

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

Sessão do dia 12 de dezembro de 2019.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.923

Processo nº 04/351.366/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.924 (reunido)

Processo nº 04/351.420/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.937 (reunido)

Processo nº 04/351.367/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.938 (reunido)

Processo nº 04/351.368/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.939 (reunido)

Processo nº 04/351.369/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.940 (reunido)

Processo nº 04/351.370/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.941 (reunido)

Processo nº 04/351.371/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.942 (reunido)

Processo nº 04/351.421/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.943 (reunido)

Processo nº 04/351.422/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.944 (reunido)

Processo nº 04/351.423/2017

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.945 (reunido)

Processo nº 04/351.105/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.946 (reunido)

Processo nº 04/351.106/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.947 (reunido)

Processo nº 04/351.107/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.948 (reunido)

Processo nº 04/351.108/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.949 (reunido)

Processo nº 04/351.186/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.950 (reunido)

Processo nº 04/351.187/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.951 (reunido)

Processo nº 04/351.188/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.952 (reunido)

Processo nº 04/351.242/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.953 (reunido)

Processo nº 04/351.243/2018

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.051 (reunido)

Processo nº 04/351.185/2018

Recorrente: **INSTITUTO BRASIL-ESTADOS UNIDOS – IBEU**

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

Relator: Conselheiro **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

Representante da Fazenda: **RACHEL GUEDES CAVALCANTE**

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 17.123

**ISS – IMUNIDADE – DECISÃO DEFINITIVA DA
COORDENADORIA DE CONSULTAS E
ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

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. Inteligência do art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996 (acrescentado pelo Decreto nº 45.914/2019). Recursos Voluntários improvidos. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 128/129, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por INSTITUTO BRASIL ESTADOS UNIDOS - IBEU em face da decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ), de fls. 92/97v, que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o Auto de Infração nº 301.578.

O Auto de Infração foi lavrado em função da falta de pagamento do ISS, no valor histórico de R\$ 408.914,26, incidente sobre operações realizadas entre janeiro de 2012 e agosto de 2017, concernentes a serviços de ensino de idiomas, indevidamente escrituradas como isentas ou não tributáveis. Registrou-se que o Contribuinte não se enquadra no conceito constitucional de instituição de educação, conforme decidido pelo órgão fazendário competente nos autos do processo nº 04/351.290/2005 (fls. 24/33), e que não cumpre o art. 14, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN – por destinar parte de suas receitas e recursos ao exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

O Contribuinte impugnou o lançamento (fls. 67/82), pedindo a declaração da insubsistência do Auto de Infração, por entender fazer jus a imunidade tributária. Alegou que é uma associação civil beneficente de assistência educacional e cultural e sem fins lucrativos, que sempre cumpriu os requisitos do art. 14 do CTN e que por vários anos a imunidade tributária lhe foi reconhecida. Relatou que em 2009 houve guinada de entendimento da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários (F/SUBTF/CET), “no sentido do IBEU não mais se enquadrar no conceito constitucional de instituição de educação, sob alegação de que a referida imunidade tributária vinha sendo reconhecida sob a vigência da EC nº 01/67”. Citou julgados em que este Egrégio Colegiado decidiu pela possibilidade de julgar processos de natureza contenciosa ainda que a matéria nele versada tenha sido objeto de resposta definitiva dada em processo de consulta. Argumentou que o Supremo Tribunal Federal – STF – entende que “O ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária”. Destacou a importância do conhecimento de língua estrangeira, que muitas vezes é exigido inclusive em concursos públicos e acrescentou que possui convênios com diversas entidades, inclusive com a Secretaria Municipal de Educação deste Município para a concessão de bolsas. Por fim, ressaltou que “aplicar os recursos no País” tem significado de natureza diversa do que pagar despesas em dólares americanos relativas a bolsas de estudos destinadas a brasileiros, intercâmbios, capacitação de seus professores, certificação de diplomas, entre outros, que, defende, estão cobertos pelos seus objetivos sociais e atendem ao espírito o art. 14, II, do CTN.

