRITO DA AUTUAÇÃO

Com relação ao mérito, o ponto central da questão discutida está no resultado da ação fiscalizatória que excluiu a sociedade, ora Recorrente, do regime de recolhimento do ISS por alíquotas fixas, cobrando o ISS referente aos meses de dezembro/2013, julho e outubro de 2014 e agosto de 2016 pelo movimento econômico mensal apurado.

Os argumentos acostados pelo Relator Revisor foram baseados nas informações e análises dos Registros feitos pelo Fiscal autuante. Um dos fatos realçados para formação de seu juízo está na *"demonstração de forma nítida, o caráter e organização empresarial da sociedade, afastando a possibilidade da fruição do regime de pagamento por alíquotas fixas"*.

Percebe-se que a constatação da natureza da sociedade simples se dá sempre por exclusão ou por determinação legal, no ritmo do parágrafo único do art. 966[1] e art. 982[2] do Código Civil, na medida em que, destacando-se das atividades econômicas em geral aquelas que a ordem positiva entender oportuno reservar às sociedades simples de forma expressa, as demais serão consideradas atividades empresariais.

A dicotomia entre as sociedades simples e empresárias, de maior importância para a configuração das sociedades uniprofissionais e, assim, para efeito de incidência do ISS sobre os serviços eventualmente prestados, torna-se tênue e de difícil aferição, o que, por vezes, se traduz em acalorado imbróglio quando suscitada no plano prático.

Essa aferição do elemento de empresa (ou sua ausência) afigura-se fator de relevo na aferição da natureza societária e na efetiva configuração das sociedades uniprofissionais, com conseguinte repercussão tributária no que concerne à incidência do ISS.

Quanto à demonstração nítida do caráter empresarial na sociedade Recorrente, peço vênia ao Ilmo. Relator Revisor, para dissentir de seu posicionamento,

A sociedade, ora Recorrente, é composta por sócios (médicos), sendo, pois, uma sociedade de pequeno porte, em que os atributos pessoais dos sócios influem na realização do objeto social.

Não há dúvida, após detida análise dos autos, de que a natureza da referida sociedade é de pessoas. Sobre o tema, escreve Aires F. Barreto (ISS na Constituição e na lei, 2. ed. Ed. Dialética, p. 378-379):

Tenha-se sempre em mente que a Constituição, explicitada pela legislação de natureza complementar, protege, atribuindo-lhes tributação menos onerosa, apenas as sociedades em que profissionais habilitados para prestar a atividade constante do objeto social unem-se para a prestação de serviços inerentes àquela profissão. Em decorrência, a sociedade de profissionais para merecer o critério de tributação previsto no § 3º do art. 9º [DL 406/68] não pode se afastar do requisito da habilitação de quantos prestem serviços em nome daquela, sem embargo de assumirem responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. É inelutável, ainda, que os sócios dessas sociedades sejam pessoas físicas.

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

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

[2] Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Código Civil Brasileiro de 2002.

De fato não há como admitir que pessoas jurídicas possam ser habilitadas para determinada profissão. Em resumo, temos por certo que o enquadramento das sociedades no preceito que prevê base de cálculo diversa do preço do serviço, exige que todos os sócios da sociedade estejam devidamente habilitados para o exercício da atividade correspondente aos serviços da sociedade, ou porque exercem a mesma profissão ou porque exercem profissões afins. Ademais disso, que sejam pessoas físicas.

Passarei a discorrer os principais requisitos previstos nas Lei 2597/08, inseridos com a finalidade de identificar o caráter empresarial das sociedades:

1- Profissionais habilitados ao exercício da mesma atividade

Todos os profissionais que exerçam as atividades em nome da sociedade, sejam eles sócios, empregados ou não, deverão estar habilitados ao exercício da mesma atividade. A Recorrente se enquadra neste critério. É o que caracteriza a chamada Sociedade Uniprofissional.

2) Sócios que prestem serviços de forma pessoal

Todos os sócios deverão prestar serviços em nome da sociedade de forma pessoal. A responsabilidade de cada profissional também deve ser pessoal, de acordo com a legislação específica de cada profissão. Fato este bem lembrado pelo Relator ao descrever o art. 1º, parágrafo único do Código de ética Médico que repiso suas letras: "A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida."

3) Sócio Pessoa Jurídica

A sociedade que possua em seu quadro societário Pessoa Jurídica não faz jus ao Regime Tributário mais favorecido para recolhimento do ISS. Nesse caso, também fica caracterizada a ausência do trabalho pessoal. Não seria o caso da sociedade em questão.

4) Sejam Sócias de outra Sociedade

Também é requisito essencial para o tratamento diferenciado, que a sociedade não conste do quadro societário de outra sociedade, ainda que essa outra seja uma empresa.

Ocorrendo essa hipótese o ISS deverá ser recolhido com base no preço do serviço.

5) *Desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios.*

A sociedade deverá prestar apenas e exclusivamente os serviços para os quais os seus sócios sejam habilitados profissionalmente, ou seja, a atividade-fim para qual se propõe a realizar. Sociedades compostas por Advogados devem exercer exclusivamente serviços advocatícios. Sempre que a sociedade se dispuser a prestar serviços distintos daqueles para os quais os seus sócios possuam habilitação, esta ficará sujeita ao recolhimento do ISS com base no preço do serviço.

6) *Existência de Sócio que delas participe tão somente para aportar capital ou administrar*

Requisito que está diretamente relacionado com a necessidade dos sócios prestarem os serviços de forma pessoal. Naquelas sociedades em que, embora o sócio possua habilitação profissional, ele apenas participe para administrar ou aportar capital, estará evidenciado o caráter empresarial.

7) *Número excessivo de empregados*

Considerando que é fundamental que a prestação de serviços ocorra de forma pessoal, ou seja, por cada sócio individualmente, a existência de um grande número de funcionários ou empregados diretamente relacionados com a prestação dos serviços pode indicar a existência de uma estrutura organizacional impregnada pelo caráter empresarial mas não necessariamente terá que ser empresarial.

Às fls. 132 o Relator Divergente assenta que *"a condição de uma sociedade não se dá pela mera análise do contrato social, mas sim pela natureza das atividades*

exercidas". Perfeita sua colocação se não fosse o fato de ser uma prática corriqueira da Fazenda de Niterói excluir diversos contribuintes do regime de uniprofissional pelo simples fato de terem sido registradas como "ltda".

Quando se afirma que "*a atividade integra na verdade uma organização complexa de fatores de produção.*" há que se fazer algumas definições para dar o devido alcance às palavras ali descritas.

O exercício de uma atividade econômica somente irá se caracterizar em exercício de uma empresa, quando tal atividade econômica se desenvolver de forma organizada, ou seja, quando o empresário individual ou a sociedade empresária organizarem, de forma técnica e econômica, sob seu próprio risco, os fatores de produção, quais sejam, *capital, tecnologia, insumos e trabalho* ou *mão-de-obra*.

