Processo nº 030007524/2014 - FINAL 0 30/00 7 524/14

(Abril de 2010 a outubro de 2013)

Visão Médica Ltda.

Rua Dr. Borman nº 43 - sala 605 – Centro – Niterói.

Auto de Infração nº 00.031, 18.02.2014.

Inscrição Municipal nº 123.840-1.

VOTO REVISTA

Em sede preliminar, temos a informar o seguinte:

PRIMEIRA PRELIMINAR

É esta inicial para destacar que ***a base legal do auto de infração*** acima mencionado teve a seguinte redação:

> "Base Legal: Art.65, ***anexo III, item 17.08,*** c/c art. 68, inciso I, e artigos 72, 74 e 77; inciso I, artigos 78, 80, 81; c/c ***artigo 91, inciso III, alínea a***, todos da Lei nº 2.597/08 com alterações da Lei nº 2.628/08."

E que ***a base legal informada e usada como supedâneo da decisão de 1ª. Instância*** (fls.43 a 56), ***decisão essa que estamos a julgar***, é :

> "Base Legal: ***Item 4, subitem 4.03 do Anexo III*** c/c art. 65, 68, inciso I e arts. 72, 74, 77, inciso I; arts. 78, 80, 81 e 91 inciso III "a", todos da Lei 2.597/08 alt. Pela Lei nº 2.678/09."

A fundamentação contida na decisão de 1ª. Instância, para a desconstituição como sociedade uniprofissional, foi a de que se tratava de sociedade limitada.

Acrescente-se que o relato do auto de infração (fls. 37) escreve que os ***serviços são de Consultoria (subitem 17.08)***. Necessário esclarecer que ***o subitem 17.08*** – do

anexo III, ***tem a seguinte inscrição***: **Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas**.

Mais se deve acrescentar que: a d***ecisão de 1ª. Instância (fls. 57)*** tomou como fundamentação integrante da decisão **a manifestação do Agente Fiscal *(fls. 44)*** e **o parecer da Coordenadoria de Estudos Econômicos Tributários [FCEA]** ***(fls. 43 a 56)***.

À conta das nulidades, podemos sublinhar que: **a)** o auto de infração diz respeito a ***"serviços de consultoria"*** ***que inexiste no subitem 17.08***; **b)** a decisão de 1ª. Instância se sedimenta nos ***"serviços contidos no subitem 4.03, ou seja: Hospitais, clínicas , laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres"***.

Ainda que pudéssemos superar as imperfeições contidas no auto de infração, demais seria transpor às contidas na fundamentação da decisão de 1ª. Instância. Implicando em fundamentação completamente afastada da realidade dos fatos e do direito, tornando-a, devido à insuficiência e a incongruência dos seus elementos, num ato nulo.

Mais agravo existe na ausência, **específica para o caso**, do **Parecer da Coordenação de Estudos e Análises Tributárias (FCEA)**, informado nas folhas 43, como resultante na alteração do regime do ISS do contribuinte ***de*** **"sociedade profissional"** ***para*** **"sobre faturamento mensal"**.

Todos os fatores citados convergem o voto na direção da nulidade absoluta da decisão de 1ª. Instância. Mas, se por qualquer razão, ainda assim não forem suficientes ao procedimento fatal, encaminho-me aos argumentos da segunda preliminar.

SEGUNDA PRELIMINAR DE NULIDADE

Em grau de revisão – apesar de reconhecer os extensos e competentes votos – até então declarados - dos ilustres Conselheiros- Procurador Dr. José Cotrik Neto , Conselheiro Dr. Roberto Curi, Conselheiro Dr. Carlos Mauro Naylor, penso e – passo a observar - através da fundamentação esposada, a minha divergência, quanto ao seguinte:

259
Ana Claudia da S
Matrícula

Através da prerrogativa da autotutela, é possível que a administração reveja seus próprios atos, podendo a revisão ser ampla para alcançar aspectos de legalidade e de mérito. (1)

Trata-se, com efeito, de princípio administrativo inerente ao poder-dever geral de vigilância que a administração deve exercer sobre os atos que pratica e sobre os bens confiados a sua guarda.

A autotutela se caracteriza pela iniciativa de ação atribuída aos próprios órgãos administrativos. Em outras palavras significa que, se for necessário rever determinado ato ou conduta, a Administração poderá fazê-lo ***"ex officio"***, usando a sua autoexecutoriedade, sem que dependa de que alguém necessariamente a solicite.

Tratando-se de ato com vício de legalidade, o administrador toma a iniciativa de *anulá-lo*; caso seja necessário rever atos ou condutas válidos, porém não mais convenientes ou oportunos quanto à sua subsistência, a Administração providencia a revogação. Essa sempre foi à doutrina clássica sobre o tema.

Modernamente, no entanto, tem prosperado o pensamento de que, em certas circunstâncias, não pode ser exercida a autotutela de ofício em toda a sua plenitude. A orientação que se vai expandindo encontra inspiração nos modernos instrumentos democráticos e na necessidade de afastamento de algumas condutas autoritárias e ilegais de que valeram, durante determinado período, os órgãos administrativos. Trata-se, no que concerne ao poder administrativo, de severa restrição ao poder de autotutela de seus atos, de que desfruta a Administração Pública.

Adota-se tal orientação, por exemplo, em alguns casos, de anulação de atos administrativos, quando tiverem em jogo interesses de pessoas, contrários ao desfazimento do ato.

Para permitir melhor avaliação da conduta administrativa a ser adotada, tem-se exigido que se confira aos interessados o direito ao contraditório, outorgando-lhes o poder de oferecerem as alegações necessárias a fundamentar seu interesse e sua pretensão à manutenção do ato.

Ana Claudia dos Matrícula 23

Na verdade, como bem acentua ADILSON DALLARI: "não se aniquila essa prerrogativa, apenas se condiciona a validade da desconstituição de ato anteriormente praticado à justificação cabal da legitimidade dessa mudança de entendimento, arcando a Administração Pública com o ônus da prova".

O STF já teve oportunidade de decidir que , quando forem afetados interesses individuais, "a anulação NÃO PRESCINDE da observância do contraditório, ou seja, da instauração de processo administrativo que enseja a audição daqueles que terão modificada situação já alcançada" (2).

Observa-se - nos julgados citados em referências - dos dizeres do aresto ter sido considerada indevida a anulação de ato administrativo por falta de oportunidade conferida aos interessados, de contradizer e rechaçar os motivos que justificaram a conduta invalidatória. Desconsiderada foi, então, a autotutela ***"ex officio"*** da Administração (3).

