NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FLS.
030/007524/14	26/03/14		218

INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. CRITÉRIOS "DESENQUADRAMENTO". SOCIEDADE EMPRESARIAL. ELEMENTO DE EMPRESA.

Exmo. Senhor Presidente e demais membros,

Trata-se de recurso voluntário interposto por Visão Médica Ltda em face de decisão de primeira instância a qual manteve o auto de infração que determinara a retirada da sociedade do regime especial de tributação fixa, pela não configuração de sociedade uni profissional.

Alega o Recorrente, em síntese, i) que os sócios são pessoas físicas, os serviços são prestados de forma pessoal e os empregados se limitam a assistir a prestação do serviço executado pelo médico – atividade meio que não se confundiria com a atividade fim; ii) da legalidade do regime especial de tributação: alíquota fixa; iii) da violação ao devido processo legal por ausência de notificação prévia da decisão administrativa que determinara o reenquadramento da sociedade – não mais uni profissional; iv) da impossibilidade de cobrança pretérita por alteração de critério jurídico anteriormente adotado (o Município teria cobrado previamente pela alíquota fixa e, posteriormente, teria revisto o lançamento, afastando a exação fixa); v) do caráter não empresarial da sociedade com a respectiva inscrição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e não perante a Junta Comercial; vi) da recepção do artigo 9º, § 1º e 3 do DL 406/68; vii) da diferenciação entre a responsabilidade social e pessoal, diante da suposta confusão do Fisco em relação a interpretação da cláusula 4º

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

do Contrato Social; viii) da impropriedade do inciso III, do parágrafo 1º, do artigo 73-A do CTM, uma vez que a sociedade só tornar-se-ia empresária com o respectivo registro na Junta Comercial; e ix) do erro material no lançamento.

Pugna o Recorrente pelos seguintes pedidos: i) legalidade do recolhimento através de alíquotas fixas; ii) enquadramento como sociedade uni profissional, mesmo sob a forma societária Limitada; iii) subsidiariamente, que se confira um prazo legal para a alteração do contrato social para o tipo societário sociedade simples pura e iv) não cobrança do ISS referentes a fatos geradores pretéritos.

O Ilustre Representante da Fazenda Srº Paulo Cesar Soares Gomes exarou o brilhante parecer, sob os seguintes argumentos: i) inovação normativa da legislação municipal em detrimento da lei nacional – artigo 9º do DL 406/68; ii) histórico legislativo e *ratio* para a tributação fixa das sociedades uni profissionais; iii) inexistência de restrição quanto à forma societária; iv) descaracterização da sociedade uni profissional somente quando existir o elemento de empresa; v) prévia inscrição no cadastro imobiliário municipal como sociedade uni profissional com a oportunidade anual para a revisão necessária (por meio das informações do DIEF), sem que tal alteração tenha sido efetuada; vi) alteração de critério jurídico e impossibilidade de cobrança retroativa; vii) paralelismo das formas: o desfazimento do ato administrativo de inscrição como sociedade uni profissional deverá ser realizado da mesma maneira, mediante processo administrativo específico; viii) erro material, no sentido que a informação contida no auto de infração não aborda a legislação em vigor – Lei Municipal nº 2.597/2008, concluindo, assim, pela reforma da decisão de primeira instância, cancelando-se o auto de infração.

É o relatório. Passa-se, agora, ao voto.

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Resta superada a preliminar avençada - a alegação de nulidade por violação ao devido processo legal -, em que pese o nobre entendimento exarado pelo Ilustre Representante Fazendário quanto ao paralelismo das formas.

Isso porque, após a efetiva notificação do auto de infração ao Contribuinte foi facultado o direito de defesa. Direito esse que foi exercido desde a impugnação do auto de infração. Ainda que se pudesse admitir a nulidade, tal vício só seria capaz de macular o ato administrativo se ocorresse o efetivo prejuízo para as partes. O que não ocorreu na hipótese.

Possui razão o entendimento do Representante Fazendário (paralelismo de formas) quando a atuação administrativa visar especifica e autonomamente a revisão do status jurídico previamente consentido. Não confundindo-se com o presente caso. Vejamos.

A descaracterização do Contribuinte como sociedade uni profissional decorreu de um procedimento administrativo no bojo de uma fiscalização tributária. Após a análise dos documentos do Contribuinte o Ilustre Fiscal formou o convencimento de que não caberia a exação nos termos do DL 406/68.