Caso contrário, ou seja, quando uma atividade econômica for desenvolvida sem a organização completa dos fatores de produção, tal atividade não será considerada empresarial, não sendo regida pelas leis empresariais, conseqüentemente não podendo gozar da regulação normativa própria da atividade empresarial, como a legislação falimentar e concorrencial, bem como não possuindo necessidade de registrar-se nas Juntas Comerciais.

Por conseguinte, é de suma importância proceder-se à análise dos fatores que ensejam a organização técnica e econômica de uma atividade econômica, pois tal fato, qual seja, a *organização* dos fatores de produção, determinará se uma atividade econômica será regida ou não pela legislação atinente ao Direito Empresarial, com as conseqüências acima explicitadas.

Trazendo à luz do entendimento acima, ao enquadrar o Recorrente como uma atividade de caráter empresarial pela organização complexa dos fatores de produção,

estaria afirmando-se que todo capital aportado na legalização, equipamentos, prédios, estruturas teria como unicamente o objetivo de lucro. Antes de adentrar na questão de que toda a atividade objetiva o lucro há que se ressaltar que se trata de uma sociedade sem fins mercantis, com atuação principal na ONCOLOGIA.

Quanto ao fator de produção tecnologia, está intrinsecamente ligado ao tratamento e apoio aos pacientes. Quando se procura a sociedade Recorrente para tratamento não há uma seção definida para tratar daquele caso e nem um tratamento já previamente prescrito. Após um atendimento pelo médico Oncologista, aí sim, haverá um diagnóstico que dará quais serão os meios, inclusive com o uso prescípua da tecnologia para o principal fim, a cura.

Quanto aos insumos utilizados, levando-se em conta que a atividade é meramente de cunho empresarial, estes são representados, nessa linha de raciocínio, pelas diversas pessoas que para lá se dirigem, muitas das vezes desenganados e sem qualquer possibilidade de cura.

Já os fatores de produção trabalho e mão-de-obra estão representados pelos diversos profissionais que fazem a pessoa sair da linha de produção, na qual entraram como insumos e saíram como pessoas curadas e livres da doença que os afligia. A possibilidade de contar com a colaboração de terceiros está expressamente contemplada no parágrafo único do art. 966 do C.C abaixo transcrito:

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

Segundo ensinamentos do professor Fábio Ulhoa Coelho, para verificar a diferença entre sociedade simples e sociedade empresária, pode-se diferenciá-las entre sociedade de pessoas e sociedade de capital e, para isso pode adotar critérios e, dentre estes, dois se destacam: grau de dependência da sociedade em relação a qualidades subjetivas dos sócios e responsabilidade dos sócios nas suas obrigações. Pelo primeiro critério, o doutrinador citado, nos ensina que, basicamente, "as sociedades de pessoas são aquelas em que a realização do objeto social de suas atividades depende muito mais da capacidade individual/intelectual dos seus sócios do que uma contribuição material econômica".

Assim, tem-se que na sociedade de capital a contribuição financeira, o investimento é muito mais importante do que o conhecimento técnico dos sócios, ou seja, o cunho econômico para o investimento é muito maior do que o conhecimento técnico para o exercício do objeto a ser prestado. Pelo segundo critério para a personalização de uma sociedade de pessoas ou de capital seria "no cumprimento das suas obrigações sociais, ou seja, a responsabilidade no cumprimento das obrigações. De modo bem sucinto na sociedade de pessoa a responsabilidade do sócio é ilimitada, ou seja, ele responde pessoalmente e ilimitadamente por todas as obrigações sociais que possam advir para a sociedade, ao passo que na sociedade de capital tem a responsabilidade limitada as quotas de cada sócio".

Além disso, na Iª, III, IV e Vª Jornada de Direito Civil, realizadas em Brasília/DF, Coordenadas pelo Ministro Ruy Rosado de Aguiar, do Conselho de Justiça Federal, vinculado ao STJ foram aprovados os enunciados 193, 194, 195, 382 e 474, com o seguinte teor:

Enunciado 193: Art. 966: O exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa.

Enunciado 194: Art. 966: Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores da produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.

Enunciado 195: Art. 966: A expressão "elemento de empresa" demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial.

Enunciado 382: Nas sociedades, o registro observa a natureza da atividade (empresarial ou não - art. 966); as demais questões seguem as normas pertinentes ao tipo societário adotado (art. 983).

Enunciado 474: Art. 983: Os profissionais liberais podem organizar-se sob a forma de sociedade simples, convencionando a responsabilidade limitada dos sócios por dívidas da sociedade, a despeito da responsabilidade ilimitada por atos praticados no exercício da profissão, ades por ações e as cooperativas (art. 982, parágrafo único).

Na prestação de serviços pode a sociedade uniprofissional cometer a execução de determinadas tarefas a terceiros, desde que sob a supervisão e responsabilidade pessoal dos sócios e desse modo assim procede a Recorrente.

Considerando a presença de graves desvios procedimentais que implicam em vício material, insuscetível de saneamento no âmbito do Contencioso Administrativo, estando o lançamento tributário irremediavelmente prejudicado, quanto à composição da Multa Fiscal e base de Cálculo;

Considerando que não cabe à Fazenda Pública refugir dos princípios jurídicos da Legalidade, Moralidade e Segurança Jurídica, **VOTO PELA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA**, acolhendo o Recurso Voluntário. Conhecendo e dando **PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**.

É o voto vista que submeto aos meus ilustres pares.

Niterói, 31/01/2019



CELIO DE MORAES MARQUES FT/MAT 235015-5

CONSELHEIRO/VOTO VISTA

Link do Fiscal Eletrônico

CPF/CNPJ Inscrição

LISTAR CONTRIBUÍNTES

Contribuinte:

- Emissão
- Competência

CONSULTAR

- Resumo Debitos
- Notas Emitidas
- Notas Recebidas
- Guias DAS
- Ficha Financeira
- Simplex
- Créditos Iss
- Incentivos Culturais
- Gráficos
- Cadastro

Visão Por:

CONSULTA OFFLINE: Dados previamente consolidados

| Mes | ISS Retido | Tipo | Qtd. Notas | Faturamento | Deduções | Base de Cálculo | ISS Devido |
|----------|------------|---------------------|------------|--------------|----------|-----------------|------------|
| DEZ/2013 | Não | NFS-e | 28 | 2.554.190,07 | 0,00 | 2.554.190,07 | 0,00 |
| | | Totais: | 28 | 2.554.190,07 | 0,00 | 2.554.190,07 | 0,00 |
| | | ISS própria: | 28 | 2.554.190,07 | 0,00 | 2.554.190,07 | 0,00 |
| | | Resp. de terceiros: | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