E vou mais adiante. O direito positivo, já apresenta, a seu turno, hipótese de exigência de contraditório ANTES do desfazimento de atos. Exemplo, elucidativo se encontra na Lei nº 8.666/93, que estabelece a exigência do contraditório ANTES do ato administrativo de desfazimento do processo de licitação; (4).

Inspira o dispositivo à oportunidade de manifestação dos interessados na manutenção da licitação e o exame das razões que conduzem a Administração a perpetrar o desfazimento.

Aqui expresso a minha apreciação sobre o caso em discussão, no sentido da precedência de processo autônomo para o desenquadramento ou descaracterização das sociedades uniprofissionais.

Não se pode admitir hodiernamente que o contribuinte seja, concomitantemente, desconstituído de uma forma de constituição societária com direitos subjetivos legais a recolhimento diferenciado do imposto, à qual devemos ressaltar, teve a anuência do Município de Niterói, através de um ato administrativo de homologação, e autuado em valores retroativos injustos, tendo uma natureza emblemática de penalidade por ter

seguido às orientações emanadas por quem tinha direito a fazê-la, ou seja, atendendo um ato administrativo válido e obrigatório.

Em forma de coação, a primeira implicação operacional foi à suspensão da possibilidade de emissão da nota fiscal eletrônica, tendo como base o entendimento do contribuinte, ou seja, pela alíquota fixa ou diferenciada, **sem o devido processo legal.**

Esta penalidade trouxe um prejuízo sem conta ao recorrente pela impossibilidade de emissão de nota fiscal aos seus clientes e, consequentemente, o recebimento dos seus honorários. Só os seus dirigentes sabem o que estão passando de dificuldade financeira, e, também, para explicá-los sobre a impossibilidade de fornecer-lhes às notas fiscais de serviços.

Ato inconstitucional, com as mesmas características de condicionar à autorização para emissão de notas fiscais ao pagamento do imposto em atraso, conforme reconhecido pelo STF nos REs citados (REs 413.782 e 525.048)

E mais, aduzo as súmulas do STF, no mesmo sentido:

SÚMULA 70

É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTO.

SÚMULA 323

É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS

SÚMULA 547

NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS.

258
Ana Claudia de Matrícula

SÚMULA 127 – STJ

E ILEGAL CONDICIONAR A RENOVAÇÃO DA LICENÇA DE VEICULO AO PAGAMENTO DE MULTA, DA QUAL O INFRATOR NÃO FOI NOTIFICADO.

À necessidade da precedência de um processo autônomo para a desconstituição ou desenquadramento da sociedade autuada está exigida pelos julgados e súmulas do STF. (REs 158.543; 210.916; AI 587.487)

Por que a exigência desse processo precedente e autônomo? Porque nele seriam apreciados não só a versão da Administração, mas, e, principalmente, as ponderações dos princípios constitucionais, entre outros, **o da boa-fé e da segurança jurídica.**

E, assim, se pronuncia o Ministro Toffoly, no RE 594.296 - MG, de 21.09.2011 (5)[voto fl.2]

> "Ou seja, a partir de então (da CF/88- grifo nosso), qualquer ato da Administração Pública que tiver o condão de repercutir sobre a esfera de interesses do cidadão DEVERÁ SER PRECEDIDO DE PRÉVIO PROCEDIMENTO em que se assegure ao interessado o efetivo exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa."

A locução "prévio procedimento" não só contrasta com o procedido neste caso, senhores membros, mas está a dar a direção oposta à concomitância do "ato de desenquadramento da sociedade uniprofissional" com o de "lançamento dos valores apurados retroativamente" , assim como, o proceder inconstitucional de suspender à possibilidade de emissão de nota fiscal eletrônica, nos moldes entendidos pelo contribuinte, antes dos julgamentos das instâncias previstas em lei.

Devemos nos lembrar do que está assentado no inciso III, do artigo 20, do Decreto nº 10.487, de 12.03.2009:

0 301 007 524 114

Ana Claudia da S. [illegible]
Matrícula 2[illegible]

São Nulos:

.....

III -os atos e decisões que impliquem em preterição, prejuízo ou cerceamento do direito de defesa.

Assim, por tudo exposto, entendo que À AUSÊNCIA DO PRECEDENTE PROCESSO AUTÔNOMO de desenquadramento da sociedade uniprofissional , necessário, também, de conformidade com a doutrina e a jurisprudência contemporânea, suprimiu os direitos e garantias constitucionais ao contraditório e a ampla defesa da recorrente, **sem levar em consideração o direito adquirido à ponderação dos princípios constitucionais da boa-fé e da segurança jurídica**, com **a agravante de penalizá-lo**, sem o devido julgamento garantido pela Constituição Federal, trazendo, infelizmente, à evidência, o retorno do julgamento sumário do contribuinte **com todos os prejuízos e inconvenientes sabidos por todos, principalmente, dos seus dirigentes**. Por isso, a nosso ver, e de forma preliminar, é de se juntar às fundamentações brilhantemente apresentadas por aqueles que me antecederam, esta aqui exposta, para reformar a decisão de 1ª. Instância, consequentemente, **anulando o auto de infração**.

Caso seja negado o reconhecimento da nulidade absoluta, conforme fundamentos propostos, anteriormente, adentro ao exame do mérito, naquilo que se possa consagrar, caminhando o meu voto nas seguintes direções:

Em relação às fundamentações no voto do eminente relator Dr. José Cotrik Neto, nas folhas ___ a ___, adiro, de imediato àquela que, no mérito, propõe a reforma da decisão de 1ª. Instância, com a consequente anulação do auto de infração, por entender "que não é suficiente à condição de sociedade limitada para que ocorra o desenquadramento da sociedade uniprofissional. Para tanto, deverá o fisco descrever os indícios que acenam para a existência do elemento de empresa na sociedade recorrente".

Com todas as escusas, faço reparo sobre o afastamento da preliminar sobre a necessidade de processo autônomo para o desenquadramento, visto ao já exposto anteriormente, assim como, também, no mérito, o reconhecimento do erro de direito pelo que será adiante avençado.

260
Ana Claudia do Rosario
Matrícula 23

Em relação às fundamentações do eminente relator- revisor Dr. Roberto Curi, expostos nas folhas ____a _____, teço as seguinte considerações:

Ato Nulo e Ato revogado

O princípio da vinculação da Administração Pública aos seus próprios atos não permite a desconsideração do ato administrativo por ela praticado. Esse princípio vincula à Administração até mesmo na hipótese de erro, como é o caso em exame. Trata-se de um ato vinculado praticado no todo dos **processos nº. 030/18.086/2005 (inscrição fiscal) e nº 030/003366/11(recadastramento)**, portanto, revestido de todas as formalidades legais. O referido Alvará concedido surte todos os efeitos jurídicos pelo prazo de sua validade, nas condições reconhecidas.

