



IDENTIFICAÇÕES

Número do Processo de 1ª Instância: 602683/2021

Número do Processo de 2ª Instância: 608057/2021 – Recurso voluntário

Recorrente: GOES & NICOLADELLI ADVOGADOS ASSOCIADOS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. ERRO DE DIREITO. LANÇAMENTO QUE NÃO PODE SER REVISTO. VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN. PROVIMENTO.

ACÓRDÃO

Vistos etc., acordam os membros do CMC, em sessão havida no dia 28/01/2022, em conformidade com a ata de julgamento, por maioria de votos, conhecer e dar provimento ao recurso.

Conselheiro WILLIAN PERES BITTENCOURTE – REDATOR PARA O ACÓRDÃO

RELATÓRIO

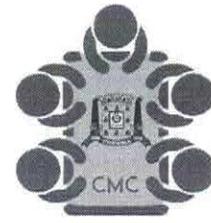
Trata-se o presente de recurso voluntário impetrado por GOES & NICOLADELLI ADVOGADOS ASSOCIADOS, contribuinte de Imposto Sobre Serviços (ISS), em virtude da decisão singular desfavorável à recorrente (fls. 474-482 do P.A 602683/2021).

Através da Notificação Fiscal nº 001/2021, o fisco municipal realizou lançamento tributário de ofício em desfavor do contribuinte supramencionado, exigindo o recolhimento do ISS calculado sobre a receita bruta da sociedade requerente durante o período de 01.01.2015 a 31.12.2020, com fundamento no artigo 242 do Código Tributário Municipal (LC 287/2018), por entender que as evidências elencadas no Relatório Auxiliar de Fiscalização (Parte 2) atestariam verdadeira natureza



empresarial da sociedade, desenquadrando a recorrente dos critérios estabelecidos no Decreto-Lei nº 406/1968, que justificavam o recolhimento do ISS sob a forma fixa.

Irresignada com o recebimento da notificação, a sociedade apresentou impugnação ao lançamento realizado, trazendo aos autos considerações a respeito das sociedades advocatícias e precedentes judiciais que fundamentam sua tese de defesa, argumentando que: I) as sociedades simples devem ser tributadas pelo ISSQN segundo o número de profissionais habilitados que compõem a sociedade (fl.06 P.A. 602683/2021); II) que, para o caso das sociedades de advogados, em face do disciplinado na Lei nº 8.906/94 (Estatuto da OAB), que a caracteriza como simples, lhe é garantida a tributação na forma fixa, como restou assentado no Tema 918 da sistemática da repercussão geral, quando do julgamento do RE 940.769 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) (fls. 10-12 P.A. 602683/2021); III) que a existência do chamado “elemento de empresa” pressupõe a necessária absorção da atividade intelectual por uma atividade principal de caráter mercantil, a partir do que haveria de ser considerada como um dos fatores de organização empresarial (fl. 13 P.A. 602683/2021); IV) que a atividade de recuperação de crédito exercida pela empresa é afeta à advocacia, não retirando o caráter intelectual da sociedade (fls. 14-15 P.A. 602683/2021); V) que a responsabilidade tanto da sociedade quanto dos sócios e associados é pessoal e ilimitada, mediante o que todos eles respondem de forma integral por todos os prejuízos que venham, eventualmente, a causar a qualquer cliente (fl. 16 P.A. 602683/2021); VI) que o regime de tributação adotado até então não só era de conhecimento da Administração Tributária Municipal como por ela estimulado (fl. 19 P.A. 602683/2021); VII) que, ainda que haja a colaboração de profissionais não habilitados ao exercício da advocacia, todos eles empregam esforços em razão da atividade fim realizada (fls. 24-25 P.A. 602683/2021); VIII) que a circunstância de a sociedade proceder à distribuição de lucros é característica comum tanto às sociedades simples quanto às empresárias, não sendo, por si só, característica apta a comprovar o caráter empresarial da sociedade (fls. 26-27 P.A. 602683/2021), IX) que §3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68



não exige que o serviço seja prestado sob forma de trabalho pessoal dos sócios da impugnante, mas apenas que os serviços prestados pela sociedade sejam aqueles taxativamente elencados em seu bojo e que os profissionais assumam responsabilidade pessoal pelos serviços (fls. 27-28 P.A. 602683/2021).

Após regular trâmite, com a devida manifestação da autoridade fiscal responsável pela realização do lançamento tributário, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela improcedência da impugnação, entendendo que: I) existe distinção entre o caso ora em estudo e o paradigma que serviu ao julgamento do RE 940.769 (Tema 918) pelo STF, não sendo o referido paradigma aplicável (fls. 474-476 P.A. 602683/2021); II) as sociedades de advogados podem apresentar caráter mercantil, caso se comprove o agir em desacordo com o estatuto de sua classe profissional com a identificação de que o exercício da profissão constitua apenas um elemento de empresa (fls. 477-479 P.A. 602683/2021); III) os elementos constantes no relatório de fiscalização comprovam a falta de natureza personalíssima na atividade desempenhada pela sociedade, levando em consideração o porte do estabelecimento da recorrente, o número de empregados e filiais, a realização de atividades não privativas de advogado e a presença do chamado “efeito multiplicador”, com trabalhos realizados em “esteira de produção” (fls. 479-482 P.A. 602683/2021).

