

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Sessão do dia 12 de dezembro de 2019.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.774

Recorrente: **FUNDAÇÃO PADRE LEONEL FRANCA**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Representante da Fazenda: **SÉRGIO DUBEUX**

**ISS – PROCESSO TRIBUTÁRIO – COISA
JULGADA**

A coisa julgada somente se configura quando ocorre identidade de partes, pedido e causa de pedir. Não fazem coisa julgada os motivos da decisão, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva do julgado. Preliminar de coisa julgada rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – PROCESSO TRIBUTÁRIO –
RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE –
REJEIÇÃO – EFEITO VINCULANTE DA
DECISÃO**

Decisão do órgão administrativo competente que rejeita pedido de reconhecimento de imunidade vincula os órgãos julgadores do contencioso administrativo, nos termos e limites da decisão. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 122/123, que passa a fazer parte integrante do presente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

“FUNDAÇÃO PADRE LEONEL FRANCA, entidade já qualificada nestes autos, recorre a este Egrégio Conselho em face da decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que, em despacho de 17/09/2018, às fls. 93/95, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 301.687, de 26/03/2018 (fls. 02), mantendo-o em todos os seus termos.

O lançamento fiscal foi motivado pelo não recolhimento, pela Recorrente, do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza, previstos como hipótese de incidência, no item 2, subitem 2.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003, praticados entre janeiro de 2013 a fevereiro de 2018.

As receitas formadoras da base de cálculo foram apuradas por meio de notas fiscais de serviços emitidas e escrituradas no livro fiscal na coluna própria para registro de movimento econômico isento ou não tributável, ocasionando a imposição da multa prevista no art. 51, I, 2, a, do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro.

A primeira instância julgadora fundamentou-se, basicamente, na decisão havida no âmbito da Secretaria de Fazenda pela F/SUBTF/CET, mediante o PA nº 04/353.290/2011 (cópia às fls. 60/66), que não reconheceu ser a entidade ora Recorrente uma instituição de assistência social — como alegado —, eventualmente beneficiada por imunidade constitucional.

Em sua peça recursal, tempestivamente oferecida a esta C. Corte, integrante dos presentes autos às fls. 103/107, a tônica do petitório é a mesma, como sobredito: a invocação de eventual imunidade tributária como meio de cancelamento da autuação sofrida.

Em caráter preliminar — denominado pela parte de *preliminar de decisão judicial* —, é alegado que “a Recorrente demonstra ter uma decisão judicial transitada em julgado proferida pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na Apelação Cível nº 2006.001.64481 (...), reconhecendo a imunidade da RECORRENTE, nos termos do art. 150, VI, c, da constituição Federal de 1988 e do art. 14, I, do Código Tributário Nacional. DECISÃO UNÂNIME”.

Argumenta, outrossim, que este E. Conselho de Contribuintes, “em sessão do dia 10 de março de 2016, por unanimidade, reconheceu o direito à imunidade tributária, por decisão judicial transitada em julgado antes de efetivado o lançamento, concluindo pelo cancelamento do auto de infração. Decisão unânime. Acórdão nº 15.364”, cuja íntegra consta acostada às fls. 115/118.

No mérito, buscando desconstruir a decisão denegatória obtida, argumenta que o STF concluiu, em sessão realizada em 02/03/2017, em sede do julgamento de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade, serem necessárias leis complementares para “definir a isenção tributária de entidades beneficentes”.

Segundo a Recorrente, “prevaleceu o entendimento de que ‘os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar’”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Ao fim, é requerido seja cancelada a autuação.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de coisa julgada, suscitada pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

PRELIMINAR DE DECISÃO JUDICIAL (COISA JULGADA)

A Recorrente suscita preliminar que denomina de “preliminar de decisão judicial”, alegando estar protegida por decisão judicial transitada em julgado proferida pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na Apelação Cível nº 2006.001.64481 (...), reconhecendo a imunidade da RECORRENTE, nos termos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988 e do art. 14, I, do Código Tributário Nacional”.