Outrossim, nunca é demais lembrar de que o Alvará Sanitário expedido pela Prefeitura de Niterói tem efeito vinculante à medida que comprova o enquadramento da consulente como prestadores de serviços médicos, sem atendimento hospitalar, expedido mediante observância de formalidades legais nos autos dos processos correspondentes. Enquanto não anulado, esse alvará surte efeitos jurídicos próprios até a data de sua validade, sendo totalmente descabida a invocação de elementos estranhos, para tentar afastar a validade do alvará que, por definição legal, é ato vinculado e não discricionário.

Em outras palavras, não fica a critério da autoridade pública expedir ou deixar de expedir o alvará por razões de foro intimo. Importa apenas e tão somente o mandamento legal. Preenchidos os requisitos previstos em lei não há como deixar de expedir o alvará, cuja omissão enseja impetração de mandado de segurança contra ato da autoridade pública que age com ilegalidade e abuso de poder. Sinteticamente é o que se entende por ato vinculado.

A anulação também conhecida por invalidação é a retirada do ato administrativo com base em critérios de ilegalidade. Ou seja, trata-se da retirada do ato administrativo tendo em vista o reconhecimento de sua ilegalidade.

No que se refere à competência para a anulação ou invalidação de um ato administrativo, informa- se que pode ser realizada tanto pela Administração Pública, quanto pelo Poder Judiciário.

Ou seja, possuem competência para anular o ato administrativo ilegal:

a) a própria administração pública como base no poder de autotutela (súmulas 346 e 473 do STF). O poder de autotutela permite a administração pública rever seus próprios atos de ofício ou a requerimento. Neste caso, o poder de anular seus atos administrativos independe de provocação;

b) o poder judiciário (não se excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito). Neste caso, o poder de anular o ato administrativo dependerá de provocação e a análise será restrita ao aspecto da legalidade do ato.

No que se refere aos seus efeitos, para a doutrina tradicional, a anulação do ato administrativo produz efeitos "Ex Tunc" (retroativos) significando apagar as consequências jurídicas advindas desde a origem do ato. Para o ilustre professor Celso

Antonio Bandeira de Melo, os efeitos da anulação de um ato administrativo dependerão da natureza do ato anulado:

a) Quando se tratar de um ato ampliativo de direito (cria direitos para o cidadão), os efeitos serão "Ex Nunc" – pró ativos – não retroagem, valem a partir da data da anulação;

b) Quando se tratar de um ato restritivo de direito; (restringiu direitos para o cidadão) – os efeitos serão "Ex Tunc" (retroativos) apagará as consequências jurídicas advindas desde a origem do ato.

Os precedentes argumentos servem para afastar e discrepar de um dos fundamentos do ilustre conselheiro, Dr. Roberto Curi , quando orienta seu voto, pela interpretação de que o ato de desfazimento ou de desenquadramento ou descaracterização da recorrente como sociedade uniprofissional foi de revogação. Com todo respeito ao ilustre conselheiro, mas, ao entender deste relator-revisor, houve a anulação ou invalidação do ato originário de reconhecimento da recorrente como uniprofissional por motivos, supostamente, de ilegalidade. Mas, aduzo que, ainda que o ato tenha sido de anulação, seus efeitos deveriam ser, como já explicitados, "Ex Nunc" ou "pra frente", **em respeito aos princípios da boa-fé e da segurança jurídica.**

Dessa forma, ainda que superada a preliminar arguida por este conselheiro; **no mérito**, é o meu voto no sentido caracterizar a fundamentação do desfazimento do ato originário como ato nulo, com seus efeitos "Ex Nunc", e pelos motivos já expostos, reformar a decisão de 1ª. Instância.

Erro de Direito.

Sabido é que o erro de direito "é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Nessa situação, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável (erro de direito), em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN".

> DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO.
> O lançamento do tributo pelo Fisco com base em legislação revogada, equivocadamente indicada em declaração do contribuinte, não pode ser posteriormente revisto. O erro de fato é aquele consubstanciado na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária. Tal erro autoriza a revisão do lançamento do tributo, de acordo com o art. 149, VIII, do CTN. Por outro lado, o erro de direito é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Nessa situação, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável (erro de direito), em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN. Precedentes citados: EDcl no REsp 1.174.900-RS, DJe 9/5/2011, e REsp 1.130.545-RJ, DJe 22/2/2011. AgRg noAg 1.422.444-AL, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/10/2012.

Num breve relato, retiro dos autos que o período fiscalizado foi – abril de 2010 a outubro de 2013 – para este Processo de nº 030007524/14.

Em vigor, no período acima, estava 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 autuação se deu a alíquota de 5% , por erro de valoração jurídica, com base no artigo 91, inciso III, letra "a"., quando o lançamento correto deveria ser com base no inciso I, do artigo 91.

O lançamento carrega um vício de norma estranha ao ordenamento jurídico vigente à época dos fatos geradores, já que a letra "a", do inciso III, do artigo 91, conforme lançado, somente autorizaria a aplicação da alíquota de 3% (três) por cento.

Com a finalidade de afinar a fundamentação exposta, anteriormente, com a jurisprudência pátria, reproduzo um excerto do AgRg no AI nº 1.422.444, de 04.10.2012, do STJ:

> "2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Precedentes. Por outro lado, erro de fato é aquele consubstanciado na "inexatidão de dados fáticos", "atos" ou "negócios" que dão origem a obrigação tributária" (EDcl noREsp 17490/RS, Rel. Ministro Mauro Campbel Marques, Segunda Turma, DJe 09/05/2011).
>
> 3. Da análise dos autos, verifica-se que ocorreu a indicação de legislação equivocada no momento da internalização da mercadoria, o que culminou com o pagamento da alíquota em valor reduzido, de sorte que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação, como, aliás, registrou o acórdão recorrido. Assim, não há falar em possibilidade de revisão de lançamento no caso dos autos, mormente porque, ao desembarcar o bem importado, o fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte, em sua declaração.
>
> 4. Agravo regimental não provido."

Nesse sentido, adiro a uma das fundamentações do voto do ilustre Conselheiro – Dr. Roberto Curi – no sentido de que - se superada a arguição preliminar deste Conselheiro, **no Mérito**,- é de se anular a decisão de 1ª. Instância por erro de direito.