Vale dizer, o referido "desenquadramento" constituiu uma decorrência lógica da lavratura do auto de infração que determinou a cobrança a maior do que fora efetivamente recolhido.

Pelas mesmas razões mostra-se afastada da decretação de nulidade por conta do mero erro material na lavratura do auto de infração, visivelmente constatado pelo Contribuinte e o

Representante Fazendário. Ausência de prejuízo que não importou em restrição substancial ao entendimento dos fatos geradores e situação jurídica subjacente à lavratura do auto.

Afastadas as preliminares, passa-se, agora ao enfrentamento do mérito, a saber.

Nesse ponto serão analisadas i) a legalidade da cobrança por alíquota fixa em abstrato; ii) cobrança de fatos geradores pretéritos em abstrato; iii) a natureza do registro perante a Junta Comercial; e iv) a caracterização da sociedade uni profissional.

LEGALIDADE DA COBRANÇA POR ALÍQUOTA FIXA EM ABSTRATO

Conforme já exposto pelo Representante Fazendário, a recepção da modelagem da tributação fixa prevista do DL 406/68 encontra-se pacificada pelos Tribunais Superiores. Reporte-se aos argumentos contidos do parecer do mesmo.

Todavia, a aplicação desse regime especial ao Recorrente merece um exame ulterior, no sentido de cumprimento dos requisitos atrativos da tributação fixa. A atuação de modo empresarial é incompatível com a qualificação "sociedade uni profissional".

COBRANÇA DE FATOS GERADORES PRETÉRITOS – ERRO DE FATO X DE DIREITO

O Recorrente, acompanhado do brilhante voto do Representante da Fazenda, sustenta a impossibilidade de cobrança retroativa, uma vez que teria ocorrido alteração de entendimento de direito.

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Decerto, o Código Tributário Nacional no seu artigo 146 determina a irretroatividade da mudança do critério jurídico adotado previamente pelo fisco. Contudo, não se trata da hipótese dos autos.

Isso porque a legislação municipal já previa a impossibilidade da tributação fixa para sociedades que, embora prestassem algum tipo de atividade intelectual, constituíssem materialmente entidade empresarial.

Com isso, o que se tem, na prática, é a caracterização (indevida) de uma prévia inscrição maculada por vício quanto ao exame dos elementos fáticos concernentes à sociedade. Trata-se, pois, de erro de fato, nos termos do artigo 149 do CTN.

Desse modo, caso se entenda pela manutenção do auto de infração, inexiste empecilho jurídico para a adoção das determinações nele contidas, uma vez que o artigo 146 do CTN não se aplica ao caso concreto.

A NATUREZA DO REGISTRO PERANTE A JUNTA COMERCIAL

Em suas razões recursais, o Recorrente aduz que possui sua inscrição no Registro Civil de Pessoa Jurídica, o que traduziria a sua natureza não empresarial, requerendo

Ana Claudia da S. Moraes
Matrícula 238.793-1

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Pois bem, a condição do registro não encerra presunção absoluta sobre o caráter não empresarial, podendo existir sociedade empresária mesmo sem qualquer registro. Fala-se em sociedade irregular ou sociedade em comum. Sob esse aspecto, seguem os enunciados do Conselho da Justiça Federal:

> *Enunciado 198*
> *A inscrição do empresário na Junta Comercial não é requisito para a sua caracterização, admitindo-se o exercício da empresa sem tal providência. O empresário irregular reúne os requisitos do art. 966, sujeitando-se às normas do Código Civil e da legislação comercial, salvo naquilo em que forem incompatíveis com a sua condição ou diante de expressa disposição em contrário.*
>
> *Enunciado 199*
> *A inscrição do empresário ou sociedade empresária é requisito delineador de sua regularidade, e não de sua caracterização.*
>
> *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). São exceções as sociedades por ações e as cooperativas (art. 982, parágrafo único).*

Fica claro, pois, que não traduz prova insuperável a inexistência de registro perante a Junta Comercial, a fim de afastar o caráter não empresarial.

CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE UNI PROFISSIONAL

Nos termos do artigo 109 do CTN[1] é recomendável a utilização dos conceitos e definições da lei civil para fins de compreensão dos institutos tributários que partem de elementos do direito civil para sua caracterização. Trata-se, pois, do presente caso.

