

Acórdão nº 18.965

Sessão do dia 19 de dezembro de 2024.

Publicado no D.O. Rio de 21/02/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.600

Recorrente: **CONDOMÍNIO NOIR DESIGN APARTMENTS**

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

Relator: Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

Designado para redigir o voto vencedor: Conselheiro **MARCO ANTONIO FERREIRA
MACEDO**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR – NÃO
CONHECIMENTO DO RECURSO –
INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO
ADMINISTRATIVO**

Não deve ser conhecido Recurso Voluntário que inova em sua causa de pedir e/ou seu pedido, tendo em vista que os limites objetivos do contencioso são estabelecidos a partir da matéria atacada pela impugnação. Inteligência dos arts. 79 e 80 do Decreto nº 14.602/1996. Preliminar acolhida. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 540/550, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CONDOMÍNIO NOIR DESIGN APARTMENTS em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/REC-RIO/CRJ) de julgar improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 1.454/2022, relativa ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS incidente sobre serviços de construção.

Acórdão nº 18.965

Em sua impugnação, o contribuinte alegou ter encontrado dificuldades em obter retorno do Fisco quanto a seu pedido de emissão de Visto Fiscal. Alegou, também, que o Fisco não teria computado os elementos apresentados pelo Condomínio para comprovar estar em situação regular com o ISS, principalmente quanto ao imposto já por ela recolhido e ao imposto retido e recolhido por terceiros. Além disso, criticou a inclusão de acréscimos moratórios no lançamento.

Em suas razões de decidir, a FP/REC-RIO/CRJ pontuou que todos os documentos apresentados pelo Condomínio haviam sido computados na apuração da base de cálculo do utilizada no lançamento. Destacou as planilhas discriminativas de fls. 272-303 e o resumo de fls. 293, em tese articulando os valores dos documentos trazidos com os valores do lançamento.

Acresceu a CRJ que, ao ser notificado do lançamento, o contribuinte havia sido intimado a pagar o montante devido, mas optara por impugnar. Logo, era incorreta a afirmativa impugnatória de que a mora se devia à omissão do Fisco em apreciar sua documentação. De modo que não eram de se excluir os acréscimos moratórios.

Em seu Recurso Voluntário, que é tempestivo, o Condomínio não se insurge contra qualquer das premissas em que se baseou o julgamento da CRJ. Limita-se a apresentar argumento completamente inovador: o de que o Fisco teria se equivocado ao utilizar, em seus cálculos quanto ao imóvel em questão, o CUB do Sinduscon-RJ para prédios de padrão alto, ao invés daquele para padrão normal. Com o uso de CUB de padrão alto, o valor histórico de ISS a pagar apurado no lançamento ficou em R\$ 359.774,41, ao passo que, se usado o padrão normal, ficaria em R\$ 183.665,71.

Em amparo a sua nova tese, apresenta o contribuinte argumentação eminentemente técnica, baseada nas descrições das normas técnicas brasileiras quanto ao tema, em especial da norma NBR 12.721 da ABNT.

Indica que, por tal norma técnica, o enquadramento como padrão alto exigiria, entre outras coisas, um máximo de 96 vagas de garagem coberta¹, pilotis com salão de jogos e dois apartamentos por andar com quatro quartos², sendo um deles suíte com banheiro e *closet*³. Afirma que a Portaria aplicada pela autoridade (Portaria F/SUBTF/CIS nº 218, de 01/08/2013) feriria a isonomia, por tratar de forma igual pessoas que se encontravam em situações distintas. Critica a postura do Fisco de

¹ Refira-se que, em certidão de RGI posteriormente acostada pelo próprio contribuinte, evidencia-se possuir o empreendimento 94 vagas cobertas (v. fls. 492, *in fine*).

² O empreendimento possui 10 apartamentos em cada um de seus pisos, e haveria nele apartamentos com dois ou três quartos (v. fls. 492 e 427).