Neste ponto, e finalmente, adentro as fundamentações no voto do eminente relator- revisor, Dr. Carlos Mauro Naylor, nas folhas ___ a ___, pedindo licença para seguir em outra direção, ao que lá está expresso, com as seguintes fundamentações:

A priori, é de ressaltar, na íntegra, a sua previsão quanto aos seus argumentos:

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

Ana Cláudia ... Matrícula ...

A natureza do lançamento efetuado pelas sociedades uniprofissionais.

São três as espécies de lançamento.

Esta classificação baseia-se no aspecto subjetivo do lançamento, considerando **as pessoas que nele cooperam.**

a) Declaração ou misto (art.147 do CTN)

> Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.
> § 1° - A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
> § 2° - Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

No lançamento por declaração ou misto, ocorre, para constituição do crédito tributário (obligatio, haftung, relação de responsabilidade), uma cooperação entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, constituindo as informações prestadas por aquele (sujeito passivo) impropriamente chamadas de obrigações acessórias (art. 113 e §§, do CTN). De todas as formas de lançamento é aquela que apresenta a maior elaboração técnica, que apresenta uma forma externa perfeitamente determinável, para usarmos a expressão de Blumenstein (6), é a única que pode ser qualificada como procedimento. Ruy Barbosa Nogueira (7) destaca três fases em que, de um modo geral, se estrutura essa modalidade de lançamento: a declaração, as apreciações e a fixação do lançamento. O principal dever do sujeito passivo consiste na entrega da declaração, cujo conteúdo esclarece se o crédito tributário é por ele reconhecido e em que quantia. A finalidade da declaração é informativa. Feita a declaração, o sujeito ativo inicia a fase de apreciação, cuja durabilidade no tempo e a complexidade dependerá, de cada passo, podendo inclusive demandar em perícia, exigência de documentação suplementar ou outras providências no estabelecimento do contribuinte. Superada essas duas fases, o sujeito ativo procederá à fixação do lançamento e notificará o sujeito passivo. Para a superação de todas as fases torna-se necessário a prática de uma série de atos configurando um verdadeiro procedimento, o que destaca essa modalidade de lançamento dos demais, que se assemelham entre si, por não constituírem procedimentos, mas atos administrativos.

Após a notificação, a declaração do sujeito passivo não poderá ser retirada. É o que preleciona o §1° . Isto significa que , uma vez notificado do lançamento , não poderá pretender o sujeito passivo a sua modificação por parte da Administração Fazendária. Qualquer requerimento nesse sentido será fatalmente indeferido. O procedimento está encerrado e a Fazenda não poderá modificá-lo em decorrência do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Assim, feita a notificação ao contribuinte, não poderá a Administração de Ofício ou a requerimento deste, alterar o procedimento já definitivamente encerrado.

O § 2º determina a retificação de ofício, pela Administração, dos erros contidos na declaração do sujeito passivo, e facilmente apuráveis pela sua própria verificação.

b) Ofício ou direto (art.149):

> Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> I - quando a lei assim o determine;
> II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
> III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
> IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
> V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
> VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
> VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
> VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
> IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.
> Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O presente artigo enumera os casos de lançamento direto ou de ofício. A numeração é taxativa e não exemplificativa. Assim sendo, apenas nos casos aqui previstos poderá a Administração efetuar esse tipo de lançamento. Os casos arrolados sugerem três tipos de lançamento de ofício.

O inciso I refere-se aos casos em que, pela própria natureza do tributo, a técnica mais indicada seja o lançamento direto, que poderá ocorrer quando o contribuinte deixa de cumprir os seus deveres acessórios. E, nesses casos, esse tipo de lançamento substituirá o lançamento por declaração ou misto e o lançamento por homologação.

Estão previstos, na relação deste artigo, os casos de omissão do sujeito passivo ou de terceiro nos itens II, III, IV, V e VI.

O lançamento direto ocorrido nos casos dos itens II, III e IV substitui o lançamento por declaração ou misto.

No item VII, nos casos de dolo, fraude ou simulação.

No item VIII, prevê o lançamento de ofício sempre que o Fisco venha a apreciar fato desconhecido por ocasião de lançamento anterior. Supondo um lançamento anterior

(por declaração ou misto); é um caso de revisão desse mesmo lançamento, sujeito à condição da possibilidade de tal revisão especificada no parágrafo único.

O item IX, também prevê a revisão do lançamento anterior, pela sua complementação, através de um lançamento direto sempre que comprove falta funcional ou fraude por parte da autoridade que efetuou, ou ainda omissão, pela autoridade de ato ou formalidade essencial.

c) Homologação (art.150 CTN):

> Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
> § 1° - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.
> § 2° - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
> § 3° - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
> § 4° - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O lançamento só pode ser praticado pelo Estado. Assim é a afirmação dos ditames do CTN.

Assim, **quer** a declaração prestada no lançamento por declaração ou misto pelo sujeito passivo; **quer** a prática por esse mesmo sujeito passivo de todos os atos que antecedem o lançamento por homologação, tais como a interpretação das leis tributárias substantivas, sua aplicação aos fatos imponíveis previstos na hipótese de incidência da norma, a valoração dos fatos, e, finalmente, a aplicação da alíquota devem ser considerados como mera colaboração do sujeito passivo.

No tocante ao lançamento por declaração ou misto, dúvida não há de que ***a declaração*** não encerra lançamento, sendo apenas uma obrigação consistente do primeiro ato do procedimento.

A modalidade de lançamento tratado neste artigo, que alguns denominam autolançamento, os atos praticados pelo sujeito passivo, e verificado pelo Fisco são considerados por muitos um lançamento em si mesmos, como ensina Giuliane Fonrouge (8).

Nota-se que o artigo elege como ato e não procedimento o evento de homologar a atividade que antecedeu ao cumprimento do referido dever.

A conclusão é a que o lançamento por homologação é um ato administrativo simples.

O fenômeno do enquadramento e definição da atividade de lançamento de tributário para as sociedades uniprofissionais.

Aqui, procuraremos reproduzir os ensinamentos do grande mestre Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, no seu livro "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços" (pg.595).