Notificada da decisão, a sociedade apresenta recurso dirigido a este CMC, por entender que *“a decisão prolatada em primeira instância administrativa, além de desconsiderar a veracidade dos fatos que permeiam a atividade exercida pela recorrente, ignora solenemente precedentes vinculantes que normatizam o tema em discussão”* (fl. 07). Os argumentos trazidos pela recorrente, sobretudo a aplicabilidade do precedente aventado e o afastamento da existência de “elemento de empresa” apto a justificar o desenquadramento do regime previsto no Decreto-Lei 406/68 serão mais bem analisados em momento oportuno.



Encaminhado o Processo para manifestação fiscal, aportou aos autos Parecer Fiscal de 2ª Instância às fls. 106-112, ratificando a posição inicial do fisco municipal e opinando pela improcedência do recurso.

Após a manifestação, a recorrente solicitou a juntada de novos documentos (fls. 120-128), quais sejam: I) certidão nº 1119/2021, emitida pela Ordem dos Advogados do Brasil de Santa Catarina, atestando estar a Goes e Nicoladelli Advogados Associados devidamente registrada naquela Seccional e também que a sociedade não exerce atividade mercantil, encontrando-se de acordo com os dispositivos legais pertinentes, em especial com a Lei 8.906/94 (fl.121); II) recente decisão proferida pelo Em. Desembargador Relator Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, da 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, ao analisar o Agravo de Instrumento nº 5023897-94.2021.8.24.000/SC, interposto no bojo da Ação de Consignação em Pagamento Tributária nº 5002485-47.2021.8.24.0020, mantendo a decisão proferida em primeira instância e denegando o pedido de suspensão da liminar deferida inicialmente.

Dada a juntada dos novos documentos, o processo foi novamente encaminhado para análise e manifestação fiscal. Recebido o processo, o fiscal responsável solicitou a realização de novas diligências administrativas, as quais foram prontamente deferidas pela presidência do CMC, solicitando os seguintes documentos: I) a relação mensal de advogados (por nome e CPF) que desempenharam suas funções como empregados, sócios, associados ou colaboradores da sociedade entre os anos de 2015 e 2020, com o respectivo comprovante de inscrição junto ao órgão de classe que regula o exercício da atividade profissional relativos aos mesmos anos; II) RAIS completa ou a cópia do livro de registro de empregados relativos aos exercícios de 2015 a 2020; em substituição a RAIS, quando for o caso, o e-Social, declaração do contribuinte ou qualquer outro documento equivalente; III) relatório gerencial-financeiro,



ainda que por estimativa, com a discriminação das receitas oriundas das atividades de cobrança realizadas exclusivamente na esfera extrajudicial, nos anos de 2015 a 2020.

Realizadas as diligências mencionadas, aportou aos autos nova manifestação do corpo fiscal (fls. 135-150), discorrendo sobre os novos documentos apresentados, que levaram à alteração da convicção inicial acerca da realidade dos fatos, culminando em parecer opinativo pelo enquadramento no regime previsto no DL 406/68, mas calculado na forma prevista no art. 245, §1º, do Código Tributário Municipal, ou seja, em relação a cada um dos advogados (empregados, associados ou sócios) que atuaram – de forma e sob responsabilidade pessoal estatuída nas normas de regência da profissão – em nome da sociedade no período compreendido entre os anos de 2015 e 2020.

Na sequência, os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral do Município para consubstanciar competente parecer jurídico tributário. A Procuradoria entendeu ser a questão principal a verificação da existência do caráter empresarial na sociedade GOES & NICOLADELLI ADVOGADOS ASSOCIADOS e absteve-se de opinar por considerar ausente dúvida jurídica ou processual que justifique sua intervenção.

Após as manifestações, a coordenadora do CMC encaminhou o processo para decisão de 2ª instância.

É este, em síntese, o relatório. Decido.

QUESTÕES PRELIMINARES



Realizadas as diligências, não restam questões preliminares, razão pela qual passa-se de plano para análise do mérito.

FUNDAMENTAÇÃO DO VOTO DA RELATORA

(Conselheira Antonella Greniuk Rigo)

Conheço do recurso, eis que presentes os pressupostos de sua admissibilidade.

A recorrente postula: I) seja recebido o presente recurso no seu duplo efeito; II) seja comunicada a Subseção da OAB de Criciúma e a Seccional de Santa Catarina para que acompanhem o caso e assim emitam parecer a respeito da regularidade das atividades desenvolvidas pela recorrente à luz das disposições contempladas no EOAB; III) seja dado provimento ao presente recurso, anulando-se, por consequência, o auto de Notificação Fiscal nº 001/2021; IV) sucessivamente, acaso não seja esta a compreensão do CMC, seja acolhida a proposta alternativa segundo a qual a sociedade passaria a recolher o ISSQN mediante a aplicação da alíquota fixa sobre o número de advogados que prestam serviços na sociedade (69), adequando-se, por consequência, o valor imputado a pagamento.

