



Acórdão n.º 028/2024 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 03 de junho de 2024

Recurso n.º 447/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 201800002778)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

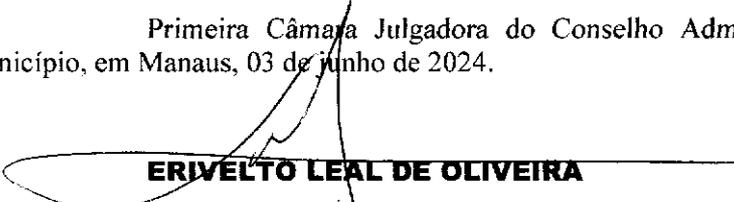
Relatora: Conselheira **FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO E ENSINO. RECOLHIMENTO A MENOR DO ISSQN. BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS POR MEIO DO PROGRAMA PROUNI. COMPROVAÇÃO DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO SOB CONCESSÃO DE DESCONTOS CONDICIONADOS. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NO PRAZO DEVIDO. 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 201800002778**, 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.

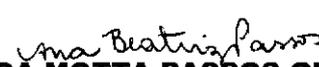
Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 03 de junho de 2024.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Presidente

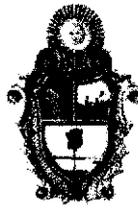

FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

Relatora


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE, IVANA DA FONSECA CAMINHA e ROBERTO SIMÃO BULBOL.



RECURSO Nº 447/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 028/2024 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12627.0.047768
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002778
RECORRENTE: SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO AMAZONAS LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto por **SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO AMAZONAS LTDA.**, fundamentado no Artigo 84, da Lei nº 1.697/1983, contra **DECISÃO Nº 370/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, às fls. 092/099, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002778**, de 03 de outubro de 2018, lavrado em seu desfavor em virtude do recolhimento a menor do ISSQN próprio em relação aos meses de **JANEIRO** e **FEVEREIRO/2016**, calculado sob a alíquota de 3% (três por cento) devido pelos serviços educacionais com subsunção ao subitem 8.01, apurados com base nos registros contábeis apresentados pelo contribuinte.

Foi dado como infringido o Artigo 1º, § 1º, III, e § 4º da Lei nº 1.090/2006, acarretando aplicação da penalidade de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido imposta pelo Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, culminando no valor total de R\$ 119.786,19 (Cento e Dezenove Mil, Setecentos e Oitenta e Seis Reais e Dezenove Centavos)

DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO:

A autuada, em sede de Impugnação, fls. 18/31, traz como razões de defesa as seguintes alegações:

O lançamento impugnado foi formalizado considerando a tributação das bolsas convencionais e do PROUNI concedidas;

O valor das bolsas de estudo, no caso do PROUNI, não representam receita de serviços tributáveis pelo ISSQN, pois o seu valor não seria a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deveria pagar diretamente ao prestador, pois a Recorrente recebe benefício fiscal do Governo Federal, como contrapartida, a saber: a isenção de alguns tributos federais: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)

No que tange às bolsas convencionais alega que concede bolsas de ensino a seus colaboradores, parentes de alunos matriculados, atletas, alunos que estejam cursando a primeira faculdade, servidores públicos, entre outras hipóteses, as quais resultam em



descontos temporários de 20%, 30% e até 100% do preço do serviço. E que a eficácia de tais descontos não fica subordinada a eventos futuros e incertos, caracterizando-os como incondicionais, nos termos do Artigo 121, do Código Civil.

Em sua contabilidade, a Impugnante registra na conta 3101010012, os montantes de “mensalidades Pronatec a faturar”, que consistem em provisão de receita que a Impugnante auferirá no futuro, quando efetivamente prestado o serviço ao aluno beneficiado, isso é, a parcela classificada como tal será efetivamente tributada, tão logo seja realizado o fato gerador do ISSQN. Por isso, forçoso reconhecer a inexigibilidade do ISSQN sobre as mensalidades Pronatec a faturar.

A autoridade lançadora computou na base de cálculo do ISSQN lançado de ofício a variação monetária ativa, multas e juros que incidiram sobre as mensalidades liquidadas em atraso. E conclui a Impugnante que os acréscimos moratórios não a remuneram pelo serviço prestado, razão pela qual não integram o preço do serviço, não servindo de base de cálculo do ISS.

Ao final, requer a realização de diligência, com a finalidade de se verificar com exatidão os fatos que excluem a tributação do ISS, pugnando pela improcedência do Auto de Infração e Intimação.