Argumenta, outrossim, que este E. Conselho de Contribuintes, “em sessão do dia 10 de corrente março de 2016, por unanimidade, reconheceu o direito à imunidade tributária, por decisão judicial transitada em julgado antes de efetivado o lançamento, concluindo pelo cancelamento do auto de infração. Decisão unânime. Acórdão nº 15.364”.

Ora, o Acórdão nº 15.364 deste Conselho, corretamente, negou provimento a RO interposto de decisão que anulava Auto de Infração lavrado contra Fundação BIO-RIO, que se achava protegida por decisão judicial declaratória de sua imunidade, anteriormente à lavratura do Auto de Infração.

Não é o caso presente, em que não havia decisão judicial anterior que declarasse a Recorrente imune à tributação.

O objeto da ação, segundo o relatório contido na Apelação Cível nº 2006.001.64481 (fls. 110), era a anulação de auto de infração relativo ao ISS. A motivação para o provimento recursal foi o reconhecimento de eventual imunidade da Recorrente ao imposto.

Conforme salienta o douto Representante da Fazenda SÉRGIO DUBEUX, invocando inclusive o art. 504 do CPC, não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença. Para que a coisa julgada se configure, necessária se faz a identidade de partes, pedido e causa de pedir, o que não corre no caso presente.

Voto, pois, pela REJEIÇÃO da preliminar de coisa julgada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

MÉRITO

Alega a Recorrente que, por se achar beneficiada por imunidade tributária, não está sujeita a incidência do ISS.

Ora, o reconhecimento de imunidade tributária foi requerido ao órgão competente da Secretaria Municipal de Fazenda, que o analisou e rejeitou. Sendo definitiva a decisão, na esfera administrativa, operou-se a preclusão sobre a questão da imunidade.

Afaste-se a alegação de que o STF, no julgamento de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade, concluiu serem necessárias leis complementares para “definir a isenção tributária de entidades beneficentes” e que prevaleceu o entendimento de que “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”.

Ora, a decisão recorrida não negou a imunidade tributária da Fundação Padre Leonel Franca fundada no confronto entre leis ordinárias e a Constituição Federal ou o Código Tributário Nacional, mas na análise da situação da sociedade, de seu estatuto social, de suas demonstrações contábeis e das notas fiscais eletrônicas emitidas, em face mesmo da Constituição e do CTN.

De outra parte, é de se recordar que a jurisprudência imemorial e reiterada deste Conselho consagrou o entendimento de que é vedado ao Colegiado afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou ato administrativo vigente, inclusive sob fundamento de sua inconstitucionalidade (por exemplo, Acórdãos 16736/2019, 16648/2018, 10801/2009, 8441/2005 e 6472/2000).

Essa orientação veio a ser encampada, no art. 82-A do Regimento Interno, acrescentado pela Resolução SMF nº 3.061, de 10/05/2019, assim redigido: *“Fica vedado aos Conselheiros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, sob fundamento de sua inconstitucionalidade”*.

Por seu turno, o Decreto nº 14.602/1996, art. 134-B, introduzido pelo Decreto nº 45.914/2019, reconheceu o efeito vinculante das consultas ou pedidos de reconhecimento de imunidade, isenção ou não incidência, determinando: *“As decisões proferidas pela Gerência de Consultas Tributárias ou pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários em decorrência de consultas ou pedidos de reconhecimento de imunidade, isenção ou não incidência vinculam os órgãos julgadores do contencioso administrativo quando as respectivas questões forem suscitadas como causa de pedir no seio de impugnação a Auto de Infração ou Nota de Lançamento.”*