> "Em geral, para as atividades oneradas pelo ISS, com ***base imponível que não corresponda ao preço do serviço***, o Poder Público ***adota o lançamento por declaração.*** São as hipóteses de serviços sob a forma do trabalho pessoal do próprio contribuinte e de serviços prestados por certas sociedades profissionais.
>
> Tributadas pela natureza da atividade e por outros elementos, ***em que inexiste preço***, estas prestações de serviços permite a adoção de um lançamento em que compete ao contribuinte oferecer, ao Fisco, os elementos para o cálculo do imposto. Através de uma inscrição ou declaração, o sujeito passivo tributário transmite ao Poder Público os elementos para a correta feitura do lançamento. Assim, para tal, o sujeito passivo oferece o seu nome, seu domicílio, local e espécie de atividade que exerce, local para a entrega de aviso de lançamento, de demais elementos exigidos pela fiscalização tributária (número de gabinetes, número de cadeiras, ou de mesas; zona fiscal,etc.). Com base nessas declarações ou informações do contribuinte, o Fisco procede o lançamento para o exercício.
>
> O ***essencial*** para esse tipo de lançamento ***é o sujeito passivo prestar, ao Fisco, todas as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis para a constituição do crédito tributário.***
>
> O Poder Público parte da existência, por parte do contribuinte, de boa-fé na prestação dessas informações.
>
> Eis o procedimento do lançamento por declaração. Uma vez apurado o crédito tributário, compete ao Fisco notificar ao sujeito passivo do lançamento procedido".

É razoável não divergir do emérito professor, quanto à classificação do lançamento tributário das sociedades uniprofissionais, quando afirma que pela sua natureza e característica, ***a modalidade aplicada é de declaração ou misto***. Aliás, acompanhada pela jurisprudência nesses casos.

O fato (relembrando)

Houve à aprovação da inscrição fiscal, em 05.11.1999, e licença definitiva do contribuinte através do Processo nº. 030/18.086/2005..

O contribuinte apresentou anualmente a Declaração Anual de Informações Econômico-Fiscais, **além de informações cadastrais**,

O contribuinte se recadastrou em 25.01.2011, apresentando toda a documentação solicitada, recebendo a homologação como sociedade uniprofissinal, conforme **Processo nº 030/003366/11, em 02.03.2011.**

Ana Claudia de S. Moura
Matrícula

A Administração apreciou todas as informações declaradas, homologando, através dos fatos apresentados, a sua condição de uniprofissional.

Foi fixado o valor a pagar em alíquota fixa (lei).

O contribuinte começou a pagar a quantia fixa determinada pela Administração.

Em 03.09.2013, a recorrente foi retirada da condição de sociedade uniprofissional, no sistema WEBISS (pagamento por alíquota fixa), passando a ser obrigada a recolher o ISS pelo movimento econômico, ***antes de qualquer julgamento.***

É intuitivo que todas as características do lançamento efetuado foram da modalidade por ***Declaração ou Misto.*** Isto porque a determinação do valor a ser pago foi determinada pela Administração após a apreciação de todos os fatos.

O contribuinte, neste caso, não antecipou valor algum sob a condição resolutória. Aquele foi determinado pela Administração após a apreciação dos fatos que lhe foram apresentados, tanto após a inscrição inicial como após o recadastramento. Não foi o contribuinte que valorou a situação jurídica, mas, afirme-se foi a Administração que determinou o valor a ser recolhido.

Desta maneira, a revisão do lançamento somente poderia se dar com base nos incisos do art.149. Como nenhum daqueles acontecimentos ocorreu, não poderia a Administração sob-hipótese nenhuma, autuar o contribuinte retroativamente, para alcançar fatos geradores anteriores à mudança de critério jurídico, já que aquela relação é taxativa.

O tipo de lançamento não é conceitual, mas de efetiva ocorrência dos requisitos ditados pelo CTN para seu enquadramento.

Ainda, que se possa entender que a forma geral do recolhimento do ISS venha ser por homologação, já que nesta modalidade de lançamento ***não há prévio exame da autoridade administrativa***, **neste caso**, especificamente, contrariando aquela situação geral, haverá sempre a participação efetiva e revisional da Administração, com ***os seus atos administrativos*** inerentes e exigidos para a finalidade de avaliação dos fatos apresentados pelo contribuinte.

Pelo exposto, é o voto no sentido de afastar a interpretação dada pelo Conselheiro Carlos Mauro, no que se refere à inaplicabilidade dos artigos 145 e 149, já que entende aquele conselheiro, equivocadamente, tratar-se de ***lançamento por homologação*** (com todos os seus efeitos tributários) àquela modalidade de lançamento aplicada aos casos das sociedades uniprofissionais, no período ***abril de 2010 a outubro de 2013,*** tendo em vista, no entender dele, que o lançamento não se apoiou em declaração do contribuinte, mas nos registros originais da sua inscrição fiscal como uniprofissional, os quais, no pensar deste conselheiro- signatário, traduzem-se, sim, em declarações substanciais a alicerçar o lançamento promovido pelo recorrente. Isto no pressuposto válido de que o enquadramento como sociedade profissional não está ao sabor da boa-vontade da Administração, mas ao determinado na lei de regência. Tanto antes do recadastramento, como após, à modalidade dos lançamentos praticados foram por declaração.

268
Ana Claudia da S. Moura
Matrícula 20...

A Notificação de Cobrança.

A citada Notificação de Cobrança de nº 00.744, de 16.12.2013 (fls. 105), nada mais acrescenta a um procedimento **unilateral da administração fiscal** que informa ao recorrente que deverá recolher uma diferença entre o imposto calculado sobre o movimento econômico e o efetivamente pago como sociedade profissional, referente ao período abril de 2010 a outubro de 2013, correspondente "a prestação de serviços (item 17.08 do anexo III c/c art. 91, inciso III, alínea "a", da Lei nº 2.597/08 com as alterações da Leis nº 2.628/08 e 2.678/09)". Acrescentando que ***"o cadastro no sistema WEBISS como sociedade profissional foi revisto através de parecer da Coordenação de Estudos Tributários (FCEA), cuja cópia das planilhas integra esta notificação"***.

Mais agravo, como já citado anteriormente, existe na ausência do **Parecer da Coordenação de Estudos e Análises Tributárias (FCEA)**, informado nas folhas 43, como resultante na alteração do regime do ISS do contribuinte ***de*** **"sociedade profissional"** ***para*** **"sobre faturamento mensal"**.

Aduz o eminente conselheiro, Dr. Carlos Mauro Naylor, em seu voto, que ***"a motivação legal expressa no texto da notificação"*** acima citada, a seguir descrita:

> "ARTIGO 145, INCISO III, C/C ART.. 149, INCISO XI, DA LEI 5172/66 (CTN); ITEM 17.08 DO ANEXO III, COMBINADO COM O ***ARTIGO 91, ALÍNEA "A" DA LEI 2597/08 COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS 2628/08 E 2678/09.***"

estaria por amparar o procedimento da cobrança; acrescentando que " *o documento informava ainda que o recorrente teria um prazo de trinta dias para pagar, parcelar ou impugnar o crédito tributário, com a advertência de que o não pagamento ou a não contestação desses valores colocariam o recorrente em mora e passível de autuação pela falta de pagamento do ISS no prazo estabelecido. O recorrente ignorou solenemente a Notificação nº 744, não a contestando nem pagando o tributo lançado*".