O Fiscal de Rendas responsável pelo lançamento informou, às fls. 87/90, que a Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários firmou posição quanto à impossibilidade de caracterização do ensino de línguas estrangeiras como atividade educacional. Registrou ainda que, nos termos do art. 14, II, do CTN, os recursos da instituição devem ser aplicados no País de forma integral e que o envio de dinheiro ao exterior, seja qual for a finalidade, é vedada à entidade que pretenda fazer jus à imunidade.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento com base no entendimento de que, tendo sido o pleito de imunidade apreciado de forma exaustiva pelo órgão competente para o exame da matéria e não havendo fato novo apresentado na impugnação, trata-se de questão vencida cujo reexame poderia levar a alteração de decisão que a legislação reputa definitiva. O parecer que embasou a decisão acrescentou, com esteio no art. 150, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988, que, se apenas o IBEU fosse desonerado do ISS incidente sobre o serviço de ensino de idiomas, estaria o Poder Público contribuindo para a concorrência desleal. Consignou-se ainda o que o entendimento deste E. Conselho de Contribuintes a respeito de não ser vinculante a decisão da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários estaria equivocado e não prevaleceria por muito tempo, tendo em vista recente decisão em sentido contrário proferida pelo Senhor Secretário de Fazenda, em instância especial. Lembrou-se da também recente inclusão, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro,¹ de dispositivo que destaca o caráter vinculante da consulta – e de outros instrumentos – como indutor

¹ Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 17.123

da segurança jurídica na aplicação das normas.

O Recurso Voluntário (fls. 108/122) constitui praticamente uma cópia da impugnação anteriormente apresentada.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento dos recursos.

É o relatório.

VOTO

Conforme relatado, no Auto de Infração foram consignadas receitas oriundas da prestação de serviços de ensino de idiomas, indevidamente escrituradas como isentas ou não tributáveis.

Alegando condição de associação civil beneficente, de assistência educacional, cultural e filantrópica, sem fins lucrativos, a Recorrente apresentou à F/SUBTF/CET pleito de reconhecimento de imunidade tributária, com base no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. Foi então autuado o processo 04/351.290/2005. No referido processo, a Recorrente teve seu pedido de reconhecimento de imunidade indeferido pela Gerente da F/SUBTF/CET-1 e, posteriormente, seu recurso a tal decisão improvido pelo Coordenador da F/SUBTF/CET (cópias às fls. 23/33).

Durante muitos anos, o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro teve entendimento pacífico, em relação à definitividade das decisões proferidas pela Coordenadoria de Consulta e Estudos Tributários, à luz do disposto nos arts. 128 e 131 do Decreto nº 14.602/1996:

Art. 128 - São definitivas as soluções dadas às consultas:

I - pelo Diretor da Divisão de Consultas Tributárias, expirado o prazo para o recurso sem que este haja sido interposto;

II - pelo Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários;

III - pelo Secretário Municipal de Fazenda, nos casos previstos no art. 121.

Art. 131 - A orientação dada pelo órgão competente poderá ser modificada:

I - por outro ato dele emanado;

II - por ato normativo, expedido na forma do art. 133.

§ 1º - Alterada a orientação, esta só produzirá efeito a partir do 31º (trigésimo primeiro) dia seguinte ao da ciência do interessado ou a partir do início da vigência do ato normativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

§ 2º - Os efeitos da mudança de orientação dada às consultas formuladas nos termos do art. 120 serão produzidos a partir do 31º (trigésimo primeiro) dia seguinte ao da ciência do órgão de classe ou a partir do início da vigência do ato normativo.

Tal entendimento, além de obedecer aos comandos veiculados nos dispositivos legais acima transcritos, tinha robustos fundamentos, como os constantes de brilhantes votos da lavra do ilustre Conselheiro FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES, dentre os quais o proferido às fls. 184/187 do processo 04/351.338/04:

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 constitutiva, 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.

Pretender-se que a decisão da consulta somente tenha valor no processo de consulta e nenhum efeito produza fora dele significa dizer que a resposta não produz qualquer efeito jurídico real, sendo, portanto, absolutamente inútil. Seria o mesmo que se dizer que a sentença, na ação declaratória, não produz qualquer efeito fora dela.

O Decreto nº 14.602/96 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 Divisão de Consultas (F/CET-1) da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários (F/CET), 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

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 orientação dada pelo órgão competente poderá ser modificada por outro ato dele emanado (art. 131, caput, I), mas, alterada a orientação, esta só produzirá efeito a partir do 31º dia seguinte ao da ciência do interessado (§ 1º).

Ressalte-se que a mudança de orientação somente se aplicará aos fatos geradores futuros, e não aos pretéritos, a teor do que dispõe o art. 146, in verbis, do Código Tributário Nacional:

Art. 146. 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 a sua introdução.

Em realidade, o art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996, acrescentado pelo Decreto nº 45.914 de 02/05/2019, nada de novo trouxe à regra processual já prevista nos arts. 128 e 131, apenas aclarou seu significado e sua extensão:

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.