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:

O Auditor Fiscal autuante, em sua Réplica, às fls. 89/90, manifesta-se arguindo:

Acerca da incidência de ISS sobre as receitas de mensalidades escolares e principalmente de alunos bolsistas, o Fisco Municipal de Manaus já se pronunciou a respeito e firmou o entendimento de que, em havendo contrapartida o ISSQN, incidirá sobre o total da mensalidade, pois nesses casos uma parte o aluno paga o restante da mensalidade, que corresponde à bolsa e o seu patrocinador repassa à Instituição.

Este entendimento foi aplicado no caso específico do contribuinte, onde o cálculo do ISSQN devido procurou identificar as bolsas em que houve contrapartida e descontar da receita as que não têm essa mesma contrapartida e constituem-se, por isso em autênticos descontos incondicionados. Porém, não foi possível, à época da auditoria e tampouco agora, na Impugnação ora apresentada, estabelecer com precisão se os lançamentos contábeis identificados como bolsas de estudo eram descontos incondicionados e por isso foram tratadas como bolsas “*strictu sensu*” conforme denominadas no seu sistema contábil e não foram, por isso, deduzidas da receita bruta.

Com relação às bolsas do PROUNI estas não foram também descontadas, pois a auditoria entendeu que o contribuinte recebeu contrapartida pelas bolsas oferecidas no âmbito do PROUNI quando teve suas obrigações tributárias reduzidas pela isenção concedida pela União, o que do ponto de vista contábil, constitui-se em receitas e como tal tributáveis pelo ISS. Ou seja, foi tomada como receita bruta o total das mensalidades integrais recebidas de alunos bolsistas ou não e deduzidas aquelas canceladas e as devolvidas, resultando na base de cálculo utilizada neste lançamento.



Diante dos fatos expostos, o Órgão Julgador Primário emitiu a **DECISÃO N° 370/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, às fls. 92/99, julgando **PROCEDENTE o AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO N° 201800002778**, de 03 de outubro de 2018. Constatou-se que o serviço foi prestado, caracterizando o fato gerador do ISSQN. Não há respaldo legal para a não inclusão dos valores recebidos por meio de bolsas de estudo, pois se tratam de descontos condicionais.

No caso das bolsas concedidas pelo PROUNI, há contraprestação financeira, uma vez que são custeadas pelo Governo Federal sob forma de isenção dos Tributos Federais, conforme decisão do STJ.

Quanto às bolsas convencionais, a Impugnante argumenta que a base de cálculo do imposto está incorreta, alegando tratar-se de descontos incondicionais. No entanto, não apresentou provas sobre a real base de cálculo do imposto, nem documentos que comprovem a inocorrência do fato gerador ou a exclusão do crédito fiscal exigido, deixando de juntar aos autos quaisquer documentos que pudessem modificar ou excluir a base de cálculo apurada pela autoridade fiscal.

Deste ato decisório, cuja ciência deu-se em 22/11/2021, conforme Termo de Ciência fls. 190, a autuada interpôs Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, com fulcro na norma prescrita no Artigo 85, da Lei n° 1.697/1983, arguindo o seguinte:

As bolsas de estudos convencionais e as do PROUNI configuram-se como descontos incondicionais, porque são oferecidos antes da prestação do serviço, sem qualquer condicionamento a evento futuro, distinguindo-se de um abatimento efetuado após a prestação do serviço;

A tributação dos valores relativos às bolsas de estudos, caso acatada, geraria ampliação ilegal da base de cálculo do imposto, que somente deve incidir sobre o ganho efetivo, ou seja, o preço efetivamente pago pelo aluno tomador do serviço, deduzindo, por conseguinte, os descontos das bolsas de estudos PROUNI e os das bolsas de estudos convencionais, por se tratarem de descontos incondicionais;

Nem toda prestação de serviços é tributável, visto que é imprescindível que a prestação tenha um substrato econômico, sob pena de flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva, o qual se aplica a todos os impostos de caráter pessoal, dentre os quais está o ISSQN, conforme determina o Artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

A incidência do ISSQN sobre os valores referentes às bolsas de estudo PROUNI concedidas pela Recorrente implica nítida ofensa ao princípio da capacidade contributiva — objeto do § 1º, do Artigo 145, da Constituição Federal —, bem como ao disposto no Artigo 7º, da Lei Complementar n° 116/2003, pois o objeto da tributação seria muito maior do que os valores efetivamente percebidos pelo contribuinte.