Por certo, o eminente conselheiro, por equívoco, estar a discorrer sobre outra notificação que não a de nº00744, de 16.12.2013 (fls. 105). Bastam, senhores conselheiros, lermos a notificação citada, nas folhas 105, que estaremos constatando aquele prenunciado equívoco. Nenhuma informação sobre a possibilidade de parcelamento ou de impugnação consta daquele documento. E por que não estariam nela aquelas informações? Porque a notificação citada nada mais é que uma notificação de cobrança. Ou seja, o contribuinte foi expurgado do pagamento pela alíquota fixa; foi notificado para pagamento das diferenças; foi impedido de continuar emitindo as notas fiscais com base no recolhimento pela alíquota fixa; tudo sem o devido processo legal.

Ainda sobre a ***motivação legal*** acima citada, destaco que o citado "***ARTIGO 91, ALÍNEA "A" DA LEI 2597/08 COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS 2628/08 E 2678/09***" não tem procedência. Naquelas leis citadas, temos a alínea "a", do inciso II ou alínea "a" do inciso III. Qual dos incisos estava a administração fiscal querendo notificar?

Chama a atenção, nas alegações do eminente conselheiro, a contradição oposta pela tentativa de afastar a aplicação dos artigos 145 e 149 do CTN (citados por inteiro anteriormente) ***calcada*** na afirmação de que não houve lançamento anterior a ser revisto (já que o lançamento por homologação se funde simplesmente na antecipação do valor calculado pelo contribuinte) e ***a inclusão***, daqueles artigos, como suposta base legal da

Notificação nº 00744, de 16.12.2013, inclusive, reconhecendo expressamente, a ocorrência do lançamento anterior ao citar no texto os "ARTIGO 145, INCISO III, C/C ART.. 149, INCISO XI, DA LEI 5172/66 (CTN), sendo desnecessário anotar a ausência da ***definição do fato*** que realmente ocorreu no caso, ou seja, ***no lançamento anterior*** ocorreu fraude? Ocorreu falta funcional da autoridade que o efetuou? Ou omissão de ato ou formalidade essencial?

> IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Por tudo já exposto, como é evidente, constata-se a infringência à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa, pela ausência do processo autônomo (prévio) e necessário à defesa do contribuinte, como já explicitado sobejamente na introdução deste voto. Naquele, se houvesse a providência legal, poderia o recorrente entre tantas incertezas e dúvidas, indagar (e.g.) em que serviço do **subitem 17.08** estaria ele enquadrado, pois ausente da notificação expedida, já que naquele subitem temos: perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas; **por outra**, por que razão estaria o suposto serviço, sendo cobrado à alíquota de 5% ,quando citado como base legal o artigo 91, inciso I, alínea "a", da lei de regência que autoriza a cobrança a alíquota de 3%; **por outra**, quais as razões que levaram a autoridade fiscal a mudar o entendimento jurídico aplicado na inscrição inicial e no recadastramento; e, **por fim,** por que direito um parecer emitido por um órgão da SMF tem efeito de lei com aplicação imediata e o porquê da ocultação do contribuinte dos fundamentos legais, os quais supostamente estariam a subsumir o recorrente à mudança de critério jurídico.

Esses eventos de cerceamento de defesa, como já expostos anteriormente, estariam superados se houvesse o processo autônomo legal exigido pelos princípios constitucionais.

Regras para o enquadramento do contribuinte.

A regra de entendimento pacificado, na doutrina e na jurisprudência, quanto à forma de disposição dos serviços da lista anexa a LC116/03 e, também, naquelas anteriores, é a de a classificação dos serviços está grupada de acordo com suas relações de semelhança, respeitando às suas diferenças. Então, a classificação respeita parâmetros de ***caracteres comuns*** e ***diferenciadores*** dos serviços, havendo – necessariamente – ***uma coordenação*** e ***subordinação***, evidenciando as ***relações do gênero à espécie***, ***do todo à parte***, etc.

Os diversos serviços dispostos em lei complementar estão submetidos à aplicação de alíquotas distintas.

Há – naturalmente – uma relação lógica com o fato gerador do tributo para que se respeite o princípio da igualdade tributária.

Alguns conceitos doutrinários podem ser expostos de forma tal a criar uma orientação pedagógica orientadora no enquadramento dos serviços aos listados na lei.

Aqueles incluídos de forma genérica **devem incluir as espécies nele contidas e consagradas**, sejam elas nas formas de semelhanças ou nas formas legais (respeitando o princípio da legalidade).

Perícia Médica: **O que é**? É uma **"especialidade médica"**, na qual o perito , ao examinar o periciando, emite um parecer técnico conclusivo sobre a capacidade laborativa do examinado enquadrando-o em situação prevista em lei.

A atividade de Perícia Médica, exercida em diversas instâncias, assim como a Perícia Judicial, é considerada como área de atuação comum a todas as especialidades médicas.

A atividade médica em perícia médica já é regulamentada, quanto aos seus aspectos éticos e de exercício profissional, por diversas Resoluções e Pareceres do Conselho Federal de Medicina, nos quais, estão dispostos sua vinculação exclusiva aos médicos, e, inclusive, suas implicações éticas visando á boa-prática, inseridas no próprio Código de Ética Médica – **Resolução CFM nº 1.931, de 17.09.09 que tem força de Lei**

Sendo uma **especialidade médica,** está inserido nos **serviços dos médicos, indissociavelmente,** conforme item 1, da Lei nº 406/68, alterada pela Lei nº 56/87; serviços esses enquadrados, na Lei Complementar nº 116/03, no Grupo 4 – Serviços de saúde, assistência médicas e congêneres – subitem 4.01 – Medicina e biomedicina.

Aliás, esses serviços (Médicos) abrangem, também, **os serviços médicos de cardiologistas, de urologistas, oftalmologistas**, etc., todos **espécies do gênero : Médicos.**

Quando o legislador procedeu a classificação dos serviços dos médicos (atraindo todas as especialidades inerentes aos serviços médicos), quis agrupar em um único e genérico grupo todos os serviços praticados pelo profissional médico.