Quanto ao segundo ponto, destaque-se novamente o conteúdo da certidão nº 1119/2021, emitida pela Ordem dos Advogados do Brasil de Santa Catarina, atestando estar a Goes e Nicoladelli Advogados Associados devidamente registrada naquela Seccional e também que a sociedade não exerce atividade mercantil, encontrando-se de acordo com os dispositivos legais pertinentes, em especial com a Lei 8.906/94 (fl.121). Ainda que se possa aventar que é finalidade da instituição **promover com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil** (EOAB, art. 44, II), não se pode



esquecer que é também sua finalidade **defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas** (EOAB, art. 44, I), de modo que se mostra extremamente relevante a sua manifestação na discussão que aqui se propõe e, por óbvio, não pode ser ignorada. Como destaca a recorrente, *“mais que um simples interesse, a OAB tem o dever institucional de depurar de seus quadros todos os advogados e sociedades de advogados que laborem em arrepio às diretrizes mencionadas. E ninguém melhor do que o próprio órgão de classe para atestar que tal ou qual profissional não está a desempenhar atividade própria e regular da advocacia”* (fl.17)

Dito isso, passa-se a analisar, em conjunto, os argumentos trazidos pela recorrente e a posição do fisco municipal.

A recorrente acusa o fisco de deturpar deliberadamente o conteúdo e o sentido de precedentes emanados dos tribunais superiores, sobretudo no que diz respeito ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 940.769 pelo STF, que deu azo ao Tema 918, com a seguinte tese: *é inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais estabelecidas por lei nacional.*

A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com *status* de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração pelo próprio labor.



Por meio do referido julgamento, o STF deu provimento ao recurso extraordinário, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §3º e 4º do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre, por entender que houve redução do âmbito de incidência e contrariou-se a norma prevista no art. 9, §§1º e 3º do Decreto-Lei 406/1968, tendo em vista a tentativa de inovar, exigindo requisitos não previstos na norma nacional que disciplina a base de cálculo do ISS das sociedades profissionais de advocacia.

Os dispositivos em comento trouxeram uma série de novas exigências para que a sociedade fizesse jus à tributação sob a forma fixa, como a impossibilidade de possuir estabelecimentos fora do Município, de contar com profissionais não habilitados ao exercício da atividade fim ou ainda de contar com a participação de pessoa jurídica. Na análise do relatório, verifica-se que, em primeira instância, entendeu o eminente Dr. Leandro Paulsen ser indiferente ao estabelecimento do regime tributário aplicável às sociedades de advogados a colaboração eventual de outros profissionais ou empresas, dado o seu caráter instrumental, assim como a impossibilidade das sociedades em questão (sociedades de advocacia) assumirem caráter empresarial, por expressa vedação legal.

A participação dos diversos colaboradores não advogados na sociedade aqui analisada foi levantada pelo fisco municipal para delinear a ausência de caráter pessoal na prestação dos serviços, de modo que é cabível a inconformidade da sociedade. O que deve ser analisado é justamente se esses profissionais prestam esforços que colaboram com a atividade fim da sociedade. Como destaca a recorrente: *“engenheiros e administradores que lá desempenham seus misteres não executam projetos arquitetônicos ou estruturais, tampouco empreendem esforços na condução de negócios empresariais. As contingências da vida não lhes proporcionaram desenvolver suas potencialidades em carreiras inicialmente pretendidas, mas em contrapartida*



permitiram que pudessem laborar no desempenho anexo da atividade-fim da advocacia” (fl. 28).

Percebam, nobres colegas, que a existência desses profissionais não desvirtua a natureza dos serviços prestados, nem é vedada, de forma alguma, pelo ordenamento jurídico.

O próprio porte da empresa, também apontado pelo fisco, é outro fator que se justifica precisamente pela natureza dos serviços prestados e do âmbito de atuação da sociedade junto às instituições financeiras, para cujo volume de trabalho (na ordem de milhares de contratos bancários) é indispensável a existência de uma estrutura que não se assemelhe aos escritórios ditos “tradicionais”, como bem pontuou o Juiz de Direito Sergio Renato Domingos na decisão da Ação de Consignação em Pagamento promovida pela recorrente.

Quanto aos critérios formais, percebe-se facilmente que o contrato social atende precisamente aos requisitos da tributação sob a forma fixa, prevendo, em sua Cláusula 2ª, que a sociedade “terá por objeto exclusivo a prestação de serviços de advocacia, judicial e/ou extrajudicial, e serviços de consultoria e assessoria jurídica empresarial em toda a sua plenitude” (fl.34), objeto que se encontra em consonância com o que dispõe a lei de regência da profissão (EOAB). Além disso, reafirma a ausência de características mercantis e a responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios e associados pelos danos causados no exercício da advocacia.

Muito embora o fisco tenha apontado inicialmente que os serviços prestados em âmbito extrajudicial não são privativos da advocacia, verifica-se que eles são prestados de forma conexa, como fica reconhecido na mais recente manifestação do corpo fiscal, quando afirma que *“da releitura dos contratos pactuados pela recorrente junto aos seus clientes – Banco do Brasil (fls.45/94), BADESUL (fls. 135/168),*



Desenvolve SP (fls. 172/422), Conglomerado BRB (fls. 245/300), Bannisul (fls. 302/381), Ativos S.A. (fls. 383/422) – percebe-se que estes instrumentos jamais seriam celebrados caso não se tratasse de escritório de advocacia com inscrição ativa na Ordem dos Advogados do Brasil; portanto, a atividade determinante para contratação dos serviços era, de fato, o “conjunto” de atividades que seriam prestadas, judicial ou extrajudicial, sem que fosse possível dissociá-las” (fl.144).