[1] Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

A legislação tributária ao utilizar o conceito de sociedade profissional acabou por referenciar aspectos contidos no campo jurídico cível. Daí a necessidade de exame do Código Civil de 2002, mais precisamente os artigos 966, parágrafo único, 982 e 983[2].

Pois bem, o CC/02 abandonando a teoria dos atos de comércio trouxe para o ordenamento jurídico o conceito funcional da teoria da empresa[3]. É dizer, configura-se empresário ou sociedade empresária aquele que exerce uma atividade organizada (fatores de produção) de modo profissional. Diferencia-se, pois, do profissional autônomo ou sociedade uni profissional, confira-se.

Para o Professor Ricardo Negrão "é empresarial a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Será empresário aquele que exercer profissionalmente esta atividade [...] excluídas as decorrentes de profissão de cunho intelectual, de natureza científica ou artística[4]". E acrescenta:

> *"Não se deve perder de vista, entretanto, que sempre haverá atividades empresariais que compreendem serviços da natureza daqueles excluídos conceitualmente. Ao fornecer planos de saúde para a população, a administradora de serviços médicos está oferecendo*

---

[2] 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.

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. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias. Parágrafo único. Ressalvam-se as disposições concernentes à sociedade em conta de participação e à cooperativa, bem como as constantes de leis especiais que, para o exercício de certas atividades, imponham a constituição da sociedade segundo determinado tipo.

[3] COELHO, Fábio Ulhoa . A teoria da empresa e o direito societário no novo Código Civil. Revista da OAB-Ceará, Ceará, v. 8/9, p. 53-76, 2003.

Ana Claudia... Mour...
Matricula...

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

> *serviços de natureza intelectual [...]. Embora não se transmude a natureza desse serviço, a atividade da administradora de serviços médicos é empresarial porque o exercício da atividade intelectual de medicina é elemento de sua empresa*[5]".

Vale dizer, em regra, o exercício de uma atividade intelectual pressupõe uma sociedade simples[6]. Contudo, diante da forma de organização de cada sociedade, a mesma poderá transmudar-se em empresarial.

Uma consideração preambular. É preciso não confundir as duas acepções que o termo "sociedade simples" possui no ordenamento jurídico. Uma primeira classificação parte da distinção sociedade empresária X não empresária (também sinônimo de sociedade simples). Outra classificação é a adotada pelo CC/02 em relação aos tipos societários (sociedade simples, sociedade em conta de participação, sociedade limitada, sociedade por ações etc).

Daí porque pode existir uma sociedade não empresarial (sociedade simples na primeira acepção) organizada sob a roupagem de sociedade limitada. Razão pela qual é perfeitamente possível uma sociedade simples composta por médicos adotar, quanto a forma, o modelo de sociedade limitada.

O fato de a pessoa jurídica organizar-se como limitada não traduz automaticamente o seu caráter empresarial, máxime diante de uma atividade intelectual. Isso por si só já é suficiente para determinar o cancelamento do auto de infração.

---

[4] NEGRÃO, Ricardo. Direito Empresarial: estudo unificado. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
[5] Op. Cit.
[6] Enunciado nº 193 do Conselho da Justiça Federal: O exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa.

Ana Claudia da S. Moura
Matrícula 23...

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Feito esse esclarecimento. Passa-se ao delineamento do cenário fático subjacente à luz do CTM e legislação civil.

Com efeito, o parágrafo 1°, do artigo 73-A do CTM não pode ser interpretado isoladamente (destacado hermeticamente do *caput* e seus incisos). Dessa maneira, para descaracterização de uma sociedade uni profissional (salvo ser organizada na forma de sociedade por ações que é por determinação legal necessariamente empresarial) deverá ser analisada sua forma de atuação. Se existe ou não o elemento de empresa.

Em que pese tratar-se de um conceito jurídico indeterminado (elemento de empresa), a doutrina aponta alguns parâmetros que sinalizam o caráter empresarial de uma determinada entidade, vejamos.

- Requisitos cumulativos trazidos pelo Professor Ricardo Negrão[7]: i) economicidade: criação ou circulação de riquezas; ii) organização: compreendido o trabalho, tecnologia, insumos e capital – próprio ou alheios; iii) profissionalidade: atividade não ocasional e a assunção em nome próprio dos riscos da empresa.

