



ACÓRDÃO 16/23

Recurso Voluntário nº 24536/23

Processo impugnação: 94420/21

Recorrente: Fleury S/A

Assunto: Recurso Voluntário - Auto de ISS

Relator: Paulo Amaro Massardo Miranda

EMENTA: EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS. FATO GERADOR DO TRIBUTO - LOCAL EM QUE OCORREU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO.

RELATÓRIO

Trata-se de defesa administrativa de 1ª instância impetrada pela impugnante FLEURY S.A, (Nome Fantasia : Weinmann Laboratório) - CNPJ 60.840.055/0159-10, contra o lançamento do Auto de Infração nº 900/2021, lavrado pelo Serviço de Fiscalização do ISSQN da Secretaria Municipal da Fazenda deste Município, tendo a presente defesa atendido ao disposto nos artigos 71, 79 e 81, da Lei Municipal 1.783/77.

1. DOS FATOS

A revisão fiscal que resultou no referido Auto de Infração teve origem com a Ordem de Serviço 202100075, tendo sido o contribuinte notificado para início da revisão fiscal através da notificação nº 202100056, de 13/04/2021, período de apuração de 01/01/2016 a 31/12/2018, e notificação complementar nº 202100019 - processo MVP 12.351/2021.

Durante os procedimentos de auditoria fiscal, foi constatado que o contribuinte não teria emitido Nota Fiscal Eletrônica e, portanto, não teria recolhido ISS sobre a totalidade de serviços realizados em Canoas.

Em 11/11/2021, foram lavrados os seguintes Autos de infração, e entregues juntamente com relatório de Revisão Fiscal e seus anexos:

- AI nº 900/2021 — Deixar de recolher ISSQN devido a Canoas, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2018.

- AI nº 902/2021 — descumprimento de obrigação acessória, não emitindo NFe pela prestação de serviços em Canoas no referido período.

O Auto de Infração ora objeto de discussão é o AI nº 900/2021, visto que a defesa do AI nº 902/2021 encontra-se no MVP 94.406/2021.

2. DAS ALEGAÇÕES DO IMPUGNANTE



Continuação do acórdão 16/23.....

Do Objeto do Auto de Infração

Aduz a Impugnante que é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social, precipuamente, o laboratório de análises clínicas, de anatomia patológica e citológica, dentre outras atividades correlatas, conforme se depreende de seu Estatuto Social. Os serviços prestados pela Impugnante são os descritos nos itens 4.02 e 4.03 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Afirma que somente após análise do Relatório de Revisão Fiscal é que foi possível depreender que Autoridade Fiscal concluiu que a Impugnante não teria recolhido o ISS incidente sobre os serviços de análises clínicas relacionados ao estabelecimento localizado no Município de Canoas

Para o exercício de suas atividades de análise clínica e patológica, a Impugnante coleta materiais biológicos dos mais diversos tipos (ex.: sangue, urina, fezes etc.) através da unidade de Canoas, sendo certo que o material coletado é enviado para análise clínica no estabelecimento em Porto Alegre.

Assim, a unidade de Canoas é mero posto de coleta de materiais biológicos (atividade-meio), não havendo o exercício de qualquer atividade de análise clínica e respectivo diagnóstico do material coletado (atividade-fim), o que ocorre apenas e tão somente no estabelecimento de Porto Alegre. A atividade-fim da Impugnante e, conseqüentemente, a realização do seu objeto social no tocante a prestação de serviço de medicina diagnóstica, acontece exclusivamente no estabelecimento em Porto Alegre, o que demonstra a total ausência de fundamento jurídico a justificar a lavratura do Auto de Infração ora impugnado.

Portanto, não há qualquer execução do serviço de análise clínica no Município de Canoas, de modo que a autuação fiscal é improcedente quanto à exigência do ISS.

Refere que a questão controvertida nos presentes autos reside na definição ou não do estabelecimento localizado em Canoas como prestador ou não do serviço de análise clínica e laboratorial e, conseqüentemente, pela ilegalidade do ISS exigido e da obrigação de emitir nota fiscal no referido Município. Reafirma que não presta tais serviços no Município de Canoas, mas tão somente realiza a coleta de material biológico, ou seja, atividade-meio, consistindo sua atividade-fim na análise laboratorial e respectivo diagnóstico das amostras de material biológico coletado, serviço este que é prestado no Município de Porto Alegre - local sede do estabelecimento prestador.