030/026033/17

Livro Fiscal Eletrônico

CPF/CNPJ Inscrigão 854992 LISTAR CONTRIBUINTES

Contribuinte: 00.521.197/0001-04 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S

- Emissão
- Competência

jul/2014

jul/2014

CONSULTAR

- Resumo Debitos
- Notas Emitidas
- Notas Recebidas
- Guias DAS
- Ficha Financeira
- Simplex
- Créditos Iss
- Incentivos Culturais
- Gráficos
- Cadastro

Visão Por: Mes

CONSULTA OFFLINE: Dados previamente consolidados

| Mês | ISS Retido | Tipo | Ord. Notas | Faturamento | Deduções | Base de Cálculo | ISS Devido |
|----------|------------|---------------------|------------|--------------|----------|-----------------|------------|
| JUL/2014 | Não | NFS-e | 34 | 2.593.285,54 | 0,00 | 2.593.285,54 | 0,00 |
| | | Totais: | 34 | 2.593.285,54 | 0,00 | 2.593.285,54 | 0,00 |
| | | ISS proprio: | 34 | 2.593.285,54 | 0,00 | 2.593.285,54 | 0,00 |
| | | Resp. de terceiros: | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

030/026033/17

030/026 033/17

CPF/CNPJ 854992 **LISTAR CONTRIBUINTE**

Inscrição 00.521.197/0001-04 - 00854992 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S

- Emissão
- Competência

out/2014

out/2014 /

[CONSULTAR](#)

- Resumo Debitos
- Notas Entidas
- Notas Recebidas
- Guias DAS
- Ficha Financeira
- Simplex
- Creditos Iss
- Incentivos Culturais
- Gráficos
- Cadastro

Visão Por:

Mes

CONSULTA OFFLINE: Dados previamente consolidados

| Mes | ISS Retido | Tip | Qtd. Notas | Faturamento | Deduções | Base de Cálculo | ISS Devido |
|----------|------------|--------------------|------------|--------------|----------|-----------------|------------|
| OUT/2014 | Não | NFS e | 28 | 2.706.408,33 | 0,00 | 2.706.408,33 | 0,00 |
| | | Totais | 28 | 2.706.408,33 | 0,00 | 2.706.408,33 | 0,00 |
| | | ISS próprio | 22 | 2.706.408,33 | 0,00 | 2.706.408,33 | 0,00 |
| | | Nº esp. de recibos | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Evento Fiscal Harmonize

CPF/CNPJ Inscrição 854992

LISTAR CONTRIBUINTES

Contribuinte 00.521.1971/0001-04 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S

- Emissão
- Competência

ago/2016

ago/2016

CONSULTAR

- Resumo Debitos
- Notas Emitidas
- Notas Recebidas
- Guias DAS
- Ficha Financeira
- Simples
- Creditos Iss
- Incentivos Culturais
- Gráficos
- Cadastro

Visão Por Mes

CONSULTA OFFLINE: Dados previamente consolidados

| Mes | ISS Retido | Tipo | Qtd. Notas | Faturamento | Deduções | Base de Cálculo | ISS Devido |
|----------|------------|-------|------------|---------------------------|----------|---------------------|-------------|
| AGO/2016 | NAO | NFS-e | 38 | 2.963.690,82 | 0,00 | 2.963.690,82 | 0,00 |
| | | | | Total | 0,00 | 2.963.690,82 | 0,00 |
| | | | | ISS prod/ret | 0,00 | 2.963.690,82 | 0,00 |
| | | | | Resp. do terceiros | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

030/026 033/17



PREFEITURA DE NITERÓI

**SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº.030/026033/17

DATA: - 31/01/2019

CERTIFICO, em cumprimento ao artigo 38, VIII, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pelo Decreto nº. 9735/05;

1097º SESSÃO HORA: - 10:00

DATA: 31/01/2019

PRESIDENTE: - Paulo Cesar Soares Gomes

CONSELHEIROS PRESENTES

1. Carlos Mauro Naylor
2. Alcídio Haydt Souza
3. Celio de Moraes Marques
4. Eduardo Sobral Tavares
5. Amauri Luiz de Azevedo
6. Manoel Alves Junior
7. Paulino Gonçalves Moreira Leite Filho
8. Roberto Pedreira Ferreira Curi

VOTOS VENCEDORES - Os dos Membros sob o nºs. (01, 03,05,06,07,08)

VOTOS VENCIDOS: - Dos Membros sob o nºs. (02, 04)

DIVERGENTES: - Os dos Membros sob os nºs. (X)

ABSTENÇÃO: - Os dos Membros sob os nº.s (X)

VOTO DE DESEMPATE: - SIM () NÃO (X)

RELATOR DO ACÓRDÃO: - Sr. Celio de Moraes Marques

FCCN, em 31 de janeiro de 2019.


SECRETÁRIA

30/026033/17

139
Fernanda dos Santos Martins
Metriçilândia 043-0



PREFEITURA DE
Niterói

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTE

ATA DA 1097ª Sessão Ordinária

DATA: - 31/01/2019

DECISÕES PROFERIDAS

Processo 030/0026033/2017 – ONCOLOGIA CLÍNICA LTDA

RECORRENTE: - Oncologia Clínica Niterói S/S
RECORRIDO: - Fazenda Pública Municipal
RELATOR: - Manoel Alves Junior
1º REVISOR: - Dr. Eduardo Sobral Tavares
2º REVISOR: - Sr. Celio de Moraes Marques

DECISÃO: - Por seis (06) votos, contra dois (02) a decisão deste Colegiado, foi de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, conseqüentemente, Recurso provido.

EMENTA APROVADA
ACÓRDÃO Nº 2316/2019

“ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – PRELIMINAR DE NULIDADE PROCEDENTE – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI QUE COMINOU MULTA MAIS GRAVOSA – LESÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA - VÍCIO INSANÁVEL – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – NO MÉRITO EXCLUSÃO POR INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – NÃO COMPROVAÇÃO – A RECORRENTE APRESENTA TODOS OS REQUISITOS LEGAIS PARA ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – SOCIEDADE FORMADA SOMENTE POR SÓCIOS MÉDICOS, DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COM BASE NA PRODUÇÃO E RESPONSABILIDADE ILIMITADA DOS SÓCIOS PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO.”

FCCN em 31 de janeiro de 2019

**CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO
MUNICÍPIO DE NITERÓI
PRESIDENTE**

**NITERÓI**

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES**RECURSO: - 030/026033/2017****"ONCOLOGIA CLÍNICA NITERÓI S/S"****RECURSO VOLUNTÁRIO****MATERIA: - ISS – DIFERENÇA – AUTO DE INFRAÇÃO 53433, DE 30/10/17**

Senhor Secretário,

A conclusão deste Colegiado, por seis (06) votos contra dois (02), a decisão foi no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, conseqüentemente, Recurso Provido.