Desse modo, o Conselho de Contribuintes somente poderia negar o efeito vinculante da decisão da consulta formulada pela contribuinte, determinado no art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996, se, como pretende a ora Recorrente, afastasse sua aplicação, sob invocação de contrariedade a dispositivo ou princípio consagrado na Constituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Nem se alegue que a proibição aos Conselheiros de afastar a aplicação de lei ou ato normativo, contida no art. 82-A do Regimento Interno, não poderia ser aplicada retroativamente ao caso presente. A aplicação não está sendo retroativa a julgamentos já realizados, mas imediata, para os julgamentos a serem realizados, a partir da Resolução nº 3.061, de 10/05/2019. A aplicação imediata, e não retroativa, é a regra, no direito processual, como assinala o art. 14 do CPC: *“A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada.”*

Este é, igualmente, o entendimento do Conselho Municipal de Tributos (CMT) de São Paulo, já sumulado em sua Súmula nº 2 a qual possui efeitos vinculantes para todos os órgãos da Administração Tributária do Município de São Paulo, *verbis*: *“Caso já tenha sido definitivamente encerrada a respectiva instância especializada, o Conselho Municipal de Tributos não detém competência para o exame de pedidos de imunidade, isenção, ou de expedientes relativos a enquadramento/desenquadramento em regimes especiais, mesmo que a questão seja suscitada como causa de pedir no seio de impugnação de auto de infração ou notificação de lançamento.”*

Mesmo antes da edição do Decreto nº 45.914/2019, era essa, com a devida vênia, a melhor interpretação que decorria da sistemática e do próprio teor (do art. 28, por exemplo) do Decreto nº 14.602/1996.

Submetida a consulta à autoridade competente para decidi-la, decidida esta, opera-se a preclusão da questão que não poderá ser submetida novamente a outro órgão administrativo.

Não será demais lembrar que o Conselho de Contribuintes, ao julgar impugnações ao valor venal adotado nos lançamentos de IPTU ou do ITBI, sempre sustentou que não poderia questionar os dados cadastrais impugnados pelo contribuinte, por ser matéria cuja competência era atribuída a outro órgão fazendário.

Ora, se o Conselho de Contribuintes reconhece pacificamente que não lhe é permitido rever decisões de outros órgãos, por exemplo, o competente para decidir definitivamente sobre dados cadastrais, nenhuma razão justificaria que se recusasse a aceitar como definitivas as decisões sobre imunidade, cuja competência é atribuída a outro órgão fazendário – a F/SUBTF/CET.

Em outra oportunidade, manifestei meu entendimento, invocando a lição dos mestres.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 17.122

O saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA, pai do Código Tributário Nacional e mestre de muitos mestres, traçou um paralelo entre a ação declaratória e a consulta tributária, mostrando suas características comuns: ambas visam a pôr fim a um estado de incerteza, declarando a norma concreta aplicável a determinado fato, não produzem efeitos condenatórios, nem constitutivos, positivos ou negativos, mas vinculam as partes envolvidas e os demais julgadores, nos limites do decidido, a consulta, no âmbito da administração, a sentença, produzindo a coisa julgada. Desse modo, se alguém deseja obter uma decisão que lhe traga certeza sobre uma relação jurídica, por exemplo, se está, ou não, imune ou isento, em relação a determinado tributo, pode se utilizar da consulta ou da ação declaratória: a decisão, favorável ou desfavorável, repita-se, cria a norma para futura solução de litígio, em processo decorrente de impugnação ou em ação anulatória, onde poderão ser discutidas quaisquer outras questões relativas ao lançamento, por exemplo, a ocorrência dos fatos, a base de cálculo, as penalidades, mas nunca a reconhecida existência ou inexistência de imunidade ou isenção.

O Decreto nº 14.602/1996 permite a quem tenha legítimo interesse formular consulta, expondo suas dúvidas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária a situação determinada (arts. 119 a 131), estabelecendo, em seu art. 132, que se aplique ao procedimento que versar sobre reconhecimento de isenção, imunidade ou não incidência, os mesmos ditames.

Para assegurar a interpretação e correta aplicação da legislação a cada caso em particular e definir o posicionamento da administração fazendária municipal, em relação à situação apresentada, foi criada a Gerência de Consultas Tributárias da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, convenientemente habilitada para a análise da contabilidade dos contribuintes, seus balanços e documentos contábeis e fiscais, livros e mais o que necessário for, e com competência legal para decidir o pedido, pela Administração Municipal.