A literatura especializada apresenta, exemplificativamente, elementos que podem indicar, na prática, o caráter empresarial[8]: i) investimentos em marketing; ii) desenvolvimento de marca que lhe distinga os serviços; iii) utilização da figura de título de estabelecimento; iv) desenvolvimento de técnicas de administração, com contratação de profissionais que ajudem a pensar e executar a empresa, não sendo simples auxiliares ou colaboradores; v) avaliação, investimento e desenvolvimento do ponto em que se estabelecerá; vi) o fato de a clientela não

[7] Conferir nota de rodapé n° 4.

mais buscar os serviços oferecidos em razão exclusiva do trabalho pessoal do médico (ou qualquer outro profissão intelectual) que os organiza[9]. No mesmo sentido, enunciado nº 195 do Conselho da Justiça Federal:

> *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.*

A jurisprudência, diante de cada realidade fática, realiza o exame desse *status* empresarial ou não, existindo, inclusive, diversos precedentes pelo "desenquadramento" da natureza uni profissional.

> *SOCIEDADES CIVIS – MÉDICOS – ISS – FINALIDADE EMPRESARIAL – NÃO-INCIDÊNCIA DO § 3º DO ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI N. 406/68.*
> *1. A controvérsia limita-se a saber se a recorrente faz jus ao privilégio fiscal previsto no Decreto-Lei n. 406/68, estando assentado na instância ordinária sua natureza empresarial.*
> *2. As sociedades de profissionais liberais, malgrado formadas exclusivamente por médicos, constituíram-se formalmente como sociedades empresariais, de modo que a simples presença deles não representa elemento hábil a desfigurar a natureza comercial da atividade exercida.*
> *3. Conquanto o corpo de sócios seja formado exclusivamente por médicos, as sociedades constituídas sob a modalidade "limitadas" desempenham atividade empresarial, uma vez que, nos contratos sociais, há, inclusive, disposição de como devem ser distribuídos os dividendos. Recurso especial improvido. REsp **867715** / ES RECURSO ESPECIAL 2006/0149403-9 T2 - SEGUNDA TURMA. 07/11/2006*

> *TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO. DÉCIMA OITAVA CÂMARA CÍVEL.*
> *APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0138028-72.2002.8.19.0001*
> *APELANTE: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO*
> *APELADO: CITU CENTRO DE INVESTIGAÇÃO E TRATAMENTO UROLÓGICO LTDA.*
> *RELATORA: DESEMBARGADORA LEILA ALBUQUERQUE*

[8] In CAMPINHO, Sérgio. O Direito de Empresa à luz do Código Civil. 12ª ed. Rio de janeiro: Renovar, 2011.
[9] "Neste momento, aquele profissional intelectual tronou-se elemento de empresa. Mesmo que continue clinicando, sua maior contribuição para a prestação dos serviços naquele hospital pediátrico é a de organizador dos fatores de produção". COELHO, Fábio Ulhoa. Direito de empresa. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SESSÃO DE JULGAMENTO: 22 DE JUNHO DE 2010
TRIBUTÁRIO. ISS. AÇÃO DECLARATÓRIA. CLÍNICA MÉDICA DE DIAGNÓSTICO E TRATAMENTO UROLÓGICO. PRETENSÃO DE BENEFICIAR-SE DO PRIVILÈGIO DO § 3º DO ARTIGO 9º DO DECRETO LEI Nº 406/68, ALEGANDO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE FORMA PESSOAL PELOS SEUS SÓCIOS. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. A Autora enquadra-se no conceito de sociedade empresarial, seja com base nos seu contrato social (gerência, administração, empregados, distribuição de lucros), seja considerando a execução da sua atividade-fim, pois exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção de serviços, os quais constituem fatores (elementos) da organização empresarial constituída por seus integrantes, segundo conceito do artigo 966 e parágrafo único do C.C. Se o serviço è prestado por sociedade de natureza empresarial, em que o serviço prestado se caracteriza como trabalho da própria sociedade, desaparece o cunho pessoal da profissionalidade do serviço. A organização da Autora na forma empresarial de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, demonstra o intuito de afastar a responsabilidade pessoal dos sócios em relação a terceiros, inserindo-se na exceção do parágrafo único, item 1, do artigo 29 da Lei nº 691/84 (C.T.M.), não fazendo jus à tributação na forma privilegiada como sociedade uniprofissional. Precedentes do S.T.J. e deste Tribunal. Pedido julgado improcedente. PROVIMENTO DO RECURSO.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO.SEGUNDA CÂMARA CÍVEL
APELAÇÃO CÍVEL Nº 2009.001.65886
APELANTE : COI – CLÍNICAS ONCOLOGICAS INTEGRADAS LTDA
APELADO : MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO
RELATORA: DES. LEILA MARIANO
ORIGEM: 12ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DA CAPITAL
ACÓRDÃO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DO INDÉBITO. SENTENÇA QUE JULGA IMPROCEDENTE O PEDIDO, CONSIDERANDO PREJUDICADA A PRETENSÃO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. CLINICA MEDICA QUE NÃO TEM DIREITO AO REGIME DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §1º E §3º DO DL 406/68. CARATER EMPRESARIAL DA SOCIEDADE. AUSÊNCIA NOS AUTOS DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES PARA DEMONSTRAR QUE OS SÓCIOS DA CLÍNICA EXERCEM ATIVIDADE FIM INDIVIDUALMENTE E SEM CARÁTER EMPRESARIAL. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