Face ao exposto, submetemos a apreciação de Vossa Senhoria, nos termos do art. 86 da Lei 3368/2018.

FCCN, em 31 de fevereiro de 2019.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO
MUNICÍPIO DE NITERÓI
PRESIDENTE

30/25620/17 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S.
"ACORDÃO N° 2314/2019 - ISS - NOTIFICAÇÃO DE EXCLUSÃO DO REGIME DE PAGAMENTO POR ALÍQUOTAS FIXAS - SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO COMPROVAÇÃO - A RECORRENTE APRESENTA TODOS OS REQUISITOS LEGAIS PARA ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - SOCIEDADE FORMADA SOMENTE POR SÓCIOS MÉDICOS, DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COM BASE NA PRODUÇÃO E RESPONSABILIDADE ILIMITADA DOS SÓCIOS PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO."

30/26032/17 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S.
"ACORDÃO N° 2315/2019: ISS - AUTO DE INFRAÇÃO - SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - EXCLUSÃO POR INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO COMPROVAÇÃO - A RECORRENTE APRESENTA TODOS OS REQUISITOS LEGAIS PARA ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - SOCIEDADE FORMADA SOMENTE POR SÓCIOS MÉDICOS, DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COM BASE NA PRODUÇÃO E RESPONSABILIDADE ILIMITADA DOS SÓCIOS - PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO."

30/26033/17 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S.
"ACORDÃO N° 2316/2019 - ISS - AUTO DE INFRAÇÃO - PRELIMINAR DE NULIDADE PROCEDENTE - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI QUE COMINOU MULTA MAIS GRAVOSA - LESÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA - VÍCIO INSANÁVEL - SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - NO MÉRITO EXCLUSÃO POR INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO COMPROVAÇÃO - A RECORRENTE APRESENTA TODOS OS REQUISITOS LEGAIS PARA ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - SOCIEDADE FORMADA SOMENTE POR SÓCIOS MÉDICOS, DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COM BASE NA PRODUÇÃO E RESPONSABILIDADE ILIMITADA DOS SÓCIOS - PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO."

30/26034/17 - ONCOLOGIA CLINICA NITEROI S/S.
"ACORDÃO 2346/2019 "ISS - RECURSO VOLUNTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELA RETENÇÃO DE SERVIÇOS TOMADOS DE COLETA DE LIXO - DESCRIÇÃO INCORRETA DA BASE LEGAL - ERRO MATERIAL - LANÇAMENTO NULO - OBSTRUÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA DO RECORRENTE - CONHECIMENTO E PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO."

30/15336/18 - ADILSON MATTOS
"ACORDÃO N° 2344/2019: - IPTU - RECURSO VOLUNTÁRIO - LANÇAMENTO COMPLEMENTAR PARA OS EXERCÍCIOS DE 2013 E 2014. PROVIMENTO."

30/17132/18 - ANGELA MARIA GONCALVES BUARQUE.
"ACORDÃO N° 2345/2019 "IPTU - LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO POIS NÃO HÁ FATOS NOVOS, ALÉM DOS JÁ ANTERIORMENTE CONHECIDOS PELA ADMINISTRAÇÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO."

30/10274/17 - CLAUMIR REPAROS E MONTAGENS INDUSTRIAIS.
"ACORDÃO N° 2347/2019: - ISS - TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO - PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA CORRETA PARA OPERAÇÃO - NO MÉRITO - NULIDADE PELO INCORRETO ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - O ESTALEIRO MAUÁ S/A COMO TOMADOR DOS SERVIÇOS NAS OPERAÇÕES PRESTADAS DE REPARO NAVAL PELO RECORRENTE É O RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISS. INTELIGÊNCIA DO ART. 73, INCISO X DA LEI 2597/08 E SUAS ALTERAÇÕES - PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO."

30/13342/18 - MARCIO VINICIO DE OLIVEIRA.
"ACORDÃO N° 2339/2019 - ITBI - RECURSO DE OFÍCIO - DECISÃO QUE REDUZIU O VALOR VENAL DO IMÓVEL COM BASE EM AVALIAÇÃO REALIZADA PELA ADMINISTRAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO."

30/12183/18 - FRANCISCO PLINIO PEIXOTO GARANI.
"ACORDÃO N° 2340/2019 - ITBI - RECURSO DE OFÍCIO - DECISÃO QUE REDUZIU O VALOR VENAL DO IMÓVEL COM BASE EM AVALIAÇÃO REALIZADA PELA ADMINISTRAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO"

DESPACHO DO COORDENADOR DE PLANEJAMENTO E FISCALIZAÇÃO
30/1471/19
"A COORDENAÇÃO DE ISS E TAXAS TORNA PÚBLICA A INTIMAÇÃO N° 10426, E O AUTO DE INFRAÇÃO N° 56103, TODOS À EMPRESA TAVARIK CENTRO DE BELEZA EIRELI ME, CNPJ N° 105.711.630/0001-98 E INSCRIÇÃO DE N° 1487693, POR CONTA DO CONTRIBUINTE SE RECUSAR DE RECEBER AS PEÇAS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 24, INCISO IV E ART. 25 INCISO IV C/C ART. 63 TODOS DA LEI 3.368/2018. O INTERESSADO DISPÕE DO PRAZO DE 30 DIAS, A CONTAR DA CIENTIFICAÇÃO, PARA IMPUGNAÇÃO."

30/49/19
"A COORDENAÇÃO DE ISS E TAXAS TORNA PÚBLICO O AUTO DE INFRAÇÃO N° 56116, NOS TERMOS DO ART. 24, INCISO IV E ART. 25 INCISO IV C/C ART. 63 TODOS DA LEI 3.368/2018, E A NOTIFICAÇÃO DE SUSPENSÃO CADASTRAL N° 10438, NOS TERMOS DOS ART. 155 E 159 DA LEI 3.368/2018, TODOS À EMPRESA MM MOREIRA SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E INFORMÁTICA LTDA, CNPJ N° 13713729000157 E INSCRIÇÃO DE N° 1571579. O INTERESSADO DISPÕE DO PRAZO DE 30 DIAS, A CONTAR DA PUBLICAÇÃO DO EDITAL, PARA IMPUGNAÇÃO DA DECISÃO QUE MOTIVOU A SUSPENSÃO."

SECRETARIA MUNICIPAL DE URBANISMO DE MOBILIDADE
DEPARTAMENTO DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS
EDITAL DE COMUNICAÇÃO

O Diretor do DEPARTAMENTO DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS comunica que os abaixo relacionados, recusaram-se a assinar, ou receber as intimações e /ou autos de infração ou estavam ausentes, no momento da ação fiscal.