³ De fato, tais referência estão no item 8.2 da NBR 12.721, dedicado aos tipos de edificação para fins de avaliação de custos de construção. Todavia, no item 8.2.1 da mesma norma, afirma-se que, em conformidade com o art. 53, § 1º, da Lei nº 4.591/1964, o enquadramento dos projetos em padrão alto, normal ou baixo leva em consideração exclusivamente as características de acabamento, conforme tabela 2 daquele subitem.

Acórdão nº 18.965

considerar padrão alto um empreendimento apenas por estar ele situado em determinado bairro.

Refira-se que o art. 12 da supracitada Portaria assim dispõe:

Art. 12. Quando se tratar de obra cujos valores do CUB sejam estabelecidos de acordo com os padrões de acabamento de construção “baixo”, “normal” ou “alto”, o padrão de toda a edificação será definido, para fins fiscais, de acordo com a conjugação das características de localização, utilização da edificação e, conforme o caso, serão consideradas também a quantidade de banheiros da unidade autônoma residencial e a existência de elevadores no imóvel, conforme o Anexo III.

[...]

O referido Anexo III da Portaria enquadra prédios de utilização residencial unifamiliar (R1) situados na Região Fiscal “C” (onde se localiza o Recreio dos Bandeirantes) apenas em padrão normal ou alto, sendo que a diferença entre os dois padrões será dada, segundo tal anexo, unicamente pelo número de banheiros por unidade autônoma (um banheiro acarreta padrão normal, dois ou mais acarreta padrão alto). Por sua vez, o § 2º do supracitado art. 12 da Portaria estipula que a determinação da quantidade de banheiros por unidade autônoma incluirá lavabos e excluirá banheiro de empregada. E o § 3º do mesmo art. 12 determina rateio proporcional ao número de unidades autônomas enquadradas em cada caso de número de banheiros.

A Representação militou no sentido de que o E. FP/CCM não conhecesse do Recurso Voluntário, justamente pelo fato de o contribuinte não contestar qualquer dos argumentos apresentados pela instância julgadora de piso para rechaçar a impugnação, limitando-se a alegar, inovadoramente, que o padrão construtivo do prédio seria normal, e não alto, o que teria influência no valor do CUB unitário a ser selecionado, dentre os da Tabela do Sinduscon-RJ, para apuração da base de cálculo.

No entender da Fazenda, não se poderia admitir, ao órgão julgador de segunda instância, competência para apreciar alegações que não foram aduzidas ao julgador de piso, afastando assim uma oportunidade de defesa fazendária (a apreciação do tema no julgamento primeira instância). Tal supressão caracterizaria prejuízo aos direitos ao contraditório e à ampla defesa. De se agregar, ainda, que não se tratava de alegação que versasse sobre matéria de ordem pública. Logo, tal alegação já deveria ter sido apresentada e comprovada já por ocasião da impugnação à Nota de Lançamento, conforme exigido no art. 80 do Decreto nº 14.602/1996. A contribuinte não o fez ao impugnar, de modo que, quanto a tal alegação, teria ocorrido a dupla preclusão, consumativa e temporal.

Os autos seguiram para o D. Conselheiro Relator, Alfredo Lopes de Souza Júnior, o qual concordou com o fato de ter o contribuinte inovado em seu Recurso. Todavia, pronunciou-se o Relator no sentido de que, à primeira vista, se lhe afigurava haver nulidades a contaminar o processo, razão pela qual deveriam ser realizadas

Acórdão nº 18.965

diligências, tanto junto à autoridade lançadora como junto ao contribuinte, com base nos arts. 36 e 41 do Decreto nº 14.602/1996⁴, para fins de busca da verdade material.

O D. Relator pontuou haver aparente ausência de concatenação cronológica em certos atos praticados pela fiscalização, dado que atos supostamente praticados em 29 de novembro de 2022 tiveram os respectivos documentos apresentados no processo antes de outros atos praticados previamente (07, 08 e 16 de novembro do mesmo ano), tal como evidenciado às fls. 263-268.