De sorte que uma vez configurado o elemento de empresa não há falar em sociedade uni profissional (intelectual), mas, sim, em sociedade empresarial, afastando, assim, o regime de tributação fixa previsto do DL 406/68.

CONCLUSÃO

229

Ana Claudio [illegible]
Matrícula [illegible]

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Pelo exposto, considero superadas as preliminares avençadas, afastada a tese da irretroatividade do lançamento em decorrência de alteração do critério jurídico adotado, e, no mérito, julgo no sentido de que seja determinada a anulação do respectivo auto de infração, uma vez que não é suficiente a mera condição de sociedade limitada para que ocorra o "desenquadramento" da sociedade uni profissional. Para tanto, deverá o fisco descrever os indícios e provas que acenam para a existência do elemento de empresa na sociedade recorrente.

JOSÉ COTRIK NETO
MAT. 240.888-0

231

Ana Claudia [illegible]
Matrícula [illegible]

Processo nº 30/60.554/13 – Novembro de 2008 a março de 2010
Visão Médica Ltda.
Rua Dr. Borman nº 43 - sala 605 – Centro – Niterói.
Auto de Infração nº 00.581, 16.12.2013.
Inscrição Municipal nº 123.840-1.

VOTO VISTA

Avoquei o processo – em grau de revisão – visto entender – apesar de reconhecer a profundidade e competência do voto do ilustre Relator Procurador Dr. José Cotrik Neto - diferentemente à exposição/fundamentação aos seguintes itens:

a) ***"Pelas mesmas razões mostra-se afastada da decretação de nulidade por conta do mero erro material na lavratura do auto de infração, visivelmente constatado pelo contribuinte e o Representante Fazendário. Ausência de prejuízo que não importou em restrição substancial ao entendimento dos fatos geradores e situação jurídica subjacente à lavratura do auto"***

De modo a retratar o tema em seu todo, relato o acontecido.

O período fiscalizado foi o período – no Processo 30/60.554/13 – ***novembro de 2008 a março de 2010*** e – no Processo 030007524 – ***abril de 2010 a outubro de 2013***.

No primeiro período – em vigor estava a ***Lei nº 2.597, de 30.09.2008*** e, no segundo – a ***Lei nº 2.597, de 30.09.2008,*** alterada pela ***Lei nº 2.628, de 30.12.2008***, alterada pela ***Lei nº 2.678, de 29.12.2009***.

A amparar ***legalmente*** a autuação à alíquota de ***5%***, tínhamos ***o artigo 91, inciso I***.

O lançamento se deu com base no ***artigo 91, inciso III, letra "a"***, o qual ampara ***legalmente*** a incidência à alíquota de ***3%***.

Então, o que temos? O lançamento traz em seu bojo ***uma definição de norma inadequada***, ou seja, ***a inadequação do motivo eleito pela autoridade fiscal, em relação ao ordenamento jurídico vigente***.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Seminário de Direito Administrativo – TCM-SP – 29 a 03 de outubro de 2003) entende que ***"o vício relativo ao motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequado ao resultado obtido"***.

