Contencioso tributário: a discussão na esfera administrativa pode ser mais eficaz que a via judicial

Por Thiago Lage

Usualmente, ao receber uma autuação fiscal, o sujeito passivo tributário tem as opções básicas de pagar a dívida, se defender na esfera administrativa/judicial ou não fazer nada e aguardar as medidas de cobrança mais enérgicas do credor (protesto, execução fiscal, bloqueio em conta bancária, etc.).

Se a autuação estiver perfeitamente correta e o contribuinte tiver condições, o ideal é quitar a dívida, aproveitando inclusive as diversas reduções oferecidas para pagamento à vista ou parcelamento imediato do débito.

Todavia, se a autuação estiver incorreta, o interessado deve buscar auxílio para se defender tecnicamente da cobrança indevida feita pelo Fisco, analisando a viabilidade de apresentar defesa administrativa *ou* judicial. Isto porque é vedado usar os dois caminhos ao mesmo tempo, já que a legislação tributária que rege praticamente todos os órgãos públicos de julgamento veda a concomitância de defesas em ambas as esferas. Se o contribuinte ajuizar ação judicial com o mesmo objeto, a discussão administrativa é imediatamente arquivada, sem ser apreciada/julgada.¹

Assim, o contribuinte deve estudar qual via poderá ser mais proveitosa – gerando chances efetivas de êxito –, refletindo no acolhimento de seu pedido e conseqüente anulação parcial ou total da autuação.

Pois bem, fixadas estas premissas, indica-se que *o raciocínio é o mesmo para autuações de Municípios, Estados e da União*, apenas exemplificando-se com situações julgadas pelo Município de Belo Horizonte, através das quais se demonstra que contribuintes receberam tratamento mais favorável na esfera administrativa do que outros que decidiram ir direto para o Judiciário. Veja-se:

Profissionais liberais, tais como médicos, economistas, engenheiros, contadores, dentistas, psicólogos, etc. podem se reunir em sociedades limitadas (também conhecidas pelo termo “sociedades por quotas de responsabilidade limitada” ou pela abreviatura “LTDA.”), valendo-se da tributação excepcional estabelecida pelo art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, ainda em vigor nos dias atuais.

Tais sociedades de profissionais liberais (SPLs), atendidas determinadas condições, são objeto de tributação fixa, que usualmente é mais benéfica que a carga tributária incidente sobre as demais pessoas jurídicas prestadoras de serviço.

¹ Neste sentido prevêm as normas que disciplinam o funcionamento do CARF/MF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda), do CC/MG (Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais) ou do CART-BH (Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte).

A Lei Municipal 8.725/2003, que trata do imposto sobre serviços e disciplina a tributação das SPLs, traz previsão que tem gerado confusão² quando da tentativa de aplicação da legislação tributária aos casos concretos. Trata-se do inciso VI, que se refere à impossibilidade de pessoas jurídicas com caráter empresarial se valerem da tributação própria das sociedades de profissionais liberais. Confira-se:

Art. 13 - Quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

§ 1º - *O disposto neste artigo não se aplica à sociedade que apresente qualquer uma das seguintes características:*

[...]

VI - *caráter empresarial;*

Tal inciso é constantemente usado para autuar pessoas jurídicas que se constituam em “LTDA’s”. Leia-se trecho do relatório produzido pelo CART, apontando a razão da fiscalização de Belo Horizonte ter desenquadrado sociedade constituída por dois médicos do regime das SPLs, em auto de infração que totalizou R\$2.199.847,21:

O referido desenquadramento e a conseqüente tributação sobre a receita foram justificados em razão dos seguintes argumentos:

- Não atendimento a alguns dos requisitos fixados no art. 9º, §3º, do Decreto-Lei 406/68 e no art. 13 da Lei Municipal 8725/03, especificamente por possuir caráter empresarial, tendo em vista que:

o foi constituída sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada...

Ao julgar o recurso interposto pela pessoa jurídica, o Conselho de Recursos Tributários do CART-BH assim decidiu:

ISSQN – REVISÃO DE LANÇAMENTO – TVF/AITI – ARTIGO. 9º, §§ 1º E 3º, DO DL Nº 406/68 – *RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA FORMA EXCEPTIVA. SOCIEDADE MÉDICA CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL – CLÁUSULA CONTRATUAL QUE LIMITA A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – ARGUMENTO QUE NÃO IMPEDE O ENQUADRAMENTO DA CONTRIBUINTE NO REGIME EXCEPTIVO DO ISS.*

A sociedade formada por médicos com o objetivo de prestar serviços especializados e profissionais, tendo em vista sua característica intelectual e científica, não perde sua característica de sociedade simples e não se caracteriza como sociedade empresária em razão de ter sido constituída sob a forma de cotas de responsabilidade limitada. Tal forma de constituição não é justificativa suficiente para excluir a contribuinte do regime exceptivo de apuração do ISS, enquadrando-a no regime geral – recolhimento sobre o valor dos serviços prestados.