Refira-se que às fls. 263 está acostada cópia da certidão de Visto Fiscal nº 1831/2002, emitida para a obra aqui tratada em 29/11/2002. Estão em branco, nela, os campos destinados à assinatura do Fiscal de Rendas Responsável e aos dados e assinatura do contribuinte quanto ao recebimento da 1ª via da certidão.

Às fls. 264, consta cópia de e-mail encaminhado pela fiscalização ao contribuinte em 07/11/2022, apontando três pendências a impedir o início da análise processual⁵. A primeira seria o envio de requerimento de abertura em PDF preenchido e assinado em nome do condomínio. A segunda seria o envio da certidão de ônus reais do imóvel com averbação da instituição de condomínio no local. A terceira seria quanto à documentação apresentada em pen-drive pelo contribuinte para comprovar o Movimento Não-Tributável (MENT). Os arquivos relativos a encargos de mão-de-obra deveriam ser apresentados, em PDF, reunidos por ano, e não por mês com atualização mensal. Agregou-se que a mera apresentação de documentos de arrecadação municipal (DARMs) não podia suprir a ausência da literalidade das notas fiscais de prestação de serviço (de fornecedores). Estas NFs deviam ser agrupadas anualmente em arquivos PDF e sem separação por prestador. Tanto para os encargos como para as NFs, os PDFs deveriam adotar o cuidado de repetir a ordem que figurava nas planilhas explicativas encaminhadas pelo contribuinte à fiscalização. O e-mail da fiscalização solicitou que o contribuinte trouxesse pessoalmente ao Fisco um pen-drive com essas informações observando as recomendações acima, a fim de substituir aquele anteriormente enviado. O e-mail terminava asseverando que o procedimento de Visto Fiscal restaria suspenso até que os documentos corretos lhe fossem encaminhados.

⁴ Art. 36. As diligências, inclusive perícias, serão ordenadas pela autoridade julgadora, de ofício, por solicitação da autoridade lançadora ou a requerimento do sujeito passivo e realizadas pela Coordenadoria do tributo correspondente.

Art. 41. A nulidade será declarada, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, pela autoridade ou órgão competente para apreciar o ato ou julgar sua legitimidade quando não for possível suprir a falta pela retificação ou complementação do ato.

Parágrafo único. As irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, desde que haja no procedimento ou processo elementos que permitam supri-las sem cerceamento do direito de defesa.

⁵ A análise processual em questão era justamente aquela sobre o pleito do contribuinte pela emissão da Certidão de Visto Fiscal para a obra.

Acórdão nº 18.965

Às fls. 265, está acostada cópia da Nota de Lançamento de que trata este processo, emitida em 29/11/2022. Na cópia acostada aos autos, não consta assinatura do Fiscal de Rendas emissor, nem do contribuinte no campo destinado à sua ciência.

Às fls. 266-267, consta cópia de novo e-mail da fiscalização ao contribuinte, desta vez datado de 16/11/2022. Nesse novo e-mail, o Fisco acusou recebimento do novo pen-drive, mas disse ter constatado continuidade de diversas pendências documentais a impedir o início da análise processual.

E às fls. 268, consta cópia do requerimento de Certidão de Visto Fiscal, requerimento esse datado de 08/11/2022 e assinado pelo procurador do contribuinte.

Consigne-se que, às fls. 269, consta cópia despacho da autoridade lançadora ao comando de sua Gerência, datado de 29/11/2022 e explicando os fundamentos sob os quais emitira a Certidão de Visto Fiscal e a Nota de Lançamento. A cópia do despacho não está assinada pela autoridade lançadora. No despacho, o autor do lançamento disse que as novas exigências feitas em 16/11/2022 teriam sido respondidas em 17/11/2022. Mas acrescentou terem faltado comprovantes de pagamento referentes às Notas Fiscais emitidas fora do Município do Rio, razão pela qual se solicitava os respectivos comprovantes, sob pena de não aproveitamento de tais valores para abatimento do ISS a ser arcado pelo condomínio. Ainda segundo o despacho do órgão lançador, a documentação final teria sido enviada pelo contribuinte em e-mail de 24/11/2022.