Nesse sentido, a situação que nos deparamos refere-se a lançamento cujo elemento ***motivação*** está presente, mas o ***motivo*** está inadequadamente aplicado. Em tal situação, ocorre não apenas a impossibilidade do refazimento do lançamento, em relação às competências passadas, como fulmina o direito do fisco lançar os créditos apurados posteriormente à anulação do lançamento, com base no mesmo fundamento.

É de se ressaltar que, nestes casos, impõe-se a demonstração clara e inequívoca, a identidade entre a matéria fática e o tipo legal, no que concerne a alíquota aplicável.

É nosso voto – em respeito ao dito – ***também***, pela nulidade do auto de infração, em virtude da nulidade material.

b) Cobrança de fatos geradores pretéritos: Erro de fato x de Direito.

.....

"Com isso, o que se tem, na prática, é a caracterização (indevida) de uma prévia inscrição maculada por vício quanto ao exame dos elementos fáticos concernentes à sociedade. Trata-se, pois, de erro de direito , nos termos do artigo 149 do CTN".

Data Vênia, aos que pensam em sentido contrário, mas recorrendo ao parecer da Representação Fazendária, recolho a história da *inscrição original* (para a obtenção do Alvará), assim como , mais recentemente, à chamada para ***o recadastramento*** de todos os prestadores de serviços – no Município de Niterói – foi feito através do Decreto nº 10.767, de 22.07.2010, com objetivo, também, de implementação da Nota Fiscal Eletrônica, oportunidades essas em que foram exigidos do contribuinte diversos documentos os quais foram submetidos a avaliação rigorosa, terminando pelo reconhecimento – ***através de ato administrativo de homologação da inscrição*** – da recorrente, ***como sociedade uniprofissional com todos os direitos e obrigações inerentes ao tipo, inclusive ratificando a sua inscrição originária***.

Na busca de uma definição de ato administrativo, Di Pietro procura agregar alguns dados que considera necessário, fazendo com que entenda o ato administrativo como "***a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.***"(grifo do autor)

Hely Lopes Meirelles conceitua o ato administrativo ***"como sendo toda manifestação unilateral da vontade da Administração Pública, que agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".*** (grifo do autor)

Homologação é o ato administrativo unilateral ***vinculado***, pelo qual ***a Administração manifesta a sua concordância com a legalidade de ato jurídico já praticado***.

Valendo-me da distinção oferecida por Maria Sylvia Zanella Di Pietro acerca de ***discricionariedade*** e ***vinculação***, anoto que ***o ato administrativo será vinculado quando suportado em norma que não deixa margem para opções ou escolhas estabelecendo que, diante de determinados requisitos, a Administração deverá agir de tal ou qual forma***. Sendo assim, em tal modalidade a atuação da Administração se restringe a uma única possibilidade de conduta ou única solução possivel diante de determinada situação de fato, qual seja ***aquela solução que já se encontra previamente delineada na norma, sem qualquer margem de apreciação subjetiva.***

Em contrapartida, será ***discricionário*** o ato quando suportado em regramento que não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; deixando a lei certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Frise-se, contudo, que nesses casos a discricionariedade não é absoluta, devendo a adoção de uma ou outra solução ser feita ***segundo critérios de oportunidade, conveniência e equidade*** próprios da autoridade ***porque não definidos pelo legislador*** e também porque, sob alguns aspectos, em especial a competência, a forma e a finalidade, a lei impõe limitações. Sendo assim o ato será discricionário nos limites traçados pela lei, se a Administração ultrapassa esses limites, a sua decisão passa a ser arbitrária, ou seja, contrária à lei.

São exemplos de atos administrativos discricionários a autorização, a permissão e a aprovação.

São exemplos de atos administrativos ***vinculados a licença, a admissão e a homologação***.

Fonte: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

A singularidade deste caso o extrema de quaisquer outros e impõe a prevalência do princípio da segurança jurídica na ponderação dos valores em questão (legalidade VS. Segurança), não se podendo ignorar a realidade e aplicar a norma jurídica ***como se incidisse em ambiente de absoluta abstratividade***.

Mais uma vez, peço vênia, para – respeitosamente – divergir do ilustre relator deste processo, quanto à avaliação do erro ocorrido nos procedimentos de investigação dos documentos apresentados pela recorrente, a fim de comprovar a sua condição de sociedade uniprofissional, condição essa – frise-se – homologada pela autoridade fazendária. Sendo certo de que o ato de homologação se insere - por princípio – na natureza de práticas reiteradas pela administração.

