



Acórdão n.º 027/2024 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 03 de junho de 2024

Recurso n.º 021/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 20180002780)

Recorrente: **SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO AMAZONAS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

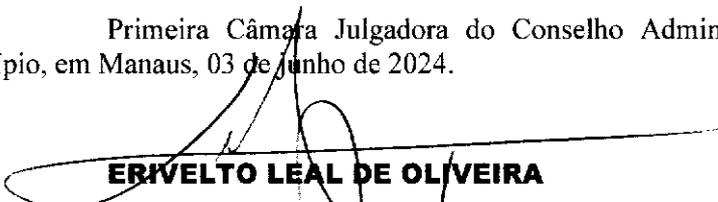
Relator: Conselheiro **JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO ISSQN. BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS POR MEIO DO PROGRAMA PROUNI. DESCONTOS CONDICIONADOS. INCLUSÃO DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA PROVENIENTES DE MENSALIDADES ATRASADAS. NATUREZA JURÍDICA INCOMPATÍVEL COM O CONCEITO DE PREÇO DO SERVIÇO. PRECEDENTE DO STJ. CONHECIMENTO E PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM EXCLUSÃO DA COBRANÇA DE MULTAS, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA DE MENSALIDADES EM ATRASO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO AMAZONAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Dar Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, **mantendo-se o Auto de Infração e Intimação n.º 201800002780**, de 03 de outubro de 2018, excluindo-se de sua base de cálculo as parcelas referente à cobrança de multas, juros de mora e correção monetária das mensalidades em atraso, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 03 de junho de 2024.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Presidente


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA

Relator


ANA BEATRIZ DA MÓTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, ERIVALDO LOPES DO VALE, IVANA DA FONSECA CAMINHA e ROBERTO SIMÃO BULBOL.



RECURSO Nº 021/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 027/2024 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12627.0.047783
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002780
RECORRENTE: SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO AMAZONAS LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA

RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se do Recurso Voluntário, ao CARF-M interposto pela atuada, contra a **DECISÃO Nº 372/2020 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002780**, de 03 de outubro de 2018, lavrado contra a empresa Recorrente, em razão do recolhimento a menor do ISSQN, incidente sobre serviços educacionais (subitem 8.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003) e prestados no período de **JULHO** a **DEZEMBRO/2017**, consubstanciando infração ao Artigo 1º, § 1º, inciso III, e § 4º, da Lei Municipal nº 1.090/2006 c/c Artigos 38 e 39, do Decreto Municipal nº 3.725/2017.

ALEGAÇÕES DA AUTUADA:

A atuada apresentou defesa ao Auto de Infração e Intimação nº 201800002780, emitido em 03 de outubro de 2018, argumentando que o lançamento impugnado foi realizado considerando a tributação de bolsas convencionais e do Programa Universidade para Todos (PROUNI). A atuada sustentou que os valores das bolsas de estudo não constituem receita de serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços (ISS), pois não representam contraprestação paga diretamente pelo tomador ou usuário do serviço ao prestador.

PRINCIPAIS ARGUMENTOS:

1. Natureza das Bolsas de Estudo:

- As bolsas de estudo foram concedidas a colaboradores, parentes de alunos matriculados, atletas, alunos cursando a primeira faculdade, servidores públicos, entre outros.
- As bolsas resultam em descontos temporários que variam de 20%, 30% até 100% do preço do serviço.
- Esses descontos são caracterizados como incondicionais, conforme o artigo 121 do Código Civil, pois não estão subordinados a eventos futuros e incertos.

2. Fundamentação Contábil:

- Receitas registradas em duplicidade na documentação contábil da Recorrente, relativas a mensalidades canceladas e/ou devolvidas.



- Inclusão indevida na base de cálculo da exigência fiscal da correção monetária, juros e multas incidentes sobre o valor das mensalidades quitadas em atraso.

3. Fundamentação Jurídica:

- A autuada citou jurisprudência e Respostas a Consultas de outros Municípios para fundamentar sua argumentação.
- Argumentou que os valores das bolsas não configuram receita tributável pelo ISS, já que não há uma contraprestação direta dos beneficiários das bolsas.