A proposta do D. Conselheiro Relator por realização de diligências foi acatada pelo Sr. Presidente, que em nome do E. FP/CCM requisitou:

A) ao contribuinte, que juntasse cópia de certidão de matrícula do lote (maior porção) onde desenvolvido o empreendimento, com o registro do memorial de incorporação;

B) à autoridade lançadora, que apresentasse:

a) informações sobre a ausência de sua assinatura nos atos da Certidão de Visto Fiscal (fl. 263), da Nota de Lançamento (fls. 265, 304 e 310), na sua conclusão de análises (o despacho de fls. 269), e na "memória de cálculo" (fl. 271);

b) informações sobre o paradeiro do original da Nota de Lançamento;

c) informações sobre os critérios considerados na "memória de cálculo" (fl. 217)⁶, confrontando-os com o quanto considerado na Nota de Lançamento e, também, em especial, com os fatos apresentados pelo contribuinte, em seu Recurso Voluntário, onde ele denunciava equívoco na identificação do padrão construtivo considerado na Nota de Lançamento (apontando como correto o padrão normal - R16-N); e

⁶ Mero lapso: às fls. 217 constam tão somente de cópia um comprovante de pagamento de tributo. Ao que tudo indica, a referência correta era às fls. 271, onde efetivamente se inicia a longa memória de cálculo dos valores utilizados no lançamento. Já na alínea "b" estava presente a referência correta às fls. 271.

Acórdão nº 18.965

d) informações sobre o sistema Ellevo, ou seja, sobre a reanálise efetuada dos documentos apresentados pelo contribuinte e os recálculos realizados, informando ainda se todos os Fiscais de Renda têm acesso ao referido sistema e, também, por que não acostou cópia destes recálculos nos autos, de modo a dar a necessária transparência dos atos administrativos ao contribuinte.

O contribuinte respondeu à diligência do E. FP/CCM acostando aos autos a certidão de RGI que segue às fls. 461-494. Nela se evidencia ter sido constituído efetivamente o condomínio.

O autor do lançamento respondeu apenas à diligência da alínea “c” acima (sobre o cálculo dos valores utilizados no lançamento), ponderando que aquelas das alíneas “a”, “b” e “d” seriam respondidas não por ele, mas sim por seu superior (o Gerente da Gerência de Visto Fiscal), na medida em que essas três alíneas versavam sobre a rotina institucional de funcionamento daquela Gerência, mormente quanto ao funcionamento do sistema ELLEVO no que tange inclusive ao registro, juntada e tramitação de documentos gerados na análise processual de Visto Fiscal.

Foram as seguintes as colocações do autor do lançamento (fls. 500), em resposta à diligência do FP/CCM sobre a memória de cálculo do lançamento:

1) Dentro da área total construída do projeto (ATC) informada na licença de obras, foram segmentadas do total aprovado do projeto, consoante previsão normativa do artigo 4º, inciso I da Portaria SUBTF nº 218 "F", de 01/08/2013, as áreas concernentes ao pavimento de subsolo, telhado, cômodos de casa de máquinas e afins, os quais foram computados como ÁREA 2 na planilha a um custo reduzido de 50% do valor padrão do metro quadrado da construção considerados os valores do CUB (Custo Unitário Básico).

Cumprе esclarecer que o CUB é mensalmente calculado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil e determina o custo global da obra para fins de cumprimento do estabelecido na lei de incorporação de edificações habitacionais em Condomínio, assegurando aos compradores em potencial um parâmetro comparativo à realidade dos custos. Além disso, face a parâmetros urbanísticos que não computam as áreas do terraço descoberto e da piscina como estando dentro da ATC, a áreas destas unidades também foram computadas adicionalmente como ÁREA 2 a 50%, ficando todo o restante classificado como ÁREA 1 a 100% do custo padrão.