*Publicação em
16, 17 e 18 de março
de 2019.*



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme R. de S. Costa Assessor Jurídico da SMF Estatário | Folha 169 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

Parecer Jurídico nº 13/DGMSA/SJUR/2019

Assunto: Recurso de Ofício

Requerente: FGAB

EMENTA: RECURSO DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ISS. DESENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. EXCLUSÃO DO REGIME DE RECOLHIMENTO DO ISS POR ALÍQUOTAS FIXAS. PERÍODO DE COBRANÇA ANTERIOR À NOTIFICAÇÃO DE DESENQUADRAMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. RECURSO DE OFÍCIO. NORMA APLICÁVEL. LEI Nº 3.368/2018. AUTORIDADE COMPETENTE. SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FAZENDA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 0027370-18.2001.8.19.0000. RECOMENDAÇÕES.

ILMA. SRA. SECRETÁRIA MUNICIPAL DE FAZENDA,
GIOVANNA GUIOTTI TESTA VICTER,

I -

DO RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício encaminhado pelo Presidente do Conselho de Contribuintes para julgamento pela Secretária Municipal de Fazenda, em razão da decisão do colegiado que conheceu do Recurso Voluntário do contribuinte e deu-lhe provimento.

Em sua Impugnação de fls. 28 e ss., o contribuinte insurge-se contra o lançamento referente à diferença de ISS devido pela prestação de serviços de hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, pronto-socorros, ambulatorios e congêneres, no valor de R\$ 754.552,53, para o período de



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessor Jurídico da SMP Estadário | Folha 165 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

dezembro/2013, julho/2014, outubro/2014 e agosto/2016, em razão do seu desenquadramento como sociedade unipessoal, a contar de 01/01/2012, razão pela qual requer a anulação do Auto de Infração nº 53433 (fls. 02/23v.).

Às fls. 99/109 consta o parecer da FCEA opinando pelo indeferimento da impugnação e manutenção do auto de infração.

A decisão de 1ª instância consta à fl. 110, julgando improcedente o pedido e mantendo válido o Auto de Infração nº 53433.

Recurso Voluntário às fls. 114 e ss.

Manifestação do Representante da Fazenda à fl. 120 opinando pelo conhecimento e total provimento do recurso, para que seja anulado o Auto de Infração nº 53433, em razão de o contribuinte ter sido notificado do seu desenquadramento como sociedade uniprofissional em 30/10/2017 e, portanto, em data posterior ao período cobrado.

No julgamento, o Conselho de Contribuintes, por maioria, conheceu do Recurso Voluntário e lhe deu provimento, reformando a decisão de 1ª instância, para anular o Auto de Infração nº 53433, nos termos do voto do Conselheiro 2º Revisor, Celio de Moraes Marques, às fls. 141/112. Neste sentido, vide Certidão da 1.097ª Sessão Ordinária à fl. 158 e respectiva Ata, à fl. 159.

À fl. 162, consta cópia da publicação da decisão no Diário Oficial de 16, 17 e 18/03/2019.



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessor Jurídico da SMF Elogiário | Folha 166 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

Por se tratar de decisão favorável ao contribuinte, o Presidente do Conselho de Contribuintes interpôs Recurso de Ofício, à fl. 160, tendo o processo sido encaminhado para análise e manifestação desta Superintendência Jurídica.

É o relatório. Passo a opinar.

II -

DA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

II.1. - Norma aplicável

Antes de iniciar o exame do mérito recursal, é cabível discorrer acerca da norma processual aplicável ao julgamento do recurso de ofício em exame, visto que este processo foi iniciado sob a égide do Decreto 10.487/2009 e encontra-se ainda em tramitação, na vigência da Lei 3.368/2018.

A análise se justifica, haja vista que as normas atinentes aos processos administrativos tributários do Município de Niterói foram alteradas pela Lei Municipal nº 3.368/2018 ("novo PAT"), que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários do Município, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária municipal e outros processos que especifica sobre matérias administradas pela Secretaria Municipal de Fazenda.

A referida lei, em seu art. 183¹, publicada em 24 de julho de 2018, previu um período de *vacatio legis* de 90 dias, de modo que entrou em vigor no dia 22 de outubro de 2018.

¹ Art. 183 Esta lei entra em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação, com exceção dos artigos 176, 177 e 178 que entrarão em vigor na data da publicação desta Lei.



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Rubrica Guilherme P. da S. Costa Assessoria Jurídica da SMF Estagiário | Folha 167 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

O novo PAT trouxe como regra de transição, a norma contida no art. 176, nos seguintes termos:

Art. 176 O disposto nesta Lei não prejudicará a validade dos atos praticados na vigência da legislação anterior.

§1º Os procedimentos relativos aos processos em curso, até a decisão de primeira instância, continuarão regidos pela legislação precedente.

§2º Não se modificarão os prazos iniciados antes da entrada em vigor desta Lei.

Sendo assim, pela regra acima transcrita, o novo PAT não prejudicará a validade dos atos praticados na vigência do Decreto nº 10.487/2009 ("antigo PAT"), bem como não se aplicará aos processos administrativos tributários iniciados antes de 22 de outubro de 2018 até que haja a decisão de primeira instância.

Todavia, não há regra expressa quanto à norma aplicável aos processos ainda em curso, iniciados ainda na vigência do Decreto nº 10.487/2009, mas cuja decisão de primeira instância já tenha sido proferida.

Sendo assim, para regular a hipótese de processo iniciado na vigência da lei anterior, mas que já possui decisão de primeira instância – situação omissa nas normas transitórias no novo PAT –, valemo-nos das normas de aplicação da lei no tempo previstas no novo Código de Processo Civil (CPC - Lei nº 13.105/2015), que prevê, em seu art. 15, que *"na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente"*, que deverão ser aplicadas em consonância com o disposto no supracitado art. 176 do novo PAT.

Pela teoria do isolamento dos atos processuais, preconizada nos artigos 14 e 1.046 do novo CPC, as normas processuais aplicam-se aos processos pendentes,



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessoria Jurídica da SMF <i>Exatidão</i> | Folha 168 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

respeitando-se os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada, *in verbis*:

Art. 14. A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada.

Art. 1.046. Ao entrar em vigor este Código, suas disposições se aplicarão desde logo aos processos pendentes, ficando revogada a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Dessa forma, como ensina Fredie Didier Jr.²:

“Publicada a decisão, surge, para o vencido, o direito ao recurso. Se a decisão houver sido publicada ao tempo do Código revogado e contra ela coubessem, por exemplo, embargos infringentes (recurso que deixou de existir), a situação jurídica ativa “direito aos embargos infringentes” se teria consolidado; essa situação jurídica tem de ser protegida. Assim, mesmo que o novo CPC comece a vigor durante a fluência do prazo para a parte interpor os embargos infringentes, não há possibilidade de a parte perder o direito a esse recurso, pois se trata de uma situação jurídica processual consolidada.”