Cabe destacar que o próprio fisco reconhece que a atividade da sociedade se enquadra nos serviços de advocacia. Como destaca recente manifestação fiscal, “se a conclusão fosse a de que os serviços realizados eram majoritariamente os de cobrança extrajudicial e, porém, tributados de forma variável, a autuação fiscal poderia ter enquadrado a prestação do serviço no item nº 17 da lista de serviços presente no CTM (que relaciona as atividades de serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres), mais especificamente ao subitem nº 17.22, que trata das cobranças em geral, cuja alíquota é 5%; entretanto, o que se viu na notificação de lançamento foi o enquadramento no subitem nº 17.14, o qual trata dos serviços de advocacia que, não fosse a benesse trazida pelo DL 406/68, seria tributada em 2% sobre o faturamento” (fl. 140).

Ainda, restou impossibilitada a sociedade de cumprir à determinação da diligência que solicitou relatório gerencial-financeiro com discriminação das receitas oriundas das atividades de cobrança de créditos realizadas exclusivamente na esfera extrajudicial, justamente porque todos os contratos firmados com seus clientes abarcam, concomitantemente, serviços judiciais. Ainda assim, de forma espontânea, a sociedade juntou ao processo os valores declarados de faturamento em periodicidade mensal, durante os anos de 2015 a 2020, bem como a relação dos profissionais habilitados a atuar em nome da empresa, cuja média anual no período varia entre 49 e 75.



E, aqui, convém mencionar que, apesar do grande número de profissionais habilitados a atuar em nome da empresa, verifica-se que, no período fiscalizado, apenas os 03 (três) sócios estavam sendo considerados nos pagamentos da sociedade a título de ISSQN. Nesse ponto, cabe ressaltar que a guia para recolhimento do ISS era gerada de forma automática pelo sistema eletrônico municipal e, até o final de 2020, considerava o número de sócios. Por mais que a sociedade argumente que o fisco direcionava o contribuinte para o recolhimento do tributo na forma fixa, é expresso no §3º do art. 9º do DL 406/68 que a *exação deve ser calculada em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável*, de modo que entendo não se tratar de mudança de entendimento por parte do Fisco, e sim de erro na aplicação da base de cálculo pelo sistema eletrônico municipal. Identificado o erro, nada impede que a Administração revise seus atos e lance a diferença que deixou de ser cobrada, respeitando, obviamente, o prazo decadencial. Quanto ao prazo decadencial, entendeu o fisco que o recolhimento a menor se tratou de omissão dolosa por parte do contribuinte, apta a atrair os efeitos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, bem como a aplicação da penalidade prevista no art. 78, III, do Código Tributário Municipal. Nesse ponto, ousou discordar do corpo fiscal. Ainda que se possa alegar que o contribuinte tem o dever de informar qualquer incorreção identificada ao Fisco, entendo que a aplicação correta do cálculo, por se tratar de guia gerada automaticamente pelo sistema eletrônico municipal, é primariamente do próprio Fisco, de modo que não se pode imputar a omissão necessariamente à má-fé do contribuinte. Assim, considero desproporcional a aplicação da penalidade prevista no art. 78, III, do CTM, entendendo que deve ser aplicada a penalidade do inciso II do referido artigo, levando em consideração o que dispõe o art. 112 do CTN. Por sua vez, o prazo decadencial deve respeitar o disposto no art. 150, §4º, do CTN, de modo que, tendo o crédito tributário sido constituído por meio da Notificação Fiscal nº 01/21, em 18/01/2021, aplica-se a decadência aos períodos anteriores a essa data.



Cabe, por fim, destacar que o entendimento de que o ISS deve ser calculado com base no número de profissionais habilitados foi, inclusive, reconhecido pela sociedade na Ação de Consignação em Pagamento nº 50002485-47.2021.8.24.0020, em trâmite na justiça catarinense, em que passou a depositar o ISSQN levando em conta não apenas os sócios, como todos os profissionais habilitados a atuar em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, bem como no pedido alternativo exposto no recurso pela própria recorrente.

Diante do exposto, voto pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO PARCIAL do presente recurso, com a adoção da proposta alternativa da recorrente, segundo a qual aplica-se o regime de tributação fixa, mas apurando-se a diferença a pagar sobre os demais profissionais habilitados a exercer a atividade em nome da sociedade, adequando-se, por consequência, o valor imputado a pagamento. Afasto a imputação do dolo, convertendo a penalidade do inciso III do art. 78 do CTM (multa de 100%) na penalidade do inciso II (multa de 30%), considerando, ainda, decaídos os períodos anteriores a 18/01/2016.

**VOTO DIVERGENTE VENCEDOR – PROVENDO O RECURSO EM MAIOR
EXTENSÃO**

(Conselheiro Willian Peres Bittencourte)

Trata-se de recurso interposto contra decisão da primeira instância administrativa que não acolheu impugnação apresentada pelo contribuinte.

Em mesa os autos para julgamento, a Ilustre relatora Conselheira ANTONELLA GRENIUK RIGO conheceu do recurso interposto e, no mérito, votou por dar-lhe parcial provimento.