Ainda, ressalta que a Autoridade Fiscal não contesta que a impugnante não realiza os serviços de análises clínicas em seu estabelecimento localizado em Canoas. De fato, ao analisar o "Anexo III — Diligências" que acompanha a autuação, diz que durante as vistorias que foram realizadas no estabelecimento em Canoas, os fiscais constataram que todos os



Continuação do acórdão 16/23.....

clientes atendidos realizaram apenas a coleta/entrega de materiais ou foram retirar o resultado das análises clínicas.

A Impugnante traz a discussão, qual município é competente para a instituição e cobrança do ISS, e o que é local do estabelecimento prestador, trazendo não só a legislação, como também conceitos de autores conhecidos sobre a matéria, discorrendo ainda sobre os aspectos materiais e o aspecto temporal que devem ser analisados para a definição do fato gerador.

Argumenta que só a atividade-fim (análise do material biológico) é que preenche os requisitos legais para verificação da ocorrência do fato gerador, sendo os demais serviços mera atividade-meio, não incluídas na regra matriz da incidência tributária.

Em suma, afirma que o serviço prestado somente ocorre com a análise do material biológico e o respectivo diagnóstico, sendo que o aspecto temporal é satisfeito apenas com a conclusão do laudo referente à referida análise laboratorial. Que o município de Porto Alegre é o único capaz de estabelecer as obrigações principais e acessórias e que é naquele município que o ISSQN é integralmente devido.

Colaciona alguns julgados e partes de um parecer emitido por um escritório de advocacia, para corroborar sua tese.

Conclui solicitando o cancelamento do AI nº 900/2021, uma vez que o serviço de análise clínica e laboratorial em questão foi prestado exclusivamente no Município de Porto Alegre, onde estão instalados equipamentos e pessoal capacitado para tanto.

3. DAS ALEGAÇÕES DO AUTUANTE

Entende que as alegações da impugnante não merecem prosperar, pois estão em sentido totalmente contrário à legislação aplicável e à jurisprudência vigente.

Observa que a impugnante não nega o fato de não ter emitido nota fiscal de serviços em sua filial de Canoas, pois esta alega a inexistência de fato gerador ocorrido no Município e, conseqüentemente, a inexistência da obrigação de recolher ISS para Canoas.

Afirma que na unidade do laboratório de Canoas é onde se estabelece a relação jurídica entre o prestador e o tomador do serviço. Ali são realizados o contato com o cliente/paciente e a contratação do serviço. Na filial de Canoas são realizados procedimentos que exigem utilização de material específico e equipe técnica devidamente capacitada, e que não se trata de simples recebimento de materiais, uma vez que funcionários com formação específica realizam procedimentos de coleta e condicionamento para encaminhar à outra Unidade. Ainda, ocorre a entrega dos resultados dos exames e o respectivo pagamento. A prestação dos serviços se dá no interesse do respectivo tomador, que se beneficia sem deslocar-se para outra cidade, tanto para coleta, quanto para receber os resultados dos exames. Não se pode considerar que a contratação do serviço, o pagamento, a coleta e acondicionamento e a entrega dos resultados sejam meramente acessórias da atividade de laboratório, a qual claramente envolve todo o processo, com fases de igual importância.



Continuação do acórdão 16/23.....

Faz considerações sobre o conceito de “estabelecimento prestador”, para fins de cobrança de ISSQN.

Ressalta que o impugnante cita julgado do STJ que trata da incidência de ISS sobre arrendamento mercantil, (REsp 1.060.210/SC), desqualificando o decidido pelo REsp 1.439.753/PE, que trata de caso idêntico ao aqui discutido. Informa que tal alegação já foi refutada nos próprios autos do Recurso Especial 1.439.753/PE, em decisão que indeferiu liminarmente Embargos de Divergência por inexistir similitude fático-jurídica entre os casos confrontados, e transcreve trechos da decisão que demonstram as diferenças entre as situações.

E segue, in verbis:

O impugnante menciona, ainda, dois julgados do TJRS: Agravo de Instrumento 70076004258 e Recurso Cível 71007318413. Contudo em ambos processos não existe similitude fático-jurídica com a prestação de serviços de análise clínica e laboratorial.