4. Pedido Final:

- Requereu a realização de diligência para verificar com exatidão os fatos que excluem a tributação do ISS.
- Solicitou a improcedência do Auto de Infração e Intimação.

RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL:

A autoridade fiscal autuante apresentou Réplica à defesa da autuada, sustentando os seguintes pontos:

a) **Documentação Anexa:** Balancete por Centro de Resultados (fls. 86/88) – Relatório mês a mês do exercício de 2017.

b) **Identificação das Bolsas:** A autoridade fiscal tentou identificar as bolsas de estudo que não possuíam contrapartida, ou seja, os descontos incondicionados. Não foi possível, tanto na Auditoria inicial quanto na Impugnação apresentada, estabelecer com precisão se os lançamentos contábeis identificados como bolsas de estudo eram realmente descontos incondicionados.

c) **Tratamento Contábil das Bolsas:** As bolsas foram tratadas como “*bolsas stricto sensu*” conforme denominadas no sistema contábil da autuada. Essas bolsas não foram deduzidas da receita bruta, pois não ficou comprovado que se tratavam de descontos incondicionados.

d) **Bolsas do PROUNI:** As bolsas do PROUNI não foram descontadas da receita bruta porque a auditoria entendeu que a autuada recebeu contrapartida pelas bolsas oferecidas. A contrapartida refere-se à redução de obrigações tributárias pela isenção concedida pela União, constituindo-se como receita tributável pelo ISS.

e) **Base de Cálculo:** A receita bruta foi calculada com base no total das mensalidades integrais recebidas, deduzindo-se apenas as mensalidades canceladas e devolvidas. Esta metodologia foi utilizada para determinar a base de cálculo do lançamento impugnado.

Ao final, a autoridade lançadora, considerando a inexistência da inclusão de descontos incondicionados no lançamento, pugnou pela manutenção do Auto de Infração e Intimação nº 201800002780.



Diante do exposto, o Órgão de Primeira Instância, exarou a **DECISÃO Nº 372/2020 - GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002780**, de 03 de outubro de 2018, lavrado contra a empresa Recorrente. Em seguida, a autuada recorreu voluntariamente a este Órgão Julgador, argumentando entre outras coisas, a inclusão indevida na base de cálculo da exigência fiscal da correção monetária, juros e multas incidentes sobre o valor das mensalidades quitadas em atraso.

É o Relatório.

V O T O

DOS FATOS E DA FUDAMENTAÇÃO LEGAL:

Antes de analisar o Mérito do Recurso Voluntário apresentado, é imperioso proceder ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade do Recurso, e ambos os quais entendo terem sido atendidos neste caso.

Nas razões recursais apresentadas às fls. 222/238, a Recorrente sustenta, de forma sucinta, os seguintes pontos:

1. **Diferença do ISSQN devido a descontos incondicionais:** A Recorrente argumenta que a diferença do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) apurado pelo Fisco Municipal resulta de descontos incondicionais provenientes de bolsas de estudo concedidas no âmbito do Programa Universidade para Todos (PROUNI) do Governo Federal. Conforme a jurisprudência vigente, esses descontos não devem ser considerados na composição do preço do serviço para fins de definição da base de cálculo do imposto municipal incidente sobre tais operações.
2. **Receitas duplicadas:** Alega-se que, de forma equivocada, foram incluídas na base de cálculo do imposto receitas registradas em duplicidade. Tais receitas referem-se a mensalidades que foram canceladas e/ou devolvidas.
3. **Inadequada inclusão de correção monetária, juros e multa:** A Recorrente também argumenta que foram incluídas indevidamente na base de cálculo parcelas correspondentes à correção monetária, juros e multa aplicáveis sobre valores de mensalidades quitadas com atraso.

O primeiro argumento que embasa o presente Recurso Voluntário diz respeito à regularidade do abatimento da base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços educacionais prestados pela Recorrente, em razão das bolsas de estudos concedidas no âmbito do Programa Universidade para Todos (PROUNI) do Governo Federal, consideradas pelo sujeito passivo autuado como descontos incondicionais.

De acordo com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, os descontos incondicionais, isto é, os concedidos por mera liberalidade e não condicionados



a qualquer condição, não integram a base de cálculo do ISSQN. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO NO VALOR DO SERVIÇO PRESTADO.