Essa regra também é aplicada ao regime recursal, cuja fixação se dá de acordo com a data da publicação da decisão recorrida, como é possível verificar dos Enunciados Administrativos editados pelo Plenário do STJ, publicados em 09 de março de 2016, quando da entrada em vigor do novo CPC:

Enunciado administrativo n. 2: *Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.*

² Didier Jr., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento*, vol. 1. 17ª ed. São Paulo: JusPodivm, 2015. P. 97.



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessoria Jurídica da SMF Elegiário | Folha 169 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

Enunciado administrativo n. 3: *Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC.*

Enunciado administrativo n. 4: *Nos feitos de competência civil originária e recursal do STJ, os atos processuais que vierem a ser praticados por julgadores, partes, Ministério Público, procuradores, serventuários e auxiliares da Justiça a partir de 18 de março de 2016, deverão observar os novos procedimentos trazidos pelo CPC/2015, sem prejuízo do disposto em legislação processual especial.*

Enunciado administrativo n. 5: *Nos recursos tempestivos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016), não caberá a abertura de prazo prevista no art. 932, parágrafo único, c/c o art. 1.029, § 3º, do novo CPC.*

Enunciado administrativo n. 6: *Nos recursos tempestivos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016), somente será concedido o prazo previsto no art. 932, parágrafo único, c/c o art. 1.029, § 3º, do novo CPC para que a parte sane vício estritamente formal.*

Enunciado administrativo n. 7: *Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016, será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do novo CPC.*

Nesse sentido, a data da publicação será o marco temporal a ser considerado para fins de verificação da norma aplicável.

Tendo em vista que o acórdão do Conselho de Contribuintes que deferiu o Recurso Voluntário foi publicado no diário oficial de 16, 17 e 18 de março de 2019 (fl. 162) e, portanto, após da entrada em vigor do novo PAT, devem ser aplicadas ao recurso de ofício em análise as regras processuais previstas na Lei nº 3.368/2018.

Com efeito, os artigos 81-A e 86, III da Lei nº 3.368/2017 estampam que:

Art. 81-A *O Presidente do Conselho recorrerá de ofício ao Secretário Municipal de Fazenda sempre que o acórdão do Conselho de*



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessoria Jurídica do Órgão Estatística SMF | Folha 170 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

Contribuintes exonerar, total ou parcialmente, o sujeito passivo do pagamento de tributo ou outros encargos.

Art. 86 São definitivas, em âmbito administrativo, nos litígios tributários, as decisões:

III - de terceira instância, após decisão do Secretário Municipal de Fazenda.

Dessa forma, considerando que a decisão do Conselho de Contribuintes deu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, reformando a decisão de 1ª instância que julgou improcedente o pedido de anulação do Auto de Infração nº 53433 e ensejando a interposição de recurso de ofício nos termos do aludido art. 81-A c/c 86, III, do novo PAT, a autoridade competente para apreciar e julgar o recurso em questão é a i. Secretária Municipal de Fazenda.

II.2. -- Cabimento do Recurso de Ofício que impugna decisão de órgão colegiado e Mérito do Recurso Voluntário

Sobre o cabimento de Recurso de Ofício, é relevante mencionar o precedente do Órgão Especial desse Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ/RJ) no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0027370-18.2001.8.19.0000, assim como o precedente da Corte Superior de Justiça (RMS 16902/RJ).

No julgamento da citada arguição de inconstitucionalidade, o Órgão Especial do TJRJ entendeu ser inconstitucional o artigo do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro que condicionava a eficácia das decisões contrárias à Fazenda Pública em processos administrativos tributários à manifestação do Secretário Municipal de Fazenda, caso semelhante ao sob análise. Confira-se a ementa do julgado, *in verbis*:

"ARGUIÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. ART. 256, II, § 2º, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 3.188/1999. EFICÁCIA DAS DECISÕES CONTRÁRIAS À FAZENDA



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessoria Jurídica da SM Estágio | Folha 171 |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|

PÚBLICA, EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS, CONDICIONADA À MANIFESTAÇÃO DO SECRETÁRIO DE FAZENDA. VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO. AUTOTUTELA QUE NÃO SIGNIFICA IRRESTRITO PODER DE REVISÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CONFIANÇA. ACOLHIMENTO DA ARGUIÇÃO, POR MAIORIA. INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA. 1- Arguição de inconstitucionalidade do art. 266, II, § 2º, do Código Tributário Estadual, com redação dada pela Lei 3.188/1999. Art. 481, parágrafo único, do Código de Processo Civil, que prevê exceção à cláusula de reserva de plenário quando já houver pronunciamento do Supremo Tribunal Federal ou do Pleno do Tribunal/Órgão Especial sobre a norma. Faculdade constituída em favor do órgão fracionário, mas que não vincula o Órgão Especial, com competência funcional para conhecer e julgar o incidente. Órgão Especial que não fica vinculado ao entendimento anterior proferido pelo mesmo, especialmente diante da introdução de novos fundamentos e da modificação da composição do colegiado. Doutrina. 2- Ausência de identidade com a norma objeto da Arguição de Inconstitucionalidade ordinariamente acatada como paradigma. (processo nº 0044947-67.2005.8.19.0000). Certidão da Secretaria do Órgão Especial nesse sentido. Análise do inteiro teor do mencionado julgado a indicar que foi apreciada a constitucionalidade apenas da norma que prevê o recurso hierárquico ao Secretário de Fazenda. Precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma norma. Dispositivo legal diverso do analisado no presente incidente. 3- Art. 266, II, § 2º, do Código Tributário Estadual, com redação dada pela Lei 3.188/1999, que condiciona a eficácia das decisões contrárias à Fazenda Pública, em processos administrativos tributários, à manifestação do Secretário de Fazenda. Necessidade de observância, especialmente nos processos administrativos tributários, do devido processo legal administrativo. Norma objeto do incidente que revela situação ímpar, em que decisão monocrática, não fundamentada, ex officio, imperativa, proferida por autoridade que não integra o órgão decisório do processo administrativo, nega eficácia à decisão proferida pelo órgão colegiado da mais alta instância da "justiça administrativa estadual", órgão este integrante da própria Administração Pública, destinado a examinar os recursos interpostos em face das decisões das Juntas de Revisões Fiscais (primeira instância). Previsão legal que esvazia as garantias constitucionais de ampla defesa e contraditório nos processos administrativos. Posterior modificação da norma em tela pela Lei 4.014/2002, precisamente para adequação aos princípios constitucionais mencionados. 4- Argumentação da Administração



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Juliana P. de S. Costa Assessoria Jurídica da SMF Estagiária | Folha 172 |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|