Não faria sentido, como quer fazer valer o voto, do ilustre relator Dr. Carlos Mauro Naylor, deslocar a **"especialidade médica" de perícia** (com toda a responsabilidade pessoal, inserta em lei, inerente à responsabilidade técnica do médico perito) para um subitem – **perícias (subitem 17.08 da lista**), subordinando-a a uma tese de apoio administrativo, sob o pretenso argumento interpretativo doutrinário de que a previsão específica em relação a certo serviço deve prevalecer sobre o item que contenha previsão genérica. Isso significaria dizer o seguinte: - Senhor médico, quando o senhor fizer serviços da **"especialidade médica de perícias"** – mesmo contrariando **o princípio da igualdade tributária (ou isonômica**) – será tributado por uma alíquota diferente – e a máxima das alíquotas – em relação aos serviços que o senhor fizer a todas as outras especialidades médicas.

A aventada afirmação de que na classificação dos serviços para efeito de enquadramento na lista de serviços do imposto sobre serviços deve preferir a previsão específica à espécie (irremediavelmente atraída pelo Gênero) é uma regra tomada emprestada da classificação de mercadorias contida na Nomenclatura de Bruxelas-1955.

O enquadramento de uma situação fática ao comando legal a ela correspondente exige antes, a interpretação dessa lei, identificando seu sentido e alcance.

Vários métodos de interpretação da lei são disponíveis, sendo os principais:

a) Gramatical: analisa o conteúdo gramatical da lei;
b) Histórico: analisa a evolução da norma com o decorrer do tempo;

c) Sistemático ou lógico: busca uma avaliação da posição da norma em uma conjuntura legal sistemática;
d) Teleológico: busca a finalidade pela qual a lei foi elaborada.

O tributarista Luciano Amaro, no esforço de estudar o assunto, ressaltou que diante de uma situação específica, é necessário considerar todos os métodos de interpretação.

O marco teórico no qual a pesquisa se fundamenta é a assertiva feita por Amaro (2008, p.208-209):

> Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto **que não descambe para o absurdo**, ou seja, deve preocupar-se em dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).

Pergunto: Quis realmente o legislador retirar do grupo dos serviços de medicina – para efeito de tributação – a prestação dos serviços da **"especialidade médica de perícia"?**

Por que, então, conceder aos serviços praticados pelos médicos uma alíquota fixa diferenciada (mais benéfica) para todos os serviços da especialidade médica – como demonstrado – e somente aos "serviços da especialidade médica de perícias" tributá-lo com a maior alíquota?

Desde que razoável, o poder tributante pode estabelecer uma divisão ou classificação dos contribuintes ou dos elementos ligados ao fato gerador do tributo. Evidentemente que tal classificação **deve ser fundamentada** numa relação lógica com o fato gerador do imposto, para que as desigualdades que se originam no tratamento fiscal respectivo não violem o princípio da igualdade tributária. **Pelo contrário, o garantam**. A classificação pode ser aceita desde que ***as distinções sejam razoáveis*** e ***não arbitrárias, não possuindo o propósito de discriminação ou favorecimento***.

Finalmente, devemos registrar que o serviço prestado é, repita-se, um serviço **"médico"**, diferentemente, do que quer fazer crer aquele ilustre conselheiro.

Os **serviços nominados** (típicos), ou seja, aqueles com a predominância maior do elemento intelectual e disciplinado por lei de modo particular **prevalecem** àqueles que resultam da eventualidade do acontecimento e que não se acha regulado especificamente pela lei. O ***Dentista*** que realiza prótese ***presta serviço apenas de dentista***.

Esta sistemática harmoniza-se com o princípio da individualização do contribuinte, conforme lição de Enrique M. Sobral (Elementos da Hacienda Pública, México, 1ª. edição p.174) : "La tarifa debe ser variable para las diversas industrias, comercios e profisiones, porque a la simple vista se observa que cada ramos de los negocios representa, por su propria naturaleza, muy distibtas aptitudes econômicas.

Seria muy injusto, por ejemplo, gravar por igual manera al naquero y al Zapatero". Em tradução livre; "O tarifa deve ser variável para diferentes ramos de indústrias, empresas e profissões, porque à primeira vista, parece que cada ramo dos negócios representa, por sua própria natureza, distintas aptidões econômicas. Seria muito injusto, por exemplo, gravar da mesma maneira o banqueiro e sapateiro"

E, naturalmente, não poderia ser diferente porque o **item 4** – que tem por título – **"serviços de saúde, assistência médicas e congêneres"** agrega as espécies consagradas no título; enquanto, no **item 17** – que tem por título – **"Serviços de apoio técnico, administrativo jurídico, contábil, comercial e congêneres",** também, deverá agregar as espécies consagradas no título.

Evidente a incongruência da tentativa de enquadramento dos serviços médicos periciais em grupo completamente dissociado do seu gênero.

O óbice reside precisamente no fato de a Lei Complementar nº 116/03 ter escolhido **a metodologia de indicar, no item, o gênero** e especificar abaixo, **nos subitens, os congêneres ou espécies.**

Enfim, "....cada texto está relacionado ao conteúdo: Não procuraria uma mensagem religiosa num texto de livro de Química, nem se buscaria um conteúdo poético no texto de um decreto" (Nelson Saldanha – Professor)

Permita-me – não querendo ser enfadonho – mas o significado da palavra "congênere" – segundo o Aulete – é:

a2g.

1. Que pertence ao mesmo gênero.

2. Que é idêntico ou semelhante.

3. Que tem a mesma origem que outro.

[F.: do lat. *congener, eris*.]

Por simples conjectura, a título de argumentação, se pudéssemos usar à linha de raciocínio do ilustre Conselheiro Carlos Mauro, poderíamos, então, afirmar que a **"Consulta"** realizada pelo Médico deveria ser enquadrado no **"subitem 17.23 - ....Consulta"** , e não, no **"subitem 4.01 - Medicina"**.

E a título informativo, **o inciso XII, do artigo 4º, da Lei nº 12.842/13**, que dispõe sobre o exercício da Medicina, determina que é privativa do médico **" a realização de perícias médicas..."**

Demais, há mais um equívoco quanto à afirmação da especificidade contida na denominação "perícias", isto porque, o termo é forma genérica e não específica. A denominação específica seria "perícias médicas, perícias de sinistro, perícias contábeis, etc". O que dá a especificidade ao termo substantivo "perícias" é o adjetivo.

Aprendemos durante a vida toda que o adjetivo é a palavra que qualifica o substantivo. Como ocorre com tudo o que se aprende de "gramática" na escola, ninguém nos desafiou a pôr essa definição à prova.