² Confusão que pode ser potencializada pela jurisprudência do STJ, como se tratará adiante.

- A responsabilidade pessoal a que se refere o § 3º do art. 9º do DL nº 406/68 é de natureza técnica, profissional, não possuindo qualquer relação com a responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais de que trata o art. 1.052 do Código Civil.

- A previsão no contrato social indicando que a responsabilidade dos sócios será limitada ao capital social alcança apenas as obrigações sociais, não impedindo a responsabilidade ilimitada e pessoal dos médicos que a integram, sejam sócios ou empregados, pelos danos praticados a terceiros no exercício da atividade médica, mesmo que os pratiquem em nome da pessoa jurídica. Aplicação dos artigos 186, 927, 949, 950 e 951 do CC. Precedentes da 3ª Câmara...

(CART, Acórdão 9.550/3ª Câmara, Rel. Cons. Leonardo Varella Giannetti, publ. 29/6/2013)³

Contudo, o posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça tem se mostrado contrário à tese dos contribuintes. No STJ, inúmeros precedentes dizem que a constituição como “sociedade limitada” seria óbice suficiente para impedir o regime de tributação próprio das SPLs. Exemplifica-se com decisão de 2015, envolvendo exatamente o Município de Belo Horizonte e com referência à mesma situação no acórdão (sociedade limitada, composta por médicos):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. RECOLHIMENTO EM ALÍQUOTA FIXA. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. PESSOA JURÍDICA QUE ASSUME, CONTRATUALMENTE, A FORMA SOCIETÁRIA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DO ISSQN. PRECEDENTES DO STJ...

I. Segundo iterativa jurisprudência deste STJ, a pessoa jurídica que assume, em contrato social, a forma societária de responsabilidade limitada, não faz jus ao recolhimento de ISSQN em alíquota fixa (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68), uma vez que revela natureza de sociedade empresarial. Precedentes (STJ, AgRg no AREsp 352.877/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/09/2013; STJ, AgRg no REsp 1.366.322/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/05/2013).

II. Na forma da pacífica jurisprudência do STJ, "incontroverso que a contribuinte constituiu-se como limitada, como se verifica pela simples leitura de sua denominação - CTO, Clínica de Traumatologia e Ortopedia Ltda. -, o que é facultado às sociedades simples. Hipótese em que ela está subordinada às características próprias do tipo societário adotado, consoante previsão do art. 983 do CC. A tributação fixa do ISS somente é deferida às sociedades em que há responsabilidade pessoal do sócio, nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/1968, o que é incompatível com o tipo societário das limitadas" (STJ, EDcl no AREsp 475.403/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/06/2014). [...] (AgRg no AREsp 655.731/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2015, DJe 24/04/2015)⁴

Nesta situação esdrúxula, tem-se que: *a*) se o contribuinte discutir na seara administrativa terá boas chances de êxito na anulação da autuação fiscal; se, por outro lado, *b*) optar diretamente pelo embate judicial, ao final, suas chances de sucesso são extremamente reduzidas, dada a corrente firmada no STJ.⁵

³ Diversos casos no mesmo sentido. Para exemplificar: CART, Acórdão 9.408/3ª Câmara, Redator Cons. Felipe Mantuano Pereira, publ. 6/10/2012.

⁴ No mesmo sentido: AgRg no AREsp 685.687/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 15/05/2015.

⁵ Entretanto, há casos em que o debate nos autos foi feito de modo mais criterioso e detalhista. Para esses, o contexto fático (em outras palavras, o que foi fixado na 1ª e 2ª instâncias de julgamento) é que definiu o desfecho, no STJ, favoravelmente à contribuinte. Vide AgRg no REsp 1.205.175/RO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010.

Agrega-se a informação de que, se perdida a discussão na via administrativa, o devedor ainda poderá recorrer ao Judiciário – sendo que o inverso não ocorre. Ou seja: se o sujeito abrevia a instância administrativa e opta diretamente pelo âmbito judicial, não poderá, depois, rediscutir a mesma autuação na esfera administrativa. A via é de mão única nesta hipótese.

Repita-se que a situação das SPLs no Município de Belo Horizonte figura como mero *exemplo* de caso em que a opção pelo questionamento administrativo pode ser mais eficaz que o judicial, sendo que o raciocínio valerá para todas as esferas (municipal, estadual e federal) em que se tenha autuação fiscal incorreta que mereça ser combatida. A escolha entre recorrer no âmbito administrativo ou ajuizar de imediato ação judicial poderá ser *crucial* e deve ser tomada cercado-se de todos os elementos possíveis para respaldar a decisão.