Em oposição a esses dois julgados do TJRS trazidos à baila pela impugnante, a Apelação Cível 0006448-88.2014.8.26.0554, julgada pelo TJSP em 01/08/2019, confirma o entendimento do STJ exarado através do RESP Nº 1.439.753 – PE. Nessa Apelação, além de se tratar dos mesmos serviços do caso em análise, o prestador do serviço é a própria ora impugnante, Fleury S.A:

APELAÇÃO - Embargos à execução fiscal - ISS. Exercício 2007 - Sentença de improcedência -Laboratório de análises clínicas - Coleta de materiais em posto de atendimento localizado em Santo André - Realização do exame em outro município Irrelevância – Prestação do serviço que se dá no local onde constituída a relação jurídica entre prestador e tomador - Precedente desta Corte e do STJ - Recurso desprovido.

(...)

No mais, legítima a cobrança de ISS pelo Município Santo André sobre serviços de análise clínicas, ainda que no estabelecimento local ocorra apenas coleta de material biológico.

Isso porque, o ISS é devido no local em que o serviço é contratado, pago e prestado, com recebimento do resultado, que, na hipótese, ocorre no Município de Santo André, onde estabelecida a relação jurídica entre prestador e tomador.

Conclui que não há dúvidas sobre a competência tributária de Canoas para instituir e cobrar o tributo, embasados na melhor jurisprudência sobre o assunto, estando certo que : “Se o contribuinte recolhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido no primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária” (STJ - Recurso Especial 1.439.753/PE).

 DO REPRESENTANTE DA FAZENDA

Em sua manifestação, o Representante da Fazenda, Dr. André Hermina, opina pelo conhecimento do recurso, pois restou comprovada a tempestividade através da análise dos e-mails encaminhados ao CAC e, no mérito, opina pelo desprovimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Continuação do acórdão 16/23.....

Senhora Presidente,
Demais Conselheiros.

4. VOTO

Da tempestividade

Conforme se verifica nos e-mails encaminhados ao CAC, o presente Recurso Voluntário foi protocolado dia 23/05/2022, portanto, considerando que a data da ciência da decisão do Grupo Julgador de 1ª Instância foi dia 02/05/2022, e, considerando que os prazos são contados em dias úteis, o recurso é tempestivo e merece ser conhecido.

Do Objeto do Auto de Infração

Cabe destacar que não há controvérsia apresentada sobre a incidência do tributo, mas basicamente quanto ao local onde é devido (ou quem tem competência material para exigí-lo).

A discussão na análise da questão sobre a tributação do ISS em Canoas encontra-se nas diferenças de interpretação que a impugnante dá ao caso, tanto sobre o conceito da prestação de serviço (atividade meio ou atividade fim) quanto sobre o local da ocorrência do fato gerador, ou o local da efetiva prestação do serviço (estabelecimento prestador).

Importante apenas esclarecer que o lançamento é ato vinculado, não admitindo qualquer rastro de discricionariedade por parte da autoridade que o implementa. O tributo, por sua vez, possui a natureza de bem público indisponível. Ele não pertence a qualquer agente público, mas é bem de todo o povo, e como tal, sua exigibilidade não pode ser mera vontade da autoridade administrativa, trata-se, sim, de obrigação a ser cumprida pelo agente competente. Se tributo é uma obrigação do sujeito passivo, sob pena de execução fiscal e todas as consequências a ela inerentes, também é uma obrigação para autoridade designada em lei, que não só tem competência para exigí-lo, mas tem o dever de cobrá-lo. Se assim é, a não exigibilidade de um tributo devido, poderá ocasionar a responsabilidade funcional do agente omissor. Portanto, o Fisco municipal seguiu estrito comando legal, procedendo à lavratura do AI em discussão.

Assim, passaremos a análise do mérito da questão.

Do Mérito

A demanda se resume quanto à incidência de ISS sobre os serviços de análises clínicas, especificamente sobre quem detém a legitimidade ativa para a cobrança: se o município onde foi coletado o material biológico, ou aquele em que os exames laboratoriais foram realizados.

Em que pese a extensa argumentação da impugnante, temos que a interpretação correta é aquela adotada pelo fisco municipal, ante o posicionamento exarado pelo STJ.



Continuação do acórdão 16/23.....

Senão, vejamos a ementa do REsp 1439753 / PE:

Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.


2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, "cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incindível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária, 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido. (grifo nosso)

 Daí se depreende que a prestação de serviço de análise clínica caracteriza-se pelo conjunto complexo de várias atividades, interdependentes entre si, que não podem ser separadas por definições estanques de atividade meio ou atividade fim, resultando pois na prestação de um serviço único que vem ao encontro de uma necessidade econômica específica do tomador.