No mesmo sentido é o trecho abaixo transcrito da bem lançada promoção da Representação da Fazenda, da lavra da Dra. Rachel Guedes Cavalcante (fls. 130/130v):

De fato, a inclusão do art. 134-B no Decreto nº 14.602/1996 não traz propriamente uma novidade, apenas corrobora entendimento que decorre naturalmente do caráter de definitividade das decisões de consultas, estabelecido pelo próprio Decreto ao dispor sobre o "Procedimento Normativo", notadamente nos arts. 128, 131 e 132. Trata-se de conclusão que privilegia a lógica e a segurança jurídica. Como restou consignado na decisão do Sr. Secretário Municipal de Fazenda, citada linhas acima:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

A vinculação da decisão proferida em procedimento de consulta decorre do Princípio da Unicidade da Pessoa Jurídica de Direito Público. Os órgãos judicantes da Administração Pública Municipal não são órgãos externos à própria Administração, pelo contrário, são órgãos internos integrantes da estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda.

Nessa linha, não é admissível que a Administração Tributária Municipal se apresente, perante seus administrados, com uma dupla face, ora exprimindo uma determinada orientação, através da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, em sede de consulta, ora exprimindo entendimento diametralmente oposto, por intermédio da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários ou do Conselho de Contribuintes, em sede de contencioso.

No que toca à segurança jurídica, nos reportamos ao art. 30 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, dispositivo mencionado no parecer da F/SUBTF/CRJ, que enuncia:

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

Provocada, a Administração Tributária Municipal, por meio da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, entendeu que o IBEU, associação que tem como um dos objetivos promover o ensino da língua inglesa, não se enquadra no conceito constitucional de instituição de educação, uma vez que “Sem dúvida, a instituição de educação a que se refere a Carta Máxima prima pela educação formal, submetida à regulação e fiscalização dos órgãos referidos no art. 209 da CF”. As decisões de primeira e segunda instâncias foram devidamente fundamentadas, como se verifica das cópias acostadas às fls. 24/33.

O Contribuinte obteve a resposta solicitada, no entanto, preferiu não adotar o procedimento decorrente do entendimento da Administração – que seria o recolhimento do ISS – para, após ser autuado, pretender que essa mesma Administração, por meio dos órgãos do contencioso tributário, e em desacordo com as prescrições da legislação, altere o entendimento deliberadamente descumprido. Não parece razoável.

Por fim, é digno de nota que o Recorrente não trouxe aos autos nenhum fato novo. Até mesmo os precedentes judiciais não vinculantes citados na peça recursal constam do relatório que antecedeu o parecer que embasou a decisão denegatória do então Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

Na Impugnação ao Auto de Infração e no Recurso Voluntário, a Recorrente transcreveu ementa do Acórdão proferido pelo STF, em 21/09/2010, no Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.283, em que foi relator o Ministro Joaquim Barbosa:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. ENSINO DE LÍNGUA ESTRANGEIRA (INGLÊS). CARACTERIZAÇÃO.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. O ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária (art. 150, VI, c, da Constituição).

2. A distinção relevante para fins de aplicação da imunidade tributária é o conceito de “atividade assistencial”, isto é, a intensidade e a abrangência da prestação gratuita ou altamente subsidiada do ensino da língua inglesa a quem necessitar.

A título meramente informativo, vejamos a evolução da jurisprudência do STF, após a decisão transcrita pela Recorrente:

EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS PARA A ATUAÇÃO DA INICIATIVA PRIVADA NA ÁREA DE ENSINO. PREVISÃO DO ART. 209, II, DA CONSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE O TEXTO CONSTITUCIONAL INCENTIVAR ATIVIDADES QUE NÃO ATENDAM OS DITAMES POR ELE ESTIPULADOS. PROCESSUAL CIVIL. ART. 462 DO CPC. INAPLICABILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VERIFICAÇÃO IN CONCRETO DA EXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO PARA O DESEMPENHO DA ATIVIDADE DE ENSINO. IMPOSSIBILIDADE EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SÚMULA 279 DO STF. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição em benefício das instituições de ensino busca incentivar a cooperação entre o Poder Público e a iniciativa privada na concretização do direito social à educação.

II – A autorização pelo Poder Público, prevista no art. 209, II, da Constituição, constituiu requisito indispensável à legitimidade constitucional para o exercício da atividade de ensino pela iniciativa privada.

III – Estender o benefício em questão às instituições de ensino não autorizadas a funcionar pelo Poder Público equivaleria a admitir-se que o texto constitucional estaria a fomentar o desempenho de atividade realizada em desconformidade com as suas próprias disposições.

IV - A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que o art. 462 do CPC não se aplica na instância extraordinária.

V – Inviável em recurso extraordinário o exame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, no caso, a Súmula 279 do STF.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

VI – Agravo regimental improvido.

(AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 378.666 DISTRITO FEDERAL. RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI – 03/04/2012)

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Essência da entidade de educação. Condições do art. 209 da CF. Necessidade de observância.

1. A Constituição franqueia a exploração de serviços de educação pela iniciativa privada, se atendidos os requisitos fixados no art. 209 do texto constitucional.

2. As normas constitucionais que deferem imunidades tributárias devem ser interpretadas segundo sua teleologia. Nesse sentido: RE nº 474.132/SC, Relator o Ministro Gilmar Mendes; RMS nº 22.192/DF, Relator o Ministro Celso de Mello.

3. A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição deve constituir instrumento de fomento à atividade de ensino desenvolvida pela iniciativa privada, desde que essa a realize em conformidade com os princípios e normas constitucionais a que alude o Capítulo III, Seção I, Título VIII, da Magna Carta. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido.

(AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 862.852 ESPÍRITO SANTO. RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI - 24/11/2015)

O art. 209 da Constituição Federal, mencionado nas duas ementas acima transcritas, dispõe:

Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

- I – cumprimento das normas gerais da educação nacional;
- II – autorização e avaliação de qualidade pelo poder público.

Desta forma, a tese defendida pela Recorrente vai de encontro ao posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal.

Registre-se, por fim, que ao julgar o Recurso Voluntário nº 18.465, em 05/09/2019, o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro proferiu o Acórdão nº 16.926, que tem dentre suas ementas a abaixo transcrita:

ISS – IMUNIDADE – DECISÃO DEFINITIVA DA COORDENADORIA DE CONSULTAS E ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – 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. Inteligência do art. 134-B do Decreto nº 14.602/1996 (acrescentado pelo Decreto nº 45.914 de 02/05/2019). Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

Restando demonstrado que o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro está vinculado à decisão definitiva da F/SUBTF/CET, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários indicados no Quadro Informativo constante deste voto.

Quadro Informativo

RV	Processo	AI	Período Autuado	Valor histórico (R\$)
18923	04/351.366/2017	301578	JAN/2012 a AGO/2017	408.914,26
18924	04/351.420/2017	301631	JAN/2012 a AGO/2017	494.171,72
18937	04/351.367/2017	301579	MAR/2012 a AGO/2017	1.035.550,83
18938	04/351.368/2017	301580	JAN/2012 a AGO/2017	789.898,22
18939	04/351.369/2017	301581	JAN/2012 a AGO/2017	182.298,73
18940	04/351.370/2017	301582	JAN/2012 a AGO/2017	826.591,62
18941	04/351.371/2017	301583	JAN/2012 a AGO/2017	376.189,93
18942	04/351.421/2017	301632	JAN/2012 a AGO/2017	1.124.910,23
18943	04/351.422/2017	301633	JAN/2012 a AGO/2017	309.638,28
18944	04/351.423/2017	301634	JAN/2012 a AGO/2017	948.396,43
18945	04/351.105/2018	301731	FEV/2015 a AGO/2017	51.288,53
18946	04/351.106/2018	301732	FEV/2015 a AGO/2017	46.979,06
18947	04/351.107/2018	301733	JAN/2013 a AGO/2017	401.360,19
18948	04/351.108/2018	301734	JAN/2013 a AGO/2017	255.954,33
18949	04/351.186/2018	301819	JAN/2013 a AGO/2017	303.179,66
18950	04/351.187/2018	301820	JAN/2013 a AGO/2017	228.208,13
18951	04/351.188/2018	301823	JAN/2013 a AGO/2017	467.939,51
18952	04/351.242/2018	301824	JAN/2013 a AGO/2017	222.078,82
18953	04/351.243/2018	301825	MAR/2014 a AGO/2017	60.646,83
19051	04/351.185/2018	301815	JAN/2013 a AGO/2017	574.188,90

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

Houve debates, quando do julgamento deste específico recurso, acerca de novel regra jurídica que, de acordo com a redação do artigo 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 17.123

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

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.

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!

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 17.123

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 BORGES², *“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.

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.

² In CIÊNCIA FELIZ – Ed. Max Limonad – pg. 139

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

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 se encaixa no conceito de instituição de educação ou de assistência social, notadamente quando analisados os princípios estampados nos artigos 205 e 209, da Constituição de 1988, no tocante à educação; ou mesmo quando considerados os fatos que apontaram para a remuneração recebida pela suposta assistência social prestada a crianças carentes.

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

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **INSTITUTO BRASIL-ESTADOS UNIDOS – IBEU** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento aos Recursos Voluntários, nos termos do voto do Relator.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 17.123

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 da votação 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

MARIO MOREIRA PADRÃO NETO
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)