Acrescenta que a legislação de regência do PROUNI determina critérios de fixação de percentuais e das quantidades de bolsas a serem ofertadas pelas instituições, caracterizando descontos incondicionais por serem anteriores ocorrência do fato gerador, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo do ISSQN;



Não se trata de isenção de ISSQN, tais isenções decorrentes do PROUNI somente se aplicam a impostos federais;

Desta forma é desarrazoado o fundamento contido na Decisão primária no sentido de que ***“o contribuinte recebeu contrapartida pelas bolsas oferecidas no âmbito do PROUNI quando teve suas obrigações tributárias reduzidas pela isenção concedida pela União, o que do ponto de vista contábil, constituiu-se em receitas e como tal tributáveis pelo ISS”***;

A Recorrente cita a doutrina de Aires Barreto, que defende que todos os descontos, condicionais ou incondicionais, não devem integrar a base de cálculo do ISSQN, pois em ambos os casos não há incremento ao patrimônio da prestadora. Além disso, menciona jurisprudência de Tribunais de Justiça, que reconhecem a possibilidade de dedução dos descontos relativos ao PROUNI da base de cálculo do ISSQN, e decisão do STJ (Resp. 622.807), que afirma que o ISSQN não incide sobre descontos incondicionais, por não haver base econômica para tal tributação.

No que tange às bolsas de estudo convencionais, aduz a Recorrente que a Decisão de Primeira Instância não merece ser mantida posto que assim como ocorre com as bolsas concedidas no âmbito do PROUNI, é certo que as bolsas de estudos convencionais também resultam em descontos incondicionados;

Aponta jurisprudência do Tribunal Regional Federal que conclui que a cesta de serviços ofertada pelos bancos constitui em desconto condicionado, logo devem compor a base de cálculo do ISSQN, e a mesma decisão esclarece que o STJ já decidiu que os descontos incondicionados não se sujeitam à incidência do imposto, logo a base de cálculo do ISSQN pode incluir o valor de descontos condicionados ofertados na prestação de serviços;

Por fim, reitera a Recorrente o pedido de baixa dos autos em diligência, caso o CARF-M entenda que os documentos já acostados aos autos não são suficientes, para que se oportunize a apresentação de novos elementos comprobatórios, com a finalidade de se verificar os fatos que excluem a tributação do ISS, em respeito, ainda, ao princípio da verdade material.

A Recorrente informa que registra na Conta “3101010012” os valores relacionados às mensalidades PRONATEC “a faturar”, que correspondem a receitas que a Recorrente obterá no futuro, quando o serviço for efetivamente prestado ao aluno beneficiário do programa estudantil mencionado. Em outras palavras, a parcela classificada desta forma será tributada apenas quando ocorrer o fato gerador do ISSQN. Alega, ainda, que o fato gerador do ISSQN é a prestação do serviço (conforme o Artigo 1º, da Lei Complementar nº 116, de 2003, e o Artigo 21, do CTM), entendido como um negócio jurídico referente a uma obrigação de fazer.

Nesse contexto, o arbitramento realizado pela Fiscalização sobre a Conta “3101010012” – valores relacionados às mensalidades Pronatec “a faturar” – viola o princípio da legalidade, pois tributa serviços que ainda não foram prestados. Ou seja, se prevalecer o arbitramento realizado, estará se validando a incidência do ISSQN sobre um serviço potencial, e não sobre um serviço efetivamente prestado.



Alega que a autoridade lançadora adicionou à base de cálculo do ISSQN, a variação monetária ativa, multas e juros que incidiram sobre as mensalidades pagas com atraso. Em sua peça de Impugnação, a Recorrente apresentou as razões pelas quais esses lançamentos não deveriam prosperar.

Entretanto, a decisão de Primeira Instância novamente deixou de apreciar essas alegações. As parcelas mencionadas têm por finalidade recompor o patrimônio da Recorrente, que ficou sem sua remuneração de forma injustificada, e indenizá-la pelas perdas e danos resultantes da inexecução contratual.

Embora tais rubricas decorram da obrigação principal de pagar pelo serviço, é certo que os acréscimos moratórios possuem uma natureza jurídica completamente distinta da obrigação principal a que estão vinculados.

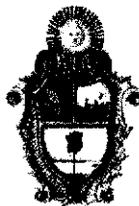
E conclui que os acréscimos moratórios, por não remunerarem o serviço prestado, não integram o preço do serviço e, portanto, não devem compor a base de cálculo do ISSQN.

Ao final, a Recorrente pugna, novamente, pela baixa dos autos em diligência, para que se oportunize a apresentação de novos elementos comprobatórios, com a finalidade de se verificar os fatos que excluem a tributação do ISSQN, em respeito, ainda, ao princípio da verdade material.

Às fls. 283/284, a Representação Fiscal exarou o **DESPACHO Nº 447/2022 – CARF-M** retornando os autos à autoridade lançadora para exame dos argumentos elencados pela Recorrente, visando a confirmar se, de fato, a base de cálculo da presente exação inclui receitas de serviços futuros e, ainda, não prestados à época do lançamento tributário (mensalidades Pronatec “a faturar”), bem como receitas referentes aos juros, correção monetária e multas cobradas em face da quitação em atraso de mensalidade devidas à Recorrente.