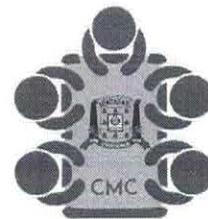
Na sequência do julgamento, apresentei voto oral divergindo da nobre relatora, votando pelo total provimento do recurso do contribuinte; *pari passu*, requeri ao presidente do CMC prazo para juntar aos autos as razões por escrito do voto oral proferido na sessão, o que foi deferido; na sequência, houve pedido de vista pela ilustre Conselheira Liliane Pedroso Vieira, que disse não se sentir habilitada para votar após a manifestação do voto oral, ao que concordou por aguardar a juntada das razões do voto divergente por escrito, para, após a juntada, efetivar carga do processo para melhor analisar o caso.

Passo, então, adiante, a apresentar por escrito as razões do voto manifestado oralmente na sessão.

Com efeito, bem analisado os autos, entendendo, com *todas as vênias*, que o julgamento comporta solução diversa da que chegou a nobre relatora.

Isso porque é pacífico no âmbito da jurisprudência qualificada e vinculante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), inclusive com decisão proferida sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.130.545/RJ), que o lançamento tributário com erro de direito jamais pode ser revisto ou convalidado.

Como é cediço, o lançamento tributário é ato administrativo plenamente vinculado (artigos 3º e 142, parágrafo único, do CTN), razão pela qual deve atender aos requisitos clássicos de competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Centremo-nos no penúltimo deles (na motivação): é imperioso que o Fisco, na busca da verdade material, tenha motivos sérios, de fato e de direito, para cobrar o tributo, e que estes sejam regularmente demonstrados (motivados), pois só assim o lançamento pode — sem ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa — gozar das garantias, dos privilégios e das preferências que a lei lhe outorga.



Inexistindo motivação adequada — isto é, coerente com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais a eles aplicáveis —, a nulidade é inevitável. E não cabe objetar com a presunção de legitimidade do ato administrativo, pois essa qualidade não lhe é ínsita e conatural, só o revestindo quando praticado com observância dos requisitos legais que lhe são próprios. O que cumpre é perquirir se a nulidade do lançamento carente de adequada motivação decorre de vício formal ou material, distinção cuja importância será demonstrada adiante.

Vício formal é o que não atinge nenhum dos aspectos essenciais do lançamento, listados no artigo 142 do CTN, a saber: descrição do fato gerador, determinação da base de cálculo, apuração do montante devido, identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, indicação da penalidade cabível — tudo isso com o apontamento dos dispositivos legais relevantes. Tem-se vício formal, por exemplo, nos casos em que o lançamento é ilegível ou, em que em algum de seus anexos, ocorra menção errônea ao local ou à data da lavratura do ato, identificação incompleta da autoridade atuante, etc.

Vício material, por sua vez, é o que atinge algum dos elementos essenciais do ato, a saber: erro na descrição dos fatos tributáveis, erro no seu enquadramento jurídico, etc. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) é pacífica em reconhecer que *"o vício formal ocorre no instrumento de lançamento"*, relacionando-se *"com a forma do ato"*, *"ao passo que o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos (...) do artigo 142 do Código Tributário Nacional"*, relacionando-se *"com o objeto do ato"* (Acórdão nº 2402-004.950). Dito de outro modo: os vícios formais *"correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas"*, ligando-se às *"exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício"*, e não *"ao seu conteúdo material"* (Acórdão nº 3202-000.457).



Um critério prático de distinção está em considerar, em tese, o refazimento do ato: caso o novo lançamento pudesse ter o mesmo conteúdo do anterior, o vício é formal; caso o novo lançamento precisasse adotar fundamentos de fato ou de direito diversos do anterior, trata-se de vício material. Do exposto, está claro que o defeito de motivação, seja relativo à adequada descrição do fato gerador, seja concernente à correta indicação do dispositivo de lei aplicável ao caso, constitui vício material.

Nessa linha cabe aqui reiterar a pacífica e firme jurisprudência do CARF: *"quando o ato administrativo de lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material"* (Acórdão nº 2301-003.426). Ou ainda: *"sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material"* consistente na *"falta de motivação ou motivação errônea do lançamento"* (Acórdão nº 9303-005.461).

Estabelecida essa premissa, cumpre extrair as consequências jurídicas dela decorrentes, o que se faz com a invocação do que prevê o artigo 146 do CTN, segundo o qual *"a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução"*.

Em suma: se o vício material consiste em erro na descrição dos fatos, nada impede que o lançamento seja revisto ou refeito, desde que ainda haja



prazo decadencial para tanto – questão que abordaremos na sequência. Porém, se o vício material consiste em erro na qualificação jurídica dos fatos (erro de direito ou, o que é a mesma coisa, mudança no critério jurídico), o lançamento não pode ser revisto ou refeito em nenhuma hipótese.

Isso é o que consta há anos no teor da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, a qual não pode ser ignorada dado sua pacífica longevidade: *"a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"*. Orientação, de resto, ratificada pelo STJ em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, com força vinculante, segundo o qual: ***"a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário"; "ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável"*** (1ª Seção, REsp 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 22.02.2011).

Ora, se não cabe rever o lançamento com erro de direito já lavrado e ainda em discussão, muito menos cabe lavrar um novo lançamento para corrigir o erro de direito cometido no anterior, anulado — o que constituiria um dribble bastante singelo aos rigores da lei e da jurisprudência qualificada.