Mais ainda, se pudéssemos aplicar por analogia o Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias, ainda, assim, forçoso seria a determinação pela classificação do "serviço de perícia médica", como contido nos "Serviços de Médicos" ou de "Medicina (subitem 4.01)", já que neste último, de forma expressa, está determinado que ali deverão ser enquadrados os **"serviços congêneres", não podendo o intérprete se afastar dessa determinação legal.**

Deste modo, podemos concluir que o legislador pretendeu, também, unificar a incidência da mesma alíquota sobre os serviços que continham **exatamente** as mesmas propriedades ou características.

Dessa forma, ainda que superada a preliminar arguida por este conselheiro; **no mérito**, é o meu voto no sentido de afastar a autuação da recorrente, devido ao enquadramento no item 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres e, no subitem 17.08 – Perícias, laudos e exames técnicos e análises técnicas – pela sua cristalina ilegalidade, reformando a decisão de 1ª. Instância.

Por tudo fundamentado, anteriormente, é o voto no sentido da reforma da decisão de 1ª. Instância, tendo por consequência **o cancelamento do auto de infração nº 00.031, de 18.02.2014.**

Referências:

(1) Súmulas 346 e 473 do STF.

(2) RE 158.543-9 RS 2ª. Turma, maioria, Relator Ministro Marco Aurélio, publicado DJ 06.10.1995.

(3) O STF reafirmou esse entendimento no RE (AgRg) 210.916-RS, 2ª. Turma – Relator Ministro Néri da Silveira, julgado em 19.03.202 (Informativo STF nº 262, abril de

2002), reformando, inclusive, acórdão do TJRS, que entendeu ser desnecessário instaurar processo administrativo na hipótese. Também, STF – AI 587.487-RJ, 1ª. Turma – Ministro Marco Aurélio, em 31.05.2007 (Informativo STF nº 469, Jun de 2007).

(4) Art.49, §3º, da Lei nº 8666/93: "No caso de desfazimento do processo licitatório, ficam assegurados o contraditório e ampla defesa"

(5)RE 594.296 21.09.2011

"O recorrente pretendeu ver reconhecida a legalidade de seu agir, com respaldo no verbete da Súmula nº 473 desta Suprema Corte, editada ainda no ano de 1969, sob a égide, portanto, da Constituição anterior.

A referida Súmula tem a seguinte redação:

"A ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, QUANDO EIVADOS DE VÍCIOS QUE OS TORNAM ILEGAIS, PORQUE DELES NÃO SE ORIGINAM DIREITOS; OU REVOGÁ-LOS, POR MOTIVO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE, RESPEITADOS OS DIREITOS ADQUIRIDOS, E RESSALVADA, EM TODOS OS CASOS,A APRECIAÇÃO JUDICIAL" (DJ de 10/12/69).

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, foi erigido à condição de garantia constitucional do cidadão, quer se encontre na posição de litigante, num processo judicial, quer seja um mero interessado, em um processo administrativo, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes.

Ou seja, a partir de então, qualquer ato da Administração Pública que tiver o condão de repercutir sobre a esfera de interesses do cidadão deverá ser precedido de prévio procedimento em que se assegure ao interessado o efetivo exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Mostra-se, então, necessário, proceder-se à compatibilização entre o comando exarado pela aludida súmula e o direito ao exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, garantidos ao cidadão pela norma do art. 5º, inciso LV, de nossa vigente Constituição Federal.

Discorrendo sobre a atualidade desse verbete sumular, Mônica Martins Toscano Simões, em sua obra O processo administrativo e a invalidação de atos viciados (Malheiros, 2004), aduz ser "necessário compreender a autotutela administrativa na sua devida extensão, a fim de que sejam fielmente preservados os direitos dos administrados. Nesse mister, cumpre investigar que leitura a Carta de 1988 imprimiu à Súmula 473 e que interpretação deve, nessa medida, ser extraída do preceito legal em comento" (p. 160).

Prossegue a autora ressaltando que:

"a súmula 473 – e, hoje, também o art. 53 da Lei 9.784/1999 – não deve ser utilizada como instrumento autoritário, capaz de desconstituir situações sem conferir aos interessados as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Não se pode admitir que a Administração invalide atos – os quais, vale lembrar, gozam de presunção de legitimidade – sem conceder àqueles que serão atingidos pela decisão administrativa a chance de sustentar, no curso do devido processo legal, que se trata de atos legítimos" (p. 162).

E, finalizando suas considerações sobre o tema, acrescenta que:

"o exercício da autotutela deve ocorrer através de procedimento administrativo que confira àqueles que eventualmente venham a ser atingidos pela decisão invalidatória oportunidade de manifestação prévia, observados os desdobramentos da ampla defesa. Essa providência é indispensável ao resguardo do devido processo legal, sem o qual não se pode falar em legítima recomposição da legalidade" (p. 163).

.....CONTINUANDO.....

Em sua consagrada obra Curso de Direito Administrativo (27ª ed. Malheiros, 2010), acrescenta, sobre o tema, Celso Bandeira de Mello, que:

"não se anula ato algum de costas para o cidadão, à revelia dele, simplesmente declarando que o que fora administrativamente decidido (ou concertado pelas

partes) passa a ser de outro modo, sem ouvida do que o interessado tenha a alegar na defesa de seu direito. A desobediência a esse princípio elementar lança de imediato suspeita sobre a boa-fé com que a Administração tenha agido, inclusive porque nela se traduz um completo descaso tanto pelo fundamental princípio da presunção de legitimidade dos atos administrativos quanto por aquele que é, talvez, o mais importante dentre todos os cânones que presidem o Estado de Direito – a saber: o princípio da segurança jurídica" (p. 464).

A eminente Ministra Cármen Lúcia , em artigo publicado na Revista de Informação Legislativa (v. 34, nº 136, out/dez 1997, p. 5-28), destaca que:

"O processo administrativo democrático não é senão o encontro da segurança jurídica justa. Ela é uma das formas de concretização do princípio da legitimidade do poder, à medida em que se esclarecem e se afirmam os motivos das decisões administrativas. Tais decisões são questionadas e deslindadas no processo administrativo e, nessa sede, o poder no exercício do qual elas foras adotadas recebe a sua condição legítima própria. Quanto mais democrático for o processo administrativo, mais demonstrativo ele é da essência e prática do exercício do poder em determinado Estado.

(...)

(6)Blumenstein, Ernest - System des Steuerrechts. 1951. , cit. p. 331.
(7)Teoria, cit. p. 215 e seg.
(8) Apud Hécto B. Villegas , Curso, cit.