A resposta à consulta, irrecorrida ou irrecorrível (art.128), torna definitiva, no âmbito administrativo, a solução dada, nos limites do decidido. Insista-se, não é um simples opinamento, mas uma decisão que produz efeito vinculante, *nos limites do decidido*, tanto para a administração, quanto para o administrado, ressalvado o recurso ao Poder Judiciário.

A Teoria do Órgão, invocada pelo douto Representante da Fazenda RENATO DE SOUZA BRAVO, em outro julgamento, reforça a conclusão de que a vinculação do julgador administrativo à decisão da consulta independe da expressa dicção da legislação:

A Representação da Fazenda sustenta que “a resposta à consulta formulada pelo contribuinte, *in casu*, decisão quanto ao não reconhecimento da sua imunidade, não pode ser desprezada, pois, mais que vincular todo e qualquer órgão da administração pública municipal, a referida decisão é a própria manifestação de vontade da administração sobre a matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Chega-se a essa conclusão a partir da aplicação de teoria amplamente difundida na doutrina administrativista, qual seja, a Teoria do Órgão. A referida teoria preconiza que a vontade da pessoa jurídica relativamente à determinada matéria é aquela atribuída ao órgão competente da sua estrutura para praticar atos ou para proferir decisões sobre a referida matéria. É justamente por isso que a competência e as atribuições dos órgãos provêm de atos emanados do próprio ente a cuja estrutura pertencem. Nesse sentido é a lição de Carvalho Filho:

A característica fundamental da teoria do órgão consiste no princípio da imputação volitiva, ou seja, a vontade do órgão público é imputada à pessoa jurídica a cuja estrutura pertence. Há, pois, uma relação jurídica externa, entre a pessoa jurídica e outras pessoas, e uma relação interna, que vincula o órgão à pessoa jurídica a que pertence. (Manual de direito administrativo. 23ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 14)

No caso em questão, a Representação da Fazenda assevera que a decisão proferida pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, pelo indeferimento do pedido de reconhecimento de imunidade ao contribuinte ora Recorrente, corresponde à própria manifestação de vontade da administração, porquanto o referido órgão é o competente para manifestar a vontade da administração no tocante à matéria objeto da consulta/pedido de reconhecimento de imunidade tributária. Justamente por isso, a administração municipal atribuiu a um único órgão da sua estrutura a competência para proferir decisões em face das consultas que versam sobre matéria tributária e em face dos pedidos de reconhecimento de isenção, imunidade ou não incidência. Essa é a inteligência das Seções I e II do Capítulo IV do Decreto nº 14.602/1996 – Regulamento do Processo Administrativo Tributário do Município, cujos dispositivos imprescindíveis para análise do presente caso já foram reproduzidos. Mais uma vez, deve-se consignar que esse entendimento foi corroborado pelo art. 134-B do PAT.

[...]

Entendimento diverso, *data maxima venia*, contribuiria para instaurar o verdadeiro caos administrativo. É como se de uma mesma cabeça e em relação ao mesmo objeto de reflexão pudessem advir conclusões distintas, isto é, da mesma pessoa jurídica de direito público, no caso Município do Rio de Janeiro, pudessem exsurgir decisões díspares a partir dos mesmos fatos e fundamentos jurídicos, vale dizer, a partir da mesma causa de pedir. Tal estado de coisas não atende ao princípio da segurança jurídica e, tampouco, resiste ao mínimo escrutínio lógico. Para evitar esse estado de coisas é que foi editado o art. 134-B do PAT, para de uma vez por todas consagrar uma interpretação que já era lógica e a única possível de ser extraída da norma processual administrativa que rege os processos e procedimentos administrativo-tributários no âmbito do Município do Rio de Janeiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Não se trata, *in casu*, de advogar com base em dogmas, mas de defender uma sistematicidade necessária ao sistema jurídico-tributário municipal, sob pena de se instaurar o caos e a desordem, além da indesejável insegurança jurídica.