Pública de que a norma em tela tem por finalidade preservar os interesses da Administração e, em última instância, da coletividade. Confusão entre interesse público primário (da coletividade) e interesse público secundário (arrecadatório). Interesse arrecadatório da Fazenda não pode se sobrepor aos direitos individuais assegurados constitucionalmente, como a ampla defesa, contraditório, ou a isonomia. Administração Pública que, no Estado Democrático de Direito, deve respeitar a Constituição Federal. Doutrina. 5- Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal. Autotutela da Administração Pública que não configura poder de revisão irrestrito, mas de reparar nulidades. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Norma em tela que não exige que a decisão no processo administrativo tributário seja ilegal, mas tão somente desfavorável à Fazenda Pública. Autotutela que, ademais, em certos casos não pode ser exercida plenamente, condicionando-se à oitiva do interessado na manutenção do ato que repercutiu em sua esfera individual de interesse. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. 6- Violação aos princípios da isonomia e da confiança. Tratamento dispensado aos desiguais que deve observar a medida de suas desigualdades. Situação que não revela a necessidade de norma que confira tamanha prerrogativa em favor da Fazenda Pública, de negar imperativamente eficácia a decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, órgão de composição paritária. Confiança incutida no contribuinte de que a decisão proferida pelo órgão administrativo tributário seria dotada de eficácia. Prerrogativa conferida em favor da Fazenda Pública que se aproxima da chamada cláusula potestativa pura do direito civil, deixando ao livre arbítrio da Administração a eficácia da decisão proferida no processo administrativo. Subversão das garantias constitucionais. Reconhecimento da inconstitucionalidade da norma, incidenter tantum. - CONHECIMENTO DA ARGUIÇÃO. PROCEDÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO LEGAL. DECISÃO POR MAIORIA." (0027370-18.2001.8.19.0000 - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Des(a). CARLOS SANTOS DE OLIVEIRA - Julgamento: 17/12/2014 - OE - SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO E ORGAO ESPECIAL) -- grifos postos

A decisão na arguição de inconstitucionalidade se dá apenas em controle incidental de constitucionalidade, ou seja, aplicável apenas ao caso concreto, não tendo efeito vinculante nem eficácia *erga omnes*. Apesar disso, vale mencionar que os precedentes recentes do Eg. TJ/RJ têm caminhado nessa linha.



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessoria Jurídica da SM Estatuário | Folha 123 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

Há precedentes mais antigos do próprio Órgão Especial desse e. TJRJ admitindo a constitucionalidade do recurso ao Secretário de Fazenda contra decisão do Conselho de Contribuintes, como é possível verificar nas ementas colacionadas:

“Arguição de Inconstitucionalidade. Código Tributário Estadual. Arguição efetivada pela Egrégia 18ª Câmara Cível no julgamento de apelação cível interposta em embargos à execução fiscal ajuizada em face do Estado do Rio de Janeiro, no que toca à constitucionalidade do artigo 266, inciso II e §2º, do Decreto - Lei nº5 do ano de 1975 do Estado do Rio de Janeiro, tendo em vista a possibilidade do Secretário do Estado de Fazenda, em recurso hierárquico, rever decisões do Conselho de Contribuintes que forem desfavoráveis à Fazenda Pública Estadual. Suposta violação do direito de petição e dos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Arguição não conhecida. Inteligência do parágrafo único do artigo 481 do CPC. Aplicação do artigo 103, caput, do RITJRJ. Julgada por este Colendo Órgão Especial a arguição de inconstitucionalidade nº2005.017.00038, que por unanimidade manifestou-se pela improcedência da arguição, tendo o referido julgado aplicação obrigatória por todos os Órgãos deste Egrégio Tribunal, na forma do artigo 103 do RITJRJ. Arguição não conhecida. Inteligência do parágrafo único do artigo 481 do CPC c/c artigo 103 do RITJRJ.” (TJRJ, Arguição de Inconstitucionalidade 23/2008 – 0029718-62.2008.8.19.0000, Órgão Especial, rel. Des. Antonio José Azevedo Pinto, j. 16/02/2009) – grifos postos.

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA ADMINISTRAÇÃO AO SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA. CONTRA DECISÃO PROFERIDA PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. CONSTITUCIONALIDADE. OBSERVÂNCIA DA ISONOMIA MATERIAL, INTERESSE PÚBLICO E COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. CONHECIMENTO PREJUDICADO POR JULGAMENTO ANTERIOR DO ÓRGÃO ESPECIAL. Arguição relativa ao inciso II do artigo 266 do Decreto-Lei 05/1975, do Estado do Rio de Janeiro, o Código Tributário Estadual. A questão já alcançou o STJ e o STF, especificamente quanto ao caso concreto, tendo ambos os tribunais julgado em desfavor do impetrante. Nos processos administrativos, em razão do princípio do Poder Hierárquico, cabe à autoridade superior a revisão dos atos praticados por seus subordinados. Com



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|--|-------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessor Jurídico da SM Assessor Jurídico | Folha 14 |
|-----------------------------|--------------------|--|-------------|

efeito, o afastamento da inconstitucionalidade alegada pelo impetrante, por violação dos incisos LIV e LV do artigo 5º da CRFB, decorre da incidência de outro princípio, o da Isonomia Material. O caminho judicial encontra-se sempre resguardado ao particular, por força do artigo 5º, XXXV, da Carta da República, mas o mesmo não ocorre com a Administração, que não pode recorrer à Justiça para a revisão de atos praticados por seus próprios órgãos, observando-se o fenômeno da coisa julgada administrativa. Este mesmo Órgão Especial já apreciou a matéria, firmando entendimento consonante com o presente, que permanece sem modificação. Apesar de toda a relevância do debate de mérito, a arguição em debate esbarra em obstáculo processual ao seu conhecimento, qual seja, a apreciação anterior da exata mesma matéria pelo Órgão Especial. A partir do momento que não existe inovação na jurisprudência das cortes superiores ou nas normas de regência que incidem nos pontos controvertidos do processo, a melhor solução ao caso concreto é o não conhecimento da arguição, considerando o seu julgamento anterior e o conteúdo do artigo 103 do Regimento Interno do TJ-RJ." (TJRJ, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056711-74.2010.8.19.0000, Órgão Especial, rel. Des. Maria Augusta Vaz) – grifos postos.