A redação literal do artigo 146 do CTN — que não distingue entre refazimento e revisão, afirmando taxativamente que o novo critério jurídico, corrigido, só vale para fatos posteriores à sua introdução —, reforçada pela lógica elementar — pois não faria sentido permitir o mais a quem se nega o menos, e tampouco admitir que a regra tão docilmente facultaria em si mesma a sua própria anulação — parecem dar razão à doutrina abalizada segundo a qual *"o artigo 146 proíbe que se edite outro ato administrativo individual, como o lançamento,*



*relativamente ao mesmo fato gerador, uma vez aperfeiçoado e cientificado o contribuinte", de modo que, "se a mudança de critério jurídico levaria à cobrança de tributo ou à sua majoração, em relação àquele mesmo fato jurídico, novo lançamento não poderá ser efetuado nem mesmo para cobrar o singelo valor do tributo" (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 812-814. No mesmo sentido: Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 354).*

Resta definir o prazo para a reiteração do lançamento anulado por vício material consistente em erro de fato. Segundo o artigo 149, parágrafo único, do CTN, *"a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública"*. Pois bem: a única hipótese de interrupção do prazo decadencial — uma peculiaridade do Direito Tributário brasileiro — consta do artigo 173, inciso II, do CTN: *"o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados (...) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado"*.

Cuidando a hipótese do art. 173, inciso II, acima transcrita de caso de vício formal, a regra é completamente estranha à matéria debatida nestes autos, em que se articula nulidade por vício material.

Em arremate, temos que, o prazo para a reiteração do lançamento anulado por erro de fato conta-se, sem interrupção ou suspensão (pois, salvo hipótese há pouco referida, a decadência não se interrompe nem se suspende), desde o momento em que originalmente iniciado, na forma dos artigos 150, parágrafo 4º (data do fato gerador, desde que haja pagamento parcial e não haja fraude), e 173, inciso I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando haja fraude ou não haja pagamento algum, ainda que



sem fraude - STJ, 1ª Seção, REsp. 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009). Este último *dies a quo* pode ser antecipado (mas não prorrogado) na forma do parágrafo único do artigo 173 quando — antes daquela data — desde que o Fisco tenha notificado o sujeito passivo de qualquer medida preparatória do lançamento (STJ, 1ª Seção, EREsp. 1.143.534/PR, Relator Ministro Ari Pargendler, DJe 20.03.2013).

Do exposto, pode-se facilmente fixar as seguintes premissas básicas:

- 1) padece de vício material o lançamento lavrado com erro na descrição dos fatos ou no respectivo enquadramento jurídico;
- 2) o lançamento eivado de vício material consistente em erro de fato pode ser revisto ou refeito, desde que dentro do prazo decadencial contado, sem interrupção ou suspensão, desde que originalmente aberto na forma dos artigos 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I ou parágrafo único, do CTN;
- 3) o lançamento eivado de vício material consistente em erro de direito ou erro na qualificação jurídica do fato, **não pode ser revisto ou refeito em nenhuma hipótese, consoante interpretação dada pelo Colendo STJ ao teor da redação do art. 146 do CTN, em sede de recurso repetitivo.**

Pois bem. No caso concreto, tem-se que é incontroverso que o Fisco lavrou a Notificação Fiscal contra o recorrente aduzindo que a base de cálculo do ISS cobrado seria o preço dos serviços prestados pelo escritório de advocacia sobre a totalidade do faturamento auferido, dado o exercício das atividades advocatícias com natureza nitidamente empresarial, compreendido entre os períodos de 01/01/2015 até 31/12/2020.



Aliás, colhe-se do corpo da Notificação Fiscal, campo “FUNDAMENTAÇÃO LEGAL” (fls. 442, volume II, processo nº 602683) que o critério jurídico adotado pelo fiscal para computar a base de cálculo do imposto foi o faturamento, nos termos do que preconiza o art. 7º da LC Municipal 35/2004 e do art. 242 da LC Municipal 287/2018.

Referidos dispositivos legais que dão fundamento jurídico ao lançamento recorrido, assim literalizam, respectivamente:

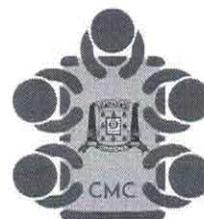
“Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, aplicando-se a este, a alíquota constante na lista de serviços, inserida no art. 1º desta Lei Complementar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se preço do serviço a importância bruta recebida dele proveniente, ou seja, tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza;”

Art. 242 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, aplicando-se a este, a alíquota constante na lista de serviços, inserida no Art. 235 deste Código.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se preço do serviço a importância bruta recebida dele proveniente, ou seja, tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza.

Ocorre que em seu voto, a ilustre relatora propõe dar parcial provimento ao recurso do contribuinte, para o fim de aplicar um novo critério jurídico



para fundamentar a base de cálculo exigida no lançamento, ao acolher proposição feita pelo fisco no Parecer Fiscal nº 164/2021 (fls. 135, volume III, processo nº 608057), exarado agora na segunda instância administrativa (o que por si já se configura em algo não usual e anômalo) e após já ter ocorrido julgamento na primeira instância decidindo pela manutenção do lançamento primitivo; aduz (a relatora), que o caso comporta uma nova valoração jurídica dos fatos fiscalizados (prestação de serviços de advocacia), a configurar erro de direito nos critérios jurídicos adotados pelo fisco no cômputo da base de cálculo.