Ressalve-se: a decisão da consulta produz efeito vinculante, na esfera administrativa, do decidido e enquanto não se alterar a situação de fato ou as normas jurídicas que a fundamentem.

Se o contribuinte vier a demonstrar que a situação fática ou as normas jurídicas foram alteradas, a vinculação deixa de existir.

No caso dos autos, a Recorrente requereu o reconhecimento de imunidade, invocando o disposto no art. 150, *caput*, inciso VI, alínea 'c', da Constituição da República. O reconhecimento foi negado, após análise da situação pela Gerência de Consultas Tributárias. Interposto recurso, diante de nova e cuidadosa análise pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributário, seu titular negou provimento ao apelo e confirmou a decisão denegatória do reconhecimento de imunidade.

Ainda assim, a Recorrente não cumpriu a decisão da consulta, do que resultou a lavratura de Auto de Infração, contestado pela mesma alegação de imunidade. Indeferida a impugnação, a contribuinte recorreu a este Colegiado, mais uma vez, pretendendo ser declarada imune à imposição tributária.

Como se vê, a Recorrente, que chega a alegar supressão de instância, pretende duplicar as instâncias para ver reconhecida sua suposta imunidade, que passariam a ser **quatro** para examinarem a mesma questão da imunidade: a Gerência de Consultas Tributárias, a Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários e o Conselho de Contribuintes.

Certamente, ao Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 243 da Lei nº 691/1984 – Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, “*competete a apreciação das decisões de primeira instância no processo administrativo tributário contencioso, conforme definido pelo Poder Executivo e na forma do Regulamento*”.

Ao Recorrente, porém, é assegurado o direito de impugnar o lançamento, em todos seus aspectos, exceto em relação ao reconhecimento da imunidade, objeto de decisão definitiva da Administração Municipal, por intermédio da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, da qual não cabe recurso para a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários ou o Conselho de Contribuintes, todos órgãos da mesma Secretaria Municipal de Fazenda. Poderão ser discutidas quaisquer outras questões relativas ao lançamento, como, por exemplo, a ocorrência ou inoocorrência dos fatos, a base de cálculo, as penalidades, decadência, mas nunca a reconhecida existência ou inexistência de isenção, imunidade ou não incidência, quando definitivamente decididas pelo órgão competente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Em face do exposto e tendo em conta que a suposta imunidade foi rejeitada pelo órgão competente a que foi submetida pela própria Recorrente, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

DECLARAÇÃO DE VOTO
Conselheiro **EDUARDO GAZALE FÉO**

Acompanhei o Ilustre Conselheiro Relator no improvimento do recurso, porém, assim o fiz por razões diversas, fazendo aqui as seguintes observações:

Houve debates, quando do julgamento deste específico recurso, acerca de novel regra jurídica que, de acordo com a redação do art. 134-B, do Decreto nº 14.602/1996, ali inserido pelo Decreto nº 45.914/2019, traz o efeito vinculante das **“decisões proferidas pela Gerência de Consultas Tributárias ou pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários em decorrência de consultas ou pedidos de reconhecimento de imunidade, isenção ou não incidência”**. No entender desta norma jurídica, os órgãos julgadores do contencioso administrativo (leia-se: Conselho de Contribuintes do Município), ficam vinculados às decisões da “consulta” quando as respectivas questões forem suscitadas como causa de pedir no seio de impugnação a Auto de Infração ou Nota de Lançamento.

Conforme registro que fiz no curso dos debates, confesso que não compreendo como uma interpretação de um órgão de natureza consultiva pode vincular decisões de um órgão de natureza contenciosa (colegiado de formação paritária), onde (para alguns) há a prática, justamente, da jurisdição!

Faço inicialmente menção a um julgado do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - de cujo regimento a novel regra do PAT teria buscado inspiração), que entendo bem definir minha opinião sobre o tema. Trata-se do acórdão nº 3201-002.448, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF (processo administrativo nº 11080.729874/2013-49).