2) Quanto à alegação feita pelo contribuinte, ora recorrente, de que o enquadramento do Empreendimento foi equivocado para as unidades construídas por considerar alto padrão e não o padrão normal, impende observar, inicialmente, que a classificação como "R-16 RESIDENCIAL MULTIFAMILIAR VERTICAL" foi imputada no Sistema de Inclusão Predial de ISS (SINPRE) consoante as opções elencadas no artigo 11 da Portaria SUBTF nº 18 "F", de 01/08/2013, o qual estipula, em seu inciso VII a utilização do supracitado código R-16 quando a edificação possui 9 (nove) ou mais pavimentos, o que está de acordo com a numeração do endereço concedido pela autoridade

Acórdão nº 18.965

urbanística na licença de obras, a qual estipula a existência de 10 (dez) pavimentos-tipo de construção e coberturas.

Em segundo lugar, o artigo 12 da supracitada Portaria estipula que o enquadramento em padrões "baixo", "normal" e "alto", para fins fiscais, é definido de acordo com a conjugação das características de localização, utilização da edificação e, conforme o caso, da quantidade de banheiros de cada unidade autônoma residencial e a existência de elevadores.

No caso em comento, é cediço que a localização do empreendimento no bairro do Recreio dos Bandeirantes (Região "C"), aliada à constatação da existência de elevadores no projeto, 2 (dois) banheiros por unidade autônoma, bem como a existência de áreas de lazer no empreendimento como piscinas infantil, adulta e semiolímpica, sauna a vapor, "spa", salão de festas, "coffee-shop", academia, brinquedoteca, deixa evidenciado o **correto enquadramento como alto padrão (R-16-A) consoante Anexo III da Portaria que estipula critérios para padrão de acabamento de construção.**

Por sua vez, o Sr. Gerente da Gerência de Visto Fiscal do ISS, em sua manifestação sobre as diligências das alíneas "a", "b" e "d" acima, assim se manifestou ao E. FP/CCM:

Preliminarmente cumpre informar que, por ocasião da pandemia de COVID-19, a administração pública se viu forçada a buscar novas ferramentas para que seu trabalho não fosse interrompido. Particularmente, sobre o Visto Fiscal, essa necessidade era importante por se tratar de documento obrigatório para concessão do "Habite-se" junto ao Urbanismo, o que afetava desde o cidadão que buscava regularizar seu imóvel até o lançamento de grandes empreendimentos imobiliários.

Na época não havia ainda a ferramenta do [sistema informatizado] "Processo Rio", tendo sido apresentada, como opção, o sistema [informatizado] "ELLEVO", que seria para registrar e dar andamento aos arquivos digitais. É uma ferramenta de utilização da Prefeitura tanto que consta no portal "HOME OFFICE" da SMFP (<http://fazfacil.smf.rio.ri.gov.br/>) e na internet.

Não se trata, portanto, de ferramenta não conhecida ou de uso não autorizado pela Prefeitura do Rio, até porque é preciso realizar o login de usuário da Prefeitura para seu acesso. Ou seja, o acesso do Fiscal de Rendas é individualizado e registrado no sistema.

Mesmo após a implementação do Processo. Rio havia a impossibilidade de utilização do mesmo face a numeração gerada "SMF-PRO-20XX/YYYYY" não ser compatível com a numeração prevista no SINAÉ (04/37X.XXX/YYYY), o que impossibilitava a geração de guias de recolhimento (DARM). Esta diferença de numeração impedia a utilização corrente do Processo. Rio.

Acórdão nº 18.965

Sendo assim, e pelo motivo do excelente funcionamento [do Ellevo] otimizando o fluxo de trabalho, reduzindo o tempo de resolução dos processos e economizando insumos (impressora, papel, etc.) foi mantida a sua utilização até o início de 2023, quando esta Gerência passou de fato a utilizar o Processo.Rio.

Juntado ao feito, às fls. nº 501 a 510, relatório gerado pelo "ELLEVO" com todas as ações executadas, o que nos permite afirmar que todo o procedimento é auditável (inclusive com a identificação dos agentes que atuaram no processo), tal qual um processo físico.