Assevera, assim, que a prestação de serviços advocatícios fiscalizada (questão de fato) teria sido erroneamente qualificada como prestação de serviços de natureza empresarial (com elementos de empresa), quando na verdade deveria ser considerada e tributada como sociedade simples (sem elemento de empresa), cuja base de cálculo é o número de profissionais existentes no escritório de advocacia (modalidade fixa), e cujo fundamento encontraria guarida no Decreto-Lei 406/1968, com redação reproduzida no art. 9º da LC Municipal 35/2004 e no art. 245 da LC Municipal 287/2018, e não sobre a totalidade do faturamento auferido, como erroneamente foi considerado no lançamento com suporte no art. 7º da LC 35/2004 e no art. 242 da LC 287/2018) como consta.

Ou seja, a nobre relatora flagrantemente propõe “salvar” o lançamento fiscal ao reconhecer que houve erro de direito na qualificação jurídica do caso, propondo uma “revisão” dos critérios jurídicos adotados pelo fisco no cômputo da base de cálculo utilizada, como se isso, pasmem, fosse possível!

Esquecesse-se, contudo, que a mudança na qualificação dos critérios jurídicos utilizados no lançamento possui regramento próprio previsto no CTN (art. 146), regra esta que foi solenemente ignorada pela nobre relatora.



Isto é, ao dizer que a fiscalização teria escolhido um arquétipo normativo inservível ou não aplicável à base de cálculo juridicamente considerada no lançamento, esqueceu-se a nobre relatora de que qualquer outro critério jurídico introduzido na eventual revisão de lançamento proposta, somente poderia vir a ser efetivada, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador posterior à sua introdução. Isso porque a mudança no critério jurídico considerado no lançamento não consta como uma das hipóteses de revisão ou retificação de lançamento prevista no art. 149 do CTN.

Ou seja, entre nós, os critérios jurídicos (art. 146 CTN) aplicados pela administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente de observância obrigatória e imodificável. Significa dizer que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos motivos somente pode dar-se em relação aos fatos posteriores a alteração. Essa é a literal redação do art. 146 do CTN.

Logo, aplicando-se os ditames legais acerca da revisão de lançamento por mudança de critério jurídico adotado ou erro de direito, pode-se inferir que dita “revisão” na qualificação jurídica dos fatos não pode ser admitida, sob pena de literal violação ao 146 do CTN, ao inteiro teor da súmula 227 do antigo TFR, bem como, quanto ao que decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1.130.545/RJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, os quais claramente vedam a revisão de lançamento tributário efetuado com vício material consistente em erro de direito, não podendo o mesmo ser refeito ou revisto sob nenhuma hipótese, conforme propõe a nobre relatora.

Diante disso, com estas considerações, peço vênias para inaugurar a divergência e dar provimento integral ao recurso voluntário do contribuinte, para o fim de reconhecer a nulidade da Notificação Fiscal nº 01/2021, por vício material



consistente em **erro de direito** na valoração jurídica da base de cálculo aplicável ao caso, bem como, ainda, declarar a teor do art. 146 do CTN que referido ato fiscal não pode ser revisto ou refeito sob nenhuma hipótese, consoante interpretação dada pelo Colendo STJ em sede de recurso repetitivo.

É como voto.

VOTO DIVERGENTE – PROVENDO O RECURSO EM MENOR EXTENSÃO

(Conselheira Liliane Pedroso Vieira)

Analisando o voto da relatora, Conselheira Antonella Greniuk Rigo e o voto divergente, apresentando pelo Conselheiro Willian Peres Bitencourt, gostaria de trazer as seguintes considerações, pois considero importante que estabeleçamos uma premissa.

Na sistemática atual do procedimento fiscal no âmbito do Município de Criciúma existem duas figuras distintas de autoridade administrativa: uma competente para a atividade de lançamento fiscal (o corpo de auditores fiscais) outra competência julgadora (autoridade de primeira instância e o CMC em grau recursal). A prerrogativa de revisão de ofício do lançamento, portanto, entendo que cabe, exclusivamente, as autoridades administrativas competentes para a constituição de créditos tributários. A este colendo, portanto, entendo que cabe a primazia defesa pela legalidade do ato administrativo. Assim, a identificação de erro inequívoco quanto ao montante cobrado e sua correção é uma questão de aplicação, ou não, da legalidade, sendo que a manutenção de cobrança com base em lançamento materialmente errado é claramente uma violação da legalidade, e, indo além, por arrastar indevidamente a discussão, configura uma clara violação ao princípio da eficiência.



Dito isso, em caso de retificação de ofício de lançamento exercida pela autoridade respectiva, nossa atribuição, nobres conselheiros, entendo estar limitada a função de julgar a controvérsia que remanescer. Não me parece, entretanto, que existiu revisão de ofício do lançamento, visto ser o ato no qual se fundamenta os votos da relatoria e o voto divergente em parecer fiscal, mas que por ter se pautado em diligências não alcançadas pelo ato primário de fiscalização, implica e demonstra em evidencia constatação de erro no lançamento.