1. Segundo o artigo 9º do DL 406/68, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, entendendo-se como tal o correspondente ao que foi recebido pelo prestador.

2. Se o abatimento no preço do serviço fica condicionado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo.

3. Diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica imponível para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador.

4. Recurso especial improvido.

(REsp. nº 622.807/BA, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 8/6/2004, DJ de 23/8/2004, p. 219.).

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA DO STF. NULIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVA. OFENSA AO ART. 113, § 2º, DO CTN. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. CONTRARIEDADE AO ART. 9º DO DECRETO-LEI 406/68. DESCONTOS CONCEDIDOS DE MODO INCONDICIONADO NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

1. A análise de suposta violação de dispositivo constitucional, em sede de recurso especial, é alheia à competência atribuída a esta Corte, conforme dispõe o art. 105, III, da Constituição Federal.

2. Qualquer conclusão em sentido contrário ao que decidiu o aresto atacado, com relação aos requisitos de validade da CDA, envolveria o reexame do material fático-probatório dos autos, providência inviável em sede de recurso especial, conforme dispõe a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

3. O Tribunal de origem não decidiu a controvérsia à luz do art. 113, § 2º, do CTN, faltando-lhe, pois, o requisito do indispensável prequestionamento. Aplicação da Súmula 211/STJ.

4. Descontos no preço do serviço que forem feitos de forma incondicionada, sem qualquer condição, serão válidos. O preço do serviço será, portanto, o valor cobrado já com o desconto. Se não for comprovado que a dedução foi incondicionada, mas decorreu de uma certa condição, o fisco poderá cobrar a diferença do ISS. (MARTINS, Sérgio Pinto, "Manual do Imposto sobre Serviços", 7ª edição, São Paulo, Atlas, 2006, p. 82 e 83).

5. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para reconhecer que os descontos incondicionados concedidos em nota fiscal não integram a base de cálculo do ISS.

(REsp nº 1.015.165/BA, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009, DJe de 9/12/2009.).

Esses precedentes ilustram a jurisprudência consolidada do STJ, que corrobora a tese de que os descontos incondicionais, como os proporcionados pelas bolsas do PROUNI, não devem ser considerados na composição da base de cálculo do ISSQN, tornando indevida a cobrança adicional ora impugnada pela Recorrente.



Portanto, o esclarecimento da discussão em julgamento passa pela análise da natureza jurídica dos descontos relacionados à concessão das bolsas de estudos do PROUNI, a fim de reconhecê-las, ou não, como descontos incondicionados.

Nesse aspecto, às alegações da Recorrente, infere-se que a dedução aplicada na base de cálculo dos fatos geradores ora analisados foi indevida, na medida em que as bolsas do PROUNI não se enquadram como descontos incondicionados.

A Lei nº 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), elenca expressamente os impostos e contribuições aos quais a instituição de ensino terá isenção, não constando do rol do art. 8º, da referida lei, o ISSQN. Veja-se:

Art. 8º. A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas; II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 116/2003 também não prevê a referida isenção.

A instituição de ensino que adere ao PROUNI recebe parte do pagamento da mensalidade do aluno e parte da União Federal, em forma de isenção de tributos. Ou seja, as bolsas são custeadas pelo Governo Federal por meio da isenção de tributos federais. Assim, a bolsa é concedida pela instituição em razão de uma contrapartida oferecida pela União, que é a isenção dos tributos federais. Logo, a hipótese é de desconto condicional.

Frise-se que o desconto incondicionado é aquele que ocorre quando a instituição de ensino dá desconto aos alunos em razão de seu alto desempenho ou por razões sociais, exclusivamente por conta da própria instituição, sem qualquer contrapartida econômica ou financeira por parte dos alunos contemplados ou de terceiros. Não é essa a hipótese do caso concreto. Do contrário, observa-se que a instituição de ensino adere ao Programa Federal e passa a se beneficiar da isenção de tributos federais. Com efeito, não sendo hipótese de desconto incondicionado, não há que se falar em não incidência de ISS sobre os valores correspondentes às bolsas de estudos do PROUNI.