O presente processo foi impresso, deixando de ter andamento pelo "ELLEVO", em virtude da instauração do litígio tributário.

Assim sendo teceremos os comentários acerca dos itens "a", "b" e "d" levantados pelo Sr. Conselheiro Relator.

a) A ausência de assinatura da "Nota de Lançamento", "conclusão de análise e "Memória de Cálculo" ocorreu por conta da tramitação de documentos ter sido realizada via "ELLEVO". Sobre a "Nota de Lançamento", cumpre informar que a mesma é emitida através do sistema "SINPRE2" cujo acesso ocorre mediante login e senha, o que individualiza cada Nota de Lançamento emitida. Se consta no documento a identificação do Fiscal de Rendas como de fato aparece é porque apenas ele poderia ter emitido este documento já que somente assim o SINPRE2 inclui a identificação do usuário (diferentemente do que se houvesse um "carimbo" onde então qualquer um poderia ter colocado esta informação).

De toda sorte, juntamos às fls. nº 496 a 499 os documentos com a respectiva assinatura do Fiscal de Rendas autor do procedimento solicitando que sejam aceitas com a finalidade de suprir eventual ausência de formalidade no feito.

Importante ressaltar que não houve nenhum prejuízo de defesa do interessado já que o mesmo tomou ciência da Nota de Lançamento e apresentou impugnação. o que torna inequívoco o seu conhecimento dos atos administrativos. Igualmente não houve prejuízo de análise do mérito na ausência da assinatura no papel

Corroborando com o que foi supracitado o fato de em nenhum momento o sujeito passivo ter suscitado esclarecimentos sobre o procedimento tributário

b) A Nota de Lançamento original encontra-se depositada no "ELLEVO", trâmite 5, podendo a qualquer momento ser acessada.

d) Respondida através da análise preliminar realizada no presente despacho, acrescentando-se a informação de que todos os Fiscais de Rendas do setor têm acesso ao "ELLEVO" (servidores de outras Gerências não conseguem ver os processos, sendo observado o sigilo fiscal, portanto) sendo que, caso atuem no mesmo, sua ação ficará registrada no sistema. Já as planilhas com o recálculo foram juntadas às fls. nº 511 a 534 pois igualmente constavam no "ELLEVO", o que

Acórdão nº 18.965

reforça sua confiabilidade e acessibilidade, não tendo sido juntada a priori por mero descuido já que no ELLEVO consta registrado o dia e horário da inclusão dos mesmos.”

A Representação da Fazenda suscitou preliminar de não conhecimento do recurso e, subsidiariamente, na hipótese do seu conhecimento, requereu o improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO Conselheiro **RELATOR**

Trata-se de NOTA DE LANÇAMENTO de ISS emitida em razão do pedido do contribuinte para o VISTO FISCAL, visando regularização de construção realizada na Rua Linda Batista, 45, no Recreio dos Bandeirantes.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação alegando que a fiscalização não houvera considerado, na apuração do ISS já pago, diversos serviços, o que infringiria os termos da Portaria SUBT/F 2018/2013. Ato contínuo, apresentou a documentação concernente aos serviços que entendeu como ignorados pela Fiscalização.

O Sr. Fiscal de Rendas, reanalisando a documentação, sugeriu a alteração dos valores considerados para o Movimento Econômico Não Tributado (“MENT”), pois que apreciou novos comprovantes de pagamento anteriormente não apresentados pelo contribuinte. Passou a considerar o MENT (após a impugnação) com o valor de R\$ 7.998.828,74, em substituição ao valor originalmente considerado (R\$ 7.877.829,32). Como consequência, sugeriu a alteração do valor histórico do ISS (constante da Nota de Lançamento) de R\$ 359.775,14 para R\$ 355.588,65.

A decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (“CRJ”) entendeu pela improcedência da impugnação do contribuinte, rechaçando inclusive a sugestão do próprio Fiscal de Rendas responsável pelo lançamento para que houvesse retificação do valor lançado. Como fundamento para esta última negativa, entendeu que *“a reapresentação dos documentos, aditada da inclusão de novos elementos, fato é que nenhum dos documentos ditos como omitidos anteriormente foi devidamente identificado, motivo pelo qual não se deve alterar os valores contidos originalmente na Nota de Lançamento”*.

Acórdão nº 18.965

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando que um dos critérios utilizados pela Fiscalização na apuração do ISS arbitrado não condizia com a construção. Trata-se do “padrão” do empreendimento. O contribuinte ressaltou elementos da construção que apontariam para o PADRÃO NORMAL, e não o PADRÃO ALTO considerado nos cálculos pelo Sr. Fiscal de Rendas. Fez, ao final, pedido para que houvesse a revisão do valor lançado.

A Representação da Fazenda promoveu, inicialmente, pelo não conhecimento do recurso, por entender que a questão suscitada já estaria alcançada pela preclusão temporal e consumativa. Este Conselheiro Relator entendeu por requisitar diligências, pedindo fosse a certidão da matrícula do imóvel (“RGI”) trazida aos autos com a notícia do registro do MEMORIAL da incorporação, e requisitou informações à Fiscalização sobre formalidades não cumpridas no curso do processo, bem como sobre os critérios utilizados nos cálculos para o arbitramento do ISS, em especial o ponto relacionado ao padrão do empreendimento.

Como apontado pela Representação da Fazenda, em sua promoção de fls. 455/456, reiterada às fls. 550/551, a questão suscitada pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário (padrão construtivo do empreendimento) não foi ventilada na impugnação.

Porém, no caso em tela, observado inclusive que o contribuinte não foi assistido por advogado quando da sua impugnação, entendo que tal situação deve ser avaliada com temperos. Isto porque trata-se de elemento de cálculo no arbitramento efetuado pela Fiscalização, onde paira relevante dúvida atinente a matéria de fato.

Como certa vez fundamentou a Ilustre Conselheira Dirce Maria Sales Rodrigues, no julgamento do Recurso Voluntário nº 17.606, em sessão de 16 de janeiro de 2018, valendo-se de lição de Maria Sylvia Zanella di Pietro⁷, sobre o princípio da pluralidade de instâncias, tem-se que:

[...] existem algumas diferenças entre o processo civil e o administrativo; neste último é possível (e naquele não):

- a) **alegar em instância superior o que não foi arguido de início;**
- b) reexaminar a matéria de fato;
- c) produzir novas provas.

Isto porque o que se objetiva, com a possibilidade de reexame, é a preservação da legalidade administrativa.

(sem grifos no original)

Socorrendo-me ainda de raciocínio de ninguém menos que o Saudoso Conselheiro Fernando da Costa Guimarães, no julgamento do Recurso Voluntário nº 12.050, em sessão do dia 28 de fevereiro de 2019, quando votou pelo não acolhimento de preliminar da Representação da Fazenda onde suscitado o não conhecimento parcial do recurso, pode-se entender que **“embora o pedido inicial não possa ser alterado, na instância recursal, o recorrente não está impedido de apresentar novos fundamentos, desde que sem alteração do pedido”**.

⁷ In Direito Administrativo, 11ª edição, Atlas, pág. 493.

Acórdão nº 18.965

No caso em tela, o pedido deduzido na impugnação foi para revisão do lançamento de modo que seu cálculo (em razão das notas não consideradas pela Fiscalização) fosse diminuído. E no recurso, da mesma forma, o pedido é para a revisão do mesmo lançamento, só que por força de equivocado critério considerado pela Fiscalização (no caso, o padrão construtivo do empreendimento).