De fato, sabe-se que o ISS é devido no local em que o serviço é efetivamente prestado, e muito embora a análise clínica do material biológico seja feita em Porto Alegre, o núcleo do serviço é executado em Canoas. Isso porque é no município canoense que se passa a relação jurídica entre prestador e tomador de serviços, ou seja, é



Continuação do acórdão 16/23.....

nesse local em que a pessoa requisita o serviço, se submete aos procedimentos, paga por ele e recebe o respectivo resultado, não importando por onde tenha passado seu material biológico. Ao se analisar a fundamentação do Ministro em seu despacho, fica claro que o serviço é uno, e que o local é onde o tomador busca a referida prestação.

Portanto, pode-se dizer que o serviço se inicia e se finda no laboratório onde é coletado o material biológico. Com efeito, o consumidor paga pelo serviço na expectativa de obter um laudo sobre a sua saúde, pouco importando os laboratórios pelos quais passou seu material, ou se foi enviado para a análise de especialistas em municípios e até países diferentes, sendo essa etapa mero fragmento do serviço prestado, irrelevante para o tomador.

Isso já foi decidido, inclusive, em processos judiciais cujo o impugnante é parte - APELAÇÃO Cível Nº: 0006448-88-2014.8.26.0554 - COMARCA : SANTO ANDRÉ APELANTE. : FLEURY S/A APELADO. : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTO ANDRÉ.



Registro: 2019.0000616792

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 0006448-88-2014.8.26.0554, da Comarca de Santo André, em que é apelante FLEURY S/A, é apelado PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTO ANDRÉ.

ACORDAM, em 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores BEATRIZ BRAGA (Presidente) e CARLOS VIOLANTE.

São Paulo, 1º de agosto de 2019.

BURZA NETO
RELATOR

Assinatura Eletrônica

Convém destacar que esse também é o entendimento exarado pelo TJ RS.



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)
 NLMF
 Nº 70085154532 (Nº CNJ: 0029006-13.2021.8.21.7000)
 2021/CIVEL



APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS. ISSQN. LABORATÓRIO. ANÁLISES CLÍNICAS. É DEVIDO O PAGAMENTO DO ISS AO MUNICÍPIO ONDE COLHIDA A AMOSTRA E ESTABELECIDO A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES STJ.

No caso dos autos, os serviços prestados pela autora enquadram-se nos itens 4.02 e 5.06 da lista anexa à LC 116/03. Se o contribuinte colhe material em unidade localizada em determinada localidade e realiza análise clínica em outra, o ISS é devido ao primeiro município. Cabível a declaração de nulidade dos Autos de Lançamento lavrados em face da parte autora, porquanto indevidos.

No mais, o reconhecimento da ilegitimidade ativa para a cobrança de ISS implica, por consequência, a impossibilidade de cobrança pela obrigação acessória - emissão de notas fiscais -, visto que o Município apelante não é o destinatário do tributo.

APELAÇÃO DESPROVIDA



Continuação do acórdão 16/23.....

Portanto, não há que se falar em ilegalidade da autuação.

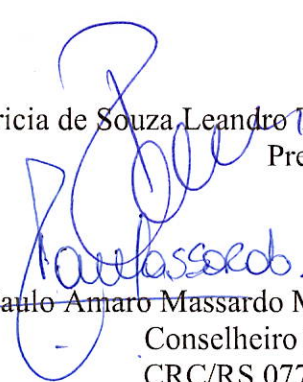
Assim, ponderados os argumentos da Impugnante, os esclarecimentos da Autuante e os complementares desta Relatoria, com relação ao AI n 900/2021, o VOTO É PELA NEGATIVA DE PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO, devendo permanecer inalterados os valores lançados pelo fisco deste Município.

É o voto.

Os conselheiros Juliano Brito, Daniela Silveira Pontes Naconeski, Elaine Cofcevicz, Michele Godoi Menetrier e Tiago Antunes do Nascimento e Silva, acompanharam o voto do relator e, por unanimidade, negaram provimento ao recurso.

Sala de sessões, 28 de novembro de 2023.

Patricia de Souza Leandro Teixeira
Presidente


Paulo Amaro Massardo Miranda
Conselheiro Relator
CRC/RS 077.576-O