Pois bem! No referido acórdão, proveniente de julgamento realizado em 26 de janeiro de 2017, a Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário, transcrevendo o voto de outra Conselheira (Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo), tirado em outro julgamento (com temas idênticos, aliás), assim interpretou:

Contudo, a questão que se põe e da qual se diverge do ilustre relator, é precisamente sobre a possibilidade de a decisão proferida no âmbito do contencioso administrativo fiscal, se sobrepor a decisão em solução de consulta, para o mesmo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

Ora, embora pelo processo de consulta possa se entender que o contribuinte recorra à Administração para buscar a correta exegese de determinada norma jurídica, verifica-se que o que se busca, invariavelmente, é uma medida protetiva, de cunho preventivo, para a estruturação tributária de suas operações.

O fato é que no âmbito do processo de consulta, o contribuinte não comparece na condição de mero consulente, até mesmo porque, já traz em seu pedido o posicionamento que entende cabível, com a respectiva fundamentação legal, o que aliás, é condição para o processamento de sua consulta, de acordo com a legislação em vigor, sob pena de sua ineficácia.

Embora o procedimento de consulta não se equipare lógica e juridicamente ao processo administrativo fiscal, o fato é que este também possui conteúdo persuasivo, buscando-se convencimento da Administração, acerca de determinada interpretação. E se assim for o caso, a solução de consulta confere-lhe medida protetiva, um verdadeiro escudo contra eventuais futuros entendimentos administrativos contrários. Por essa razão, apenas a solução de consulta favorável ao contribuinte tem repercussões no contencioso administrativo fiscal, no sentido de coibir o lançamento.

Observe-se que, nessa toada, dispõe o art. 100 do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial. Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial, ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Acresça-se, por fim, que as decisões proferidas em procedimentos de consulta e no processo administrativo fiscal são lógica e juridicamente distintas, de sorte que não se verifica quaisquer relações de hierarquia entre elas.

Sobre esta questão, assim a ementa do acórdão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – Ano calendário; 2008
SOLUÇÃO DE CONSULTA DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO POR DECISÃO PROFERIDA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VALLIDADE.
Não há óbice legal para que seja alterado entendimento veiculado em solução de consulta desfavorável ao contribuinte, por decisão emanada no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

No CARF, referida decisão foi por maioria, tendo apenas o Conselheiro Winderley Moraes Pereira votado em sentido contrário – voto vencido isolado.

Feitos estes registros, entendo que não parece lógico o pensamento de que a interpretação do órgão de consulta, sendo a palavra da própria Administração Fiscal Municipal, seja obrigatoriamente a palavra do Conselho de Contribuintes do Município, tão somente porque este esteja integrado na estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda.

Levado tal raciocínio ao extremo, então a interpretação do Sr. Fiscal de Rendas, porque integrante da mesma estrutura e porque fala em nome do Município do Rio de Janeiro, também não poderia ser afastada pelo órgão contencioso administrativo municipal.

Adotada esta linha, conforme redação do novel art. 134-B, do PAT, instala-se o conflito entre órgãos de distintas naturezas, fazendo-se tábula rasa da autonomia decisória que o Conselho de Contribuintes possui, de acordo com o art. 1º de seu Regimento Interno.

Veja-se que o julgamento do processo fiscal, no contencioso tributário, será feito pelo Conselho de Contribuintes, de acordo com as normas de seu Regimento Interno. É o que prescreve a norma identificada no art. 103 do PAT:

Art. 103. O julgamento do processo em segunda instância compete ao Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro **e será feito de acordo com as normas do seu Regimento Interno**, aprovado por Resolução do Secretário Municipal de Fazenda.

Logo, se o julgamento será feito de acordo com as normas de seu Regimento Interno, deve-se privilegiar o quanto estabelece o art. 1º, caput, deste referido regimento:

Art. 1º O Conselho de Contribuintes é o órgão administrativo colegiado de que trata o art. 243 da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984, integrado na estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda, **com autonomia administrativa e decisória**, tendo a atribuição de julgar, em segunda instância, os recursos voluntários e de ofício contra decisões finais proferidas pela primeira instância em processos administrativo-tributários de natureza contenciosa.