Pois bem, conforme preconizam os arts. 141 e 492 do Código de Processo Civil, "ao proferir uma decisão, o julgador deve ficar adstrito à causa de pedir e ao pedido formulado pelas partes, a fim de evitar que se configurem os conhecidos vícios de decisões citra, ultra ou extra petita. Trata-se da necessária vinculação do julgador ao princípio da adstrição, congruência ou correlação". No voto da relatoria, com toda a vênua, vislumbro nítido extrapolamento dos limites objetivos da lide, pois atribuiu à notificação fiscal discutida na presente demanda alcance não pretendido originalmente pelo próprio Auditor Fiscal responsável pela sua lavratura.

Assim, entendo que primeiramente devem ficar claros alguns pontos, para que possamos prosseguir no julgamento: entende-se, no caso, que existiu revisão de ofício do lançamento ou está sob julgamento a notificação primária?

Após discussão e entendido por todos que se julga o ato primeiro de notificação, emitido pelo corpo fiscal e objeto de julgamento na primeira instância, considero o parecer fiscal emitido em segunda instância meramente opinativo, entendo não possível a revisão do lançamento primeiro, ocasião em que acompanho a divergência no sentido de que há vício que maculam o ato e o impedem de produzir efeitos. Anoto, portanto, que não há dúvidas de que a autoridade fiscal apurou incorretamente as bases de tributação, ao dar caráter empresarial à sociedade de



advogados recorrente, sendo que, ao contrário, por não considerar que desenvolva atividade empresarial, deve ser submetida a cobrança do ISS-fixo.

Não obstante, discordo do voto divergente quanto à impossibilidade de edição de novo ato fiscalizatório. Isso porque, em relação ao contribuinte recorrente, o imposto incidente sobre os serviços prestados de (ISS), já era recolhido pelo regime favorecido previsto no Decreto-Lei nº 406/68, portanto, de forma fixa. Diferentemente do sustentado pelo voto divergente, portanto, a sistemática de cobrança do ISS em relação ao contribuinte se manteve, sendo caso único de correção quanto ao número de profissionais que compõem o corpo jurídico atuante da sociedade.

Do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso e reconhecer a nulidade da notificação fiscal.

DECISÃO

O Conselho Municipal de Contribuintes, por (maioria de votos), vencida a relatora, decidiu conhecer e dar provimento ao recurso, nos termos do voto divergente do redator.

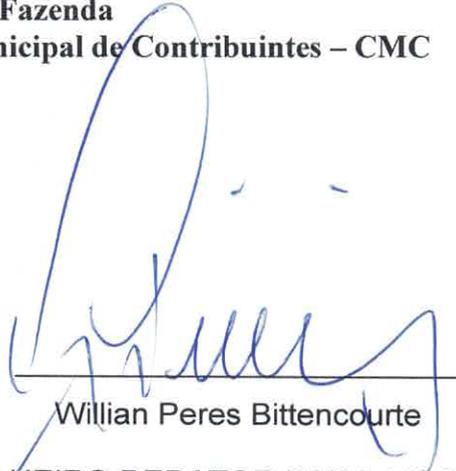
VOTAÇÃO

<u>Antonella Greniuk Rigo – RELATORA</u>	<u>PROVIDO PARCIALMENTE</u>
<u>Liliane Pedroso Vieira – CONSELHEIRA</u>	<u>PROVIDO</u>
<u>Willian Peres Bittencourte – CONSELHEIRO</u>	<u>PROVIDO EM MAIOR EXTENSÃO</u>
<u>Rafael Trombim – CONSELHEIRO</u>	<u>PROVIDO EM MAIOR EXTENSÃO</u>



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC





Willian Peres Bittencourte

CONSELHEIRO REDATOR PARA AO ACÓRDÃO

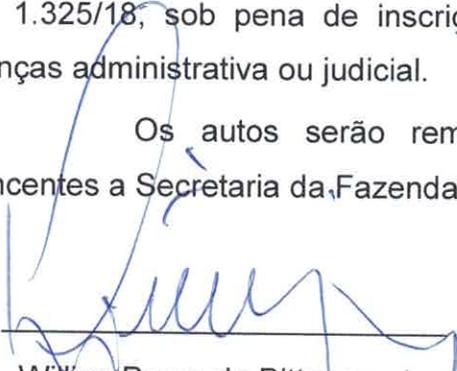




INTIMAÇÃO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO

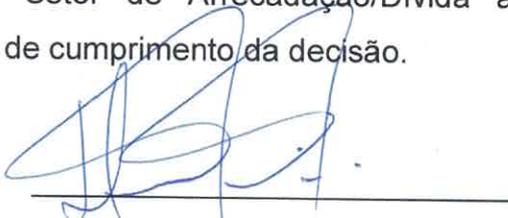
As decisões do CMC são definitivas, desta forma, caso haja débitos pendentes, os mesmos deverão ser regularizados no prazo de 10 (dez) dias, conforme preceituam os arts. 163 e 164 do CTM regulamentado pelo arts. 50 e 51, do Decreto SF/nº 1.325/18, sob pena de inscrição na dívida ativa e consequente medidas de cobranças administrativa ou judicial.

Os autos serão remetidos ao Setor de Arrecadação/Dívida ativa, pertencentes a Secretaria da Fazenda, para fins de cumprimento da decisão.



Willian Peres de Bittencourte

Relator



Luiz Fernando Cascaes

Presidente do CMC