Cediço que as hipóteses contidas no artigo 149, do CTN, são aquelas que se referem aos fatos (tipicidade fechada) que dariam oportunidade a revisão de lançamento anterior. Enquanto, no artigo 146, do CTN, prevê-se um "erro" de ***valoração jurídica do fato*** (o tal erro de direito) ***que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência***.

Importa citar o informado - no parecer da representação fazendária - e reproduzir excerto do REsp nº 1.130.545, de 22.02.2011, Ministro Luiz Fux – 1ª. Seção – STJ.

> **"Se o Fisco passa, em momento ulterior, *a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN*, (...).**
> **Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)- REsp 1.130.545 -22.02.2011 – Ministro Luiz Fux – 1ª. Seção."**

235

Presunção de Legitimidade dos atos administrativos.

Os atos administrativos trazem em si a presunção de legitimidade, ou seja, presunção de que nasceram em conformidade com as devidas normais legais, como bem anota Diez [Manuel Maris Diez. Manual de Derecho Administrativo, Editora Plus Ultra. Buenos Aires. 1980 . Volume I, Pg. 224], ***"puede considerarse que el acto es legítimo con relácion a ley e válido em relácion a las consecuenciais que debe produzir".*** Essa característica não depende de lei expressa, mas deflui da própria natureza do ato administrativo, como ato emanado de agente integrante da estrutura do Estado.

Vários são os fundamentos dados a essa característica. O fundamento precípuo, no entanto, reside na circunstância de se cuida de atos emanados de agente detentor de parcela do Poder Público, imbuídos com o é natural, do objetivo de alcançar o interesse público que lhes compete proteger. Desse modo, seria inconcebível admitir que não tivesse a aura da legitimidade, permitindo-se que a todo momento sofresse algum entrave. Por esse motivo é que há de se supor que estão em conformidade com a lei.

Efeitos do ato revogador

Para bem entender os efeitos do ato revogador, é preciso ter em mente que a sua incidência abrange ***os atos válidos***, atos que, a despeito disso, precisam ser retirados do universo jurídico. A hipótese de conter o ato vícios de legalidade leva não à revogação, mas à invalidação ou anulação.

Ora, ***se o ato revogado tinha validade, o ato de revogação só pode produzir efeitos ex nunc*** , ou seja, ***a partir da sua vigência, de modo que os efeitos produzidos pelo ato revogado devem ser inteiramente respeitados***.

Atua para o futuro, ***"mantendo intangidos os efeitos passados e produzidos do ato revogado"***, como corretamente averba o estudioso sobre o assunto. [Walter Campaz "Revogação dos atos administrativos", p.79. Com felicidade assinala ainda o autor ***"a revogação elimina, no ato revogado, a possibilidade de ser fonte de efeitos jurídicos"***].

Neste ponto, é mister destacar que o ato revogado, apesar de não mais se situar na esfera de interesse da Administração, ***era desprovido de vícios*** , ou seja , ***tratava-se de ato legal***.

Ana Claudia de Matrícula

Ora o ato jurídico perfeito não pode ser atingido pela lei nova, garantido que está pelo princípio da irretroatividade das leis. Se está a salvo da própria lei, com muito maior razão estará de ***atos administrativos supervenientes.*** De tudo ressai a conclusão de que os efeitos do ato revogado não podem ser atingidos pelo ato revogador.

É o nosso voto – em consonância ao que foi dito – ***também***, pela impossibilidade da retroação dos efeitos financeiros – sob qualquer hipótese – em respeito ao princípio da segurança jurídica e da boa-fé do contribuinte, assim como, ao direito adquirido ao procedimento adotado sob a orientação de decisão administrativa configurada pela sua legitimidade.

Niterói, 30 de outubro de 2014

Roberto Curi
Relator

Niterói
PREFEITURA DE

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHAS
030/060554/13	25/11/14	Ana Claudia [illegible] Moura Matrícula [illegible]-1	238

Recorrente: VISÃO MÉDICA LTDA.

Voto vista

Senhor Presidente e demais Conselheiros,

Solicitei vista dos autos deste processo pois entendo que alguns conceitos fundamentais que dizem respeito a autuação em questão deveriam estar claramente explícitos aqui, ainda que não tivessem a força de sustentar o auto de infração objeto do presente recurso.