Ainda que não sejam diplomas de mesma natureza (o art. 134-B é introduzido por Decreto Municipal, enquanto o art. 1º foi introduzido no sistema jurídico por Resolução da Secretaria da Fazenda Municipal), é certo que qualquer interpretação acerca do jugo do Conselho de Contribuintes a qualquer outro órgão da Administração deve perpassar pela leitura do referido art. 1º de seu Regimento Interno.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

E vou além! Falando sobre os argumentos muito utilizados para o convencimento dos Conselheiros sobre a inutilidade de se julgar contrariamente ao quanto decidido pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, em situações desta natureza, entendo que não merecem prosperar.

A inutilidade de que tanto falam estaria identificada na suposta inevitabilidade de reforma da decisão deste Conselho de Contribuintes pelo Secretário de Fazenda, por força de interposição de Recurso Especial pela Representação da Fazenda.

Porém, não se pode ter esta reforma como certa!

O Secretário de Fazenda apoiará sua decisão em parecer desenvolvido pela Procuradoria do Município do Rio de Janeiro, que por sua vez, trabalhando no campo da persuasão racional, também deverá demonstrar fundamentadamente as razões das conclusões tiradas no referido parecer.

Logo, o que se espera, principalmente da Nobre Procuradoria da Fazenda do Município, é que a análise não se apoie no campo meramente formal, mas que o mérito seja plenamente enfrentado, sob pena de se submeter o Município do Rio de Janeiro a um temerário contencioso judicial.

Neste ponto, aliás, encontra-se a excelente oportunidade para que a Procuradoria revise a matéria fática e os fundamentos jurídicos da decisão do Conselho de Contribuintes, impugnados em Recurso Especial, adiantando a análise que pode realizar quando da inscrição do débito em dívida ativa.

Em recente decisão tomada por este Egrégio Conselho de Contribuintes, no Recurso Voluntário e *Ex Officio* nº 17.416, uma situação contrária à legislação de regência, decorrente de equivocado entendimento do órgão de consulta, foi identificada.

Com perspicácia, o Conselheiro Relator daquele recurso, revendo “**os fatos**”, lançou seu entendimento:

Peço vênias por entender que a base e os fundamentos para a decisão da consulta efetuada pela Recorrente a fim obter o reconhecimento de imunidade ao ISS, através do processo 04/351.025/2008, não foram adequados.

Por força de uma composição especial do Conselho, naquele dia de julgamento (26/09/2019), com a participação da Conselheira Suplente – Dra. Andrea Veloso Correia, os “**fatos**” foram devidamente analisados para se concluir que a decisão tirada em sede de consulta não foi adequada à situação do contribuinte.

Do lado dos Conselheiros que se furtaram a adentrar ao mérito, houve tão somente, na forma do voto vencido, a formal aplicação do art. 134-B do PAT.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 17.122

Pois bem! É justamente neste ponto que a novel regra que preceitua a submissão do Conselho de Contribuintes às decisões do órgão de consulta deve ser analisada.

No suposto da norma, há uma hipótese. A análise da subsunção só é possível com a percepção, pelo operador do direito, do fato em debate.

Logo, para que se entenda acerca da validade da conclusão tirada em solução de consulta, imprescindível se faz a análise dos FATOS.

Uma questão posta à consulta pode não ter os idênticos contornos quando, como causa de pedir, é submetida ao contencioso tributário. Aliás, a dinâmica do contencioso tributário é totalmente distinta daquela identificada no seio da consulta regulada pelo art. 119 e seguintes do PAT, possibilitando ao contribuinte uma ampla defesa não verificada no processo consultivo.

O art. 134-B, do PAT, tem a seguinte redação:

Art. 134-B. As decisões proferidas pela Gerência de Consultas Tributárias ou pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários em decorrência de consultas ou pedidos de reconhecimento de imunidade, isenção ou não incidência vinculam os órgãos julgadores do contencioso administrativo quando as respectivas questões forem suscitadas como causa de pedir no seio de impugnação a Auto de Infração ou Nota de Lançamento.