Novamente buscando apoio nos fundamentos sempre firmes do Saudoso Conselheiro Fernando da Costa Guimarães – desta vez em seu voto no Pedido de Reconsideração nº 1.293, julgado em 18 de novembro de 2010, é correto dizer que **“nada justifica, porém, a recusa do exame de novas razões trazidas pelo contribuinte, quando não acarretem ampliação do pedido. Ao contrário do que ocorre com a fixação de prazos preclusivos para apresentação de pedido impugnatório ou recursal, não há, na legislação municipal, qualquer norma que proíba o oferecimento posterior de novas razões, como fundamento do pedido, desde que não o amplie”**.

E continua o Saudoso Conselheiro afirmando que **“se proibição existisse, no decreto, ela feriria frontalmente os princípios da garantia à ampla defesa do sujeito passivo, consagrado na Constituição Federal (art. 5º, caput, inciso LV) e expressamente no próprio CTMRJ (art. 242, inciso I), o princípio constitucional do devido processo legal (inciso LIV do dispositivo citado) e os princípios da legalidade objetiva e da verdade material, que regem o processo tributário”**.

Houve, inclusive, oportunidade dada à Fiscalização para que se manifestasse sobre tais fatos trazidos pelo contribuinte.

Situando-se a questão, veja-se que o contribuinte apresenta pretensão para o correto enquadramento do empreendimento, sob fundamento de ter a Fiscalização considerado padrão equivocado para as unidades construídas. Calcado na norma técnica NBR 12721, considerando ainda as normas construídas a partir dos enunciados da Portaria SUBT/F nº 218 'F', de 01/08/2013, o contribuinte denuncia que o alto padrão assumido pela Fiscalização quando do lançamento (R16-A) não está de acordo com as características da construção desenvolvida, sendo o correto, para o caso, o padrão normal (R16-N).

Assim, entendo, pelas circunstâncias, e para que seja preservada a legalidade administrativa (notadamente em ambiente de arbitramento do tributo), que **a preliminar suscitada pela Representação da Fazenda deve ser REJEITADA**, conhecendo-se do recurso do contribuinte.

Acórdão nº 18.965

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO**

Com razão a douta Representação da Fazenda, em sua promoção de fls. 455/456, reiterada às fls. 550/551, pois a questão suscitada pelo contribuinte em seu recurso voluntário (padrão construtivo do empreendimento) não foi ventilada na impugnação.

Dessa maneira, tal questão não deve ser apreciada, uma vez que o tema foi trazido pela primeira vez neste processo, não tendo sido, por óbvio, apreciado pelo julgador de primeira instância.

Ocorre, portanto, uma **preclusão consumativa**, decorrente da perda da faculdade de praticar ato processual, por já ter ocorrido a oportunidade de o fazer. E, sobretudo, uma **transgressão ao devido processo administrativo** (art. 5º, LV, CRFB/88), **um dos fundamentos do direito à segunda instância nos processos desse jaez.**

Ademais, **a situação não é nova, havendo na jurisprudência deste Conselho inúmeros julgados no mesmo sentido.** Transcrevo, como exemplo, a ementa do Acórdão nº 17.741:

Acórdão nº 17.741

Recurso Voluntário nº 19.589

ITBI – INOVAÇÃO RECURSAL – PRECLUSÃO – NÃO CONHECIMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO – Não se conhece, por preclusão, a matéria relativa ao recurso voluntário que não foi objeto de impugnação em primeira instância. Preliminar acolhida.

Decisão unânime.

IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

Por todo o exposto, acato a preliminar suscitada pela douta Representação da Fazenda, e, de conseguinte, **NÃO CONHEÇO** do Recurso Voluntário.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CONDOMÍNIO NOIR DESIGN APARTMENTS** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acórdão nº 18.965

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, acolher a preliminar de não conhecimento do recurso, suscitada pela Representação da Fazenda, nos termos do voto vencedor do Conselheiro MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO.

Vencidos os Conselheiros RELATOR e GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, que rejeitavam a preliminar, nos termos do voto do primeiro.

Ausente da votação o Conselheiro BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, substituído pelo Conselheiro Suplente IURI ENGEL FRANCESCUTTI.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 06 de fevereiro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR
CONSELHEIRO RELATOR

MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO
CONSELHEIRO