O primeiro conceito diz respeito ao fato de não ter havido, anteriormente ao auto de infração recorrido, nenhum outro lançamento de ISS correspondente ao período de novembro de 2008 a março de 2010, não havendo assim a chamada retificação de lançamento. Portanto não se aplicam para a correta elucidação do caso os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre as únicas hipóteses permitidas pelo Direito Tributário Brasileiro para a retificação de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo.

No caso em questão, o contribuinte, durante o período abrangido pelo auto, tão somente recolheu o imposto no valor estabelecido em lei para as sociedades uniprofissionais como se tivesse o direito a fazê-lo. Ao fiscalizar o contribuinte, mediante procedimento regular, o fiscal autuante percebeu que este recolhimento do tributo estava em desacordo com a legislação em vigor e, em vez de lançar o imposto mediante mera homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, efetuou lançamento de ofício da diferença do ISS devida através do auto ora contestado. Este é o procedimento padrão de qualquer fiscalização de tributos e se baseia no conceito de que quem tem competência para fazer lançamento não é o contribuinte mas a Administração.

Não há de se falar, pois, em nulidade de procedimentos ou da própria peça fiscal em questão. O fato de ter havido erro de cadastro no sistema da Secretaria de Fazenda não impedia que o contribuinte recolhesse o imposto corretamente de acordo com a lei no período entre novembro de 2008 e março de 2010. Em se tratando de lançamento de imposto por homologação, que não se fundamenta em quaisquer declarações dos contribuintes para ser efetuado, está claro que não se poderá atribuir à Administração e seu cadastro de dados qualquer culpa pelo pagamento do ISS feito de forma insuficiente de acordo com a lei pelo sujeito passivo, já que é exclusivamente dele a decisão e responsabilidade de efetuar o recolhimento do imposto de acordo com o que está disposto na lei.

Outro conceito importante que se aplica ao caso em tela é o da interpretação literal e restritiva quando se trata se forma de tributação especial e privilegiada. Ou seja, nãio podemos entender de forma extensiva, generosa e inclusiva aquelas normas que determinam uma tributação feita de forma excepcional em relação à regra geral. Devemos nos ater exclusivamente ao que diz a norma, qualquer fator que destaque o sujeito passivo ou a atividade tributada da previsão legal de tributação diferenciada deverá ser levado em conta e o benefício tributário não deverá ser aplicado.

No caso em questão, a recorrente tem como atividades os seerviços de emissão de laudos confirmatórios de prognósticos e diagnósticos preexistentes e perícias médicas, regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros, inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros e congêneres. O princípio da especialidade na classificação das atividades na lista de serviços do ISS determina que, se estamos diante de duas classificações possíveis na lista para a classificação de uma determinada atividade, deveremos escolher o item mais especifico em detrimento do mais genérico. Podemos argumentar que todo serviço feito por médicos é um "serviço médico" e, como tal, pode ser classificado no subitem 4.01 da lista da Lei Complementar nº 116/03 (que equivale ao item 1 da antiga lista do Decreto-lei nº 406/68). Porém, pelo princípio da especialidade, o serviço de elaboração de laudos e perícias médicas para instruir processos de avaliação de riscos e sinistros de seguros deve ser classificado no subitem 17.09 da Lei Complementar

Prefeitura de Niterói

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHAS
030/060554/13	25/11/14	Ana Claudia da S. Mouros Matrícula 239.793-1	240

nº 116/03 (equivalente subitem 17.08 do código tributário de Niterói e ao item 26 da lista do Decreto-lei nº 406/68).

Ora, o §3º do art.9º do Decreto-lei nº 406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87), que dispõe sobre a tributação das sociedades uniprofissionais, cita apenas os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista de serviços como beneficiários da tributação diferenciada. Como já vimos anteriormente, a interpretação deste artigo tem que ser literal e restritiva. Por esta razão, não é cabível a tributação das atividades da recorrente como sociedade uniprofissional, uma vez que sua atividade não é expressa e literalmente detgerminada pelo dispositivo legal supramencionado, no qual se funda esta forma diferenciada de tributação objeto de nossa discussão.

Meu voto é, portanto, pelo não provimento do recurso e manutenção da decisão de primeira instância que sustentou o auto de infração em questão.

FCCN, 25 de novembro de 2014.

CARLOS MAURO NAYLOR
Conselheiro Revisor.