Igualmente, o Colendo Tribunal Superior aceita plenamente a figura do recurso de ofício ao Secretário Municipal de Fazenda contra decisões eivadas de vícios ou nulidades, na forma abaixo ementada³:

³ No mesmo sentido, STJ, REsp. 799.724/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 13/03/2007: "TRIBUTÁRIO. ICMS. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES REFORMADA PELO SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA. CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO E BENS DO ATIVO FIXO. 1. É legítimo o recurso hierárquico ao Secretário de Fazenda para revisão das decisões do Conselho de Contribuintes contrárias ao Fisco, consoante o entendimento perfilhado por esta Corte: "(...) Era a seguinte a redação do art. 266 do Código Tributário Estadual à época dos fatos: Art. 266 - Das decisões do Conselho cabem recursos: I - para o Conselho Pleno, quando a decisão de Câmara não for unânime ou divergir de decisão proferida por outra Câmara ou pelo Conselho Pleno, relativamente ao direito em tese. II - para o Secretário de Estado de Fazenda, contra as decisões do Conselho Pleno, que, desfavoráveis à Fazenda, violem a legislação tributária. § 1º - Os recursos referidos neste artigo serão interpostos no prazo de 15 (quinze) dias, contados da ciência do acórdão. § 2º - As decisões desfavoráveis à Fazenda Pública Estadual só terão eficácia, após aquela proferida pelo Secretário de Estado de Fazenda, inclusive nos casos de consultas tributárias. Como se vê, o § 2º dispõe expressamente que as decisões desfavoráveis à Fazenda Pública - sejam proferidas por autoridades administrativas ou pelo Conselho de Contribuintes - inclusive nos casos de consultas tributárias, tem a sua eficácia condicionada à revisão da autoridade máxima do órgão (o Secretário de Estado de Fazenda). Trata-se de uma espécie de recurso hierárquico de ofício, que impõe e propicia o reexame necessário das decisões



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessoria Jurídica da SM Estadário | Folha 175 |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. RECURSO DE OFÍCIO. FINALIDADE: REVISÃO ADMINISTRATIVA DA DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 1. O Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro permitia o chamado recurso hierárquico (art. 266, § 2º do Decreto-lei 05/75, alterado pelas Leis 3.188/99 e 4.014/2002), plenamente aceito pelo STJ (precedente da 1ª Seção, relator Min. Humberto Gomes de Barros). 2. O recurso hierárquico permitia ao Secretário da Fazenda rever a decisão do Conselho de Contribuintes e impugná-la se eivada de vícios ou nulidades patentes, devidamente identificadas, não podendo odentrar no juízo de mérito da decisão colegiada. 3. Recurso ordinário provido. (STJ, RMS 24947/RJ, 2ª Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 04/10/2004)

No entanto, há demandas individuais recentemente ajuizadas no TJRJ questionando previsão semelhante do Decreto Municipal de Niterói nº 10.487/2009 (Processo Administrativo Tributário). Cite-se, por exemplo, a decisão proferida pela 21ª Câmara Cível no bojo do Mandado de Segurança nº 0007971-70.2019.8.19.0000, na qual o Tribunal Fluminense deferiu liminar para suspender fiscalização promovida pelo Município de Niterói com o objetivo de melhor esclarecer, nos autos, o teor de decisão do Prefeito que afastou, monocraticamente, fundamentos expostos pelos membros do Conselho de Contribuintes.

administrativas, com o propósito de salvaguardar os interesses do Fisco, estabelecendo claramente um patamar de hierarquia das decisões do Secretário de Fazenda sobre as do Conselho de Contribuintes. Não há óbice, em princípio, a que a lei estadual, disciplinando o procedimento fiscal, submeta as decisões finais do Conselho de Contribuintes ao Secretário de Estado. No particular, há margem de discricionariedade ampla para a legislação estadual, assim como há para a criação de recurso hierárquico para aquela autoridade. Com efeito, "entre órgãos integrantes da mesma pessoa jurídica há relações fundamentadas na posição que ocupam no escalonamento das atribuições e responsabilidades. (...) A existência de hierarquia nas relações entre órgãos e nas relações funcionais entre servidores ou autoridades leva ao exercício de poderes e faculdades do superior sobre o subordinado, vistos como desdobramentos ou decorrências do poder hierárquico" (Odete Medauar, in Direito Administrativo Moderno, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p.61)." (RMS 17109/RJ). 2. Precedentes deste E. Tribunal Superior: ROMS 11.916/RJ, Min. Laurita Vaz, DJ 29/04/2002; EDcl no RMS 13592/RJ, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 09.08.2004; RMS 12386/RJ, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto, DJ de 19.04.2004; AgRg no RMS 15812/PR, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 20.10.2003; ROMS 11.976/RJ, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ 08/10/2001. (...). 7. Recurso Especial desprovido." -grifos postos.



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Rubrica Guilherme P. de S. Costa Assessor Jurídica da SM* Estagiário | Folha 176 |
|-----------------------------|--------------------|---|--------------|

Por conseguinte, ante a patente controvérsia na temática e no atual entendimento do TJRJ no sentido da inconstitucionalidade da previsão municipal, este subscritor recomenda à Ilma. Secretária Municipal de Fazenda que prestigie a decisão do órgão colegiado administrativo tributário, negando provimento ao Recurso de Ofício interposto com fulcro no art. 81-A, da Lei Municipal nº 3.368/2018.

Em relação à discussão jurídica envolvida no caso, alinho-me ao entendimento da Corte Superior, no sentido de que, em tese, a sociedade profissional que desenvolve atividade empresarial não faz jus ao regime de tributação benéfica, devendo, contudo, os efeitos do seu desenquadramento como sociedade uniprofissional para fins de tributação do ISS ter aplicação *ex nunc*.

III –

DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, a Superintendência Jurídica da Fazenda, no uso de suas prerrogativas de órgão consultivo e de assessoramento da Secretária Municipal de Fazenda, *ex vi* do art. 72 da Lei Orgânica do Município de Niterói e art. 34, § 1º, I, da Lei Municipal nº 2.678/2009, opina:

- 1) No sentido de que a norma processual aplicável ao caso é a prevista no art. 81-A, da Lei nº 3.368/2018, de modo que a autoridade competente para o julgamento do Recurso de Ofício é a i. Secretária Municipal de Fazenda; e
- 2) No mérito, pelo conhecimento do Recurso de Ofício e seu não provimento.

É o parecer.



| | | | |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|
| Processo 030/026033/2017 | Data 01/11/2017 | Guilherme P. de S. Costa Assessor Jurídico da SMF Escritório | Folha 177 |
|-----------------------------|--------------------|--|--------------|

Dispensado o visto do Procurador Geral do Município, por força da delegação de atribuição prevista no art. 1º da Resolução PGM nº 02/2017.

Após a decisão da i. SMF, recomenda-se o envio dos autos para a SSGF realizar as comunicações internas sobre o final do processo administrativo tributário (fiscalização autuante e o órgão interno de implantação/cancelamento da implantação de eventual crédito do Município no sistema interno desta SMF).

FSJU, 19/06/2019.


DENIZE GALVÃO MENEZES SAMPAIO DE ALMEIDA
SUPERINTENDENTE JURÍDICA
PROCURADORA DO MUNICÍPIO
MAT. Nº 1.242.021-9