Ressalta-se, que a Lei Complementar nº 116/2003 não dá relevância a quem paga o preço do serviço para efeito de exigência de ISS. Vale dizer, não há amparo legal à pretensão da Recorrente pelo simples fato de o serviço educacional ter sido custeado pelo PROUNI, em vez do usuário final. Tal entendimento, inclusive, é corroborado pelos Tribunais pátrios, conforme citado pela Representante Fiscal em seu **PARECER Nº 30/2024 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, dos quais me furto aqui a redigi-los novamente.

Diante do exposto, conclui-se que o argumento apresentado pela Recorrente não merece acolhimento, devendo ser mantidas na base de cálculo da exação as parcelas concernentes aos descontos condicionais oriundos do PROUNI.



Quanto ao segundo argumento veiculado nas razões recursais – relacionado à suposta inclusão de parcelas em duplicidade na base de cálculo do Auto de Infração e Intimação nº 201800002780, após diligência solicitada pela Representante Fiscal, a autoridade fazendária autuante manifestou-se às fls. 287/288 pela inexistência de tal equívoco.

A verificação efetuada pela autoridade fazendária confirmou que não houve registro de receitas em duplicidade na base de cálculo do imposto, refutando, assim, a alegação de erro material na autuação. Diante disso, não há fundamento para a exclusão das parcelas impugnadas pela Recorrente.

Portanto, resta comprovada a regularidade do procedimento adotado pelo Fisco Municipal tanto no que se refere à inclusão das bolsas do PROUNI como descontos condicionais, quanto na inexistência de duplicidade nas receitas consideradas na base de cálculo do ISSQN.

E por último, no que diz respeito à terceira e última alegação recursal, a mesma autoridade fazendária, lastreada em precedentes oriundos do Superior Tribunal de Justiça, opinou às fls. 288 pela exclusão da base de cálculo do Auto de Infração dos registros contábeis relativos às contas “Variação Monetária Ativa” e “Multas e Juros”, de acordo com a justificativa abaixo transcrita:

"De fato, em pesquisa ao entendimento jurisprudencial sobre o tema, constata-se que o precedente invocado pela autoridade lançadora (Resp 15847366) é o vigente no âmbito da Corte Cidadã, sendo amplamente aplicado em julgados semelhantes."

Desta forma, a fim de adequar o lançamento à jurisprudência em vigor sobre a matéria, concordo em relação à manifestação adotada pela autoridade lançadora, no sentido de excluir da base de cálculo do Auto de Infração os registros contábeis das contas “Variação Monetária Ativa” e “Multas e Juros”, dada a incompatibilidade da natureza jurídica de tais parcelas com o conceito de “preço do serviço” preceituado pelo Artigo 7º, da Lei Complementar nº 116/2003.

Em síntese, conclui-se que:

1. **Primeira Alegação (Descontos do PROUNI):** Não merece acolhimento o argumento da Recorrente quanto à exclusão dos descontos concedidos pelo PROUNI da base de cálculo do ISSQN, uma vez que tais descontos são condicionais e não se enquadram como descontos incondicionados.
2. **Segunda Alegação (Receitas em Duplicidade):** Após diligência, foi constatada a inexistência de registro de receitas em duplicidade na base de cálculo do imposto, sendo improcedente a alegação de erro material na autuação.
3. **Terceira Alegação (Correção Monetária, Juros e Multas):** Concorde-se com a exclusão dos registros contábeis relativos às contas “Variação Monetária Ativa” e “Multas e Juros” da base de cálculo do ISSQN, em conformidade com a jurisprudência do STJ e o conceito de “preço do serviço” da Lei Complementar nº 116/2003.



Diante disso, o recurso deve ser conhecido e parcialmente provido, apenas para excluir da base de cálculo as parcelas referentes à “Variação Monetária Ativa” e “Multas e Juros”.

Considerando todos os fatos narrados por mim, neste Relato, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, de forma que seja mantida a Decisão de Primeira Instância, excluindo-se de sua base de cálculo apenas as parcelas referentes à cobrança de multas, juros de mora e correção monetária das mensalidades em atraso, referentes aos registros contábeis “Variação Monetária Ativa” e “Multas e Juros”.

É o meu Voto.

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO
DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 03 de junho de 2024.


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA
Conselheiro Relator