Ora, o julgador só tem condições de entender acerca da similitude das questões quando analisa os fatos; e para a análise dos fatos não há vinculação!

Analisar os fatos é atividade quase que manual, posto que demanda a minúcia da interpretação da PROVA, de modo a entender sobre a subsunção do fato que representa à hipótese da norma.

Lembrando das sempre sábias palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹, *“difícil, se não impossível, determinar os limites entre trabalho intelectual e trabalho manual. O trabalho intelectual não está desvinculado, como que em compartimento estanque, do trabalho manual. Da operação mental mais sofisticada participam sempre as mãos e, no trabalho manual mais simples, é requerida uma atenção que é produto da inteligência”*.

Ditas tais palavras, não se pode afastar a possibilidade de o Conselheiro Relator analisar os fatos.

¹ In CIÊNCIA FELIZ – Ed. Max Limonad – pg. 139

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

As promoções da D. Representação da Fazenda que vem sendo apresentadas em julgamentos onde a aplicação da novel regra do art. 134-B vem à tona não trazem qualquer análise específica acerca dos fatos. Não me refiro aos relatórios, mas à parte da promoção onde a confrontação deve ser realizada, qual seja, no mérito!

O que venho percebendo nos julgamentos sobre esta questão é a mera aplicação formal do famigerado art. 134-B do PAT, com o raciocínio de que, uma vez analisado pelo órgão de consulta, a respectiva decisão lá elaborada deve prevalecer.

O debate; a dialética, não podem ser afastados.

Também não se pode entender que o Conselho de Contribuintes sempre julgará contrariamente à solução dada em consulta. O que se deve entender é que tem o Conselho de Contribuintes a legitimidade e a competência para avaliar os fatos relacionados à situação do contribuinte, suscitados no seio de uma impugnação administrativa.

No caso em tela, houve, em plenário, amplo debate sobre a situação do Recorrente, inclusive com a avaliação de provas no curso do julgamento, contando ainda com a sustentação oral promovida pelo representante do contribuinte.

Ao final, votei não porque entendi pela mera aplicação formal do art. 134-B, do PAT, mas porque pelos debates e análises que se desenvolveram no curso do julgamento, conclui que o contribuinte não tinha razão em seu apelo.

Logo, votei pelo improvimento não porque assumi que a solução de consulta haveria de ser observada, sem qualquer consideração acerca dos fatos, mas sim porque entendi que o Recorrente, não obstante o reconhecimento de sua imunidade por outros entes políticos, não se encaixa no conceito de instituição de educação ou de assistência social, notadamente quando em análise o percentual de recursos destinados à assistência social, ou mesmo em função da identificação de atividades outras que demonstram que seu objeto social vai além da busca pelo conhecimento e desenvolvimento de pesquisas, adentrando em atividade distinta, relacionada a serviços que presta no mercado privado sob forma de consultoria.

Por tais motivos, adentrando aos fatos e avaliando-os, entendendo pelo acerto da decisão da consulta, voto pelo improvimento do recurso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.122

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **FUNDAÇÃO PADRE LEONEL FRANCA** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de coisa julgada, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e
- 2) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

O Conselheiro **EDUARDO GAZALE FÉO** apresentou declaração de voto, subscrita pelos Conselheiros **ROBERTO LIRA DE PAULA**, **DANIELA QUEIROZ ROCHA** e **ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR**.

Ausentes das votações os Conselheiros **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR** e **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes **EDUARDO GAZALE FÉO** e **ANTONIO FERNANDES DE FIGUEIREDO E SÁ**.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 19 de dezembro de 2019.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES
CONSELHEIRO RELATOR

ROBERTO LIRA DE PAULA
CONSELHEIRO

(Designado para assinar a declaração de voto do Conselheiro **EDUARDO GAZALE FÉO**, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)