Ao retornar os autos, a autoridade lançadora esclarece às fls. 290/292 que a apuração do movimento econômico foi feita com base nas contas de receitas contidas na escrituração contábil e informa que a Conta Pronatec a faturar (3101010012) é uma conta do Ativo Circulante (1.1) que acumula os valores dos serviços já contratados e que aguardam faturamento. Ou seja, quando o contribuinte registra essa conta entre as contas de receita da empresa e a debita como valores a receber, fica estabelecido que o serviço relacionado foi prestado, embora ainda não pago. Portanto, o fato gerador ocorreu, e o imposto sobre serviços deve necessariamente incidir sobre o saldo registrado.

Em outras palavras, o Auditor Fiscal manifestou-se favorável à manutenção dos valores. Considerando que a contabilidade lida com fatos econômicos ocorridos e segue o regime de competência, ao debitar na conta 1102010097 mensalidades a faturar o valor de R\$ 25.050,79 e, em contrapartida, creditar a conta 3101010012 Pronatec a faturar no mesmo valor, fica demonstrada a ocorrência do serviço de educação. Conclui-se que, mesmo que o pagamento não tenha sido recebido, o valor compõe a base de cálculo do ISSQN incidente sobre esse fato gerador.



No que tange às receitas referentes aos juros, correção monetária e multas, o Auditor Fiscal autuante da Recorrente concorda com o seu argumento de defesa e conclui que de fato, as contas com rubrica 3201010002 Variação Monetária Ativa e rubrica 3201010004 Multas e Juros, foram indevidamente incluídas na apuração da base de cálculo do ISSQN. Conforme decisão do STJ no REsp. nº 1.584.736 – SE, essas receitas não integram o preço do serviço para efeito de incidência do ISSQN. Portanto, a autoridade lançadora é favorável à exclusão dessas contas do lançamento.

A ilustre Representante Fiscal, em conformidade com o **PARECER Nº 29/2024 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 293/307, opinou pelo **CONHECIMENTO e PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, a fim de que seja mantida a Decisão primária que julgou **PROCEDENTE o AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002778**, excluindo-se da base de cálculo do ISSQN 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 Relatório.

V O T O

Antes de adentrar ao mérito, concluo pelo atendimento dos pressupostos de admissibilidade, quais sejam o de tempestividade e de regularidade de representação.

O ponto central da controvérsia no presente recurso voluntário é a regularidade do abatimento da base de cálculo do ISSQN sobre os serviços educacionais prestados pela Recorrente, devido às bolsas de estudos concedidas pelo Programa PROUNI do Governo Federal e às bolsas convencionais, consideradas pelo sujeito passivo autuado como descontos incondicionais.

Portanto, o deslinde da controvérsia em julgamento passa pela análise da natureza jurídica dos descontos relacionados à concessão das bolsas de estudos concedidas pela Recorrente que ele intitulou de convencionais a fim de reconhecê-las, ou não, como descontos incondicionados e a análise das bolsas concedidas por meio do PROUNI.

Por relevante para o esclarecimento da questão transcrevemos abaixo a norma disposta pelos Artigos 12 e 13, do Decreto nº 5.682/1987, que aprova o Regulamento do Imposto Sobre Serviços:

*Art. 12. A base imponible do imposto é o preço do serviço.
(...)*

Art. 13. Considera-se preço de serviço, para efeito de cálculo do imposto, tudo o que for recebido em virtude da prestação do serviço, seja na conta ou não.

§ 1º - Incorpora-se ao preço do serviço os valores acrescidos e os encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros.



§ 2º - Quando a contraprestação se verificar através de troca de serviços ou o seu pagamento for realizado mediante o fornecimento de mercadorias, o preço do serviço, para cálculo do imposto, será o preço corrente na praça.

§ 3º - No caso de concessão de desconto ou abatimentos sujeitos à condição, o preço-base para o cálculo do imposto, será o preço normal, sem levar em conta essa concessão.

Da análise da legislação acima transcrita conclui-se que a possibilidade de os descontos incondicionais ser abatido da base de cálculo do ISSQN, advém da interpretação "a contrário sensu" do Artigo 13, § 3º, do Decreto nº 5.682/1987, pois ao se prever que os descontos condicionais não se deduzem da base de cálculo do ISSQN, infirma-se que os incondicionais devem ser abatidos.

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que os descontos incondicionados concedidos não integram a base de cálculo do ISSQN. Vejamos o Recurso Especial nº 622.807 - BA (2004/0004314-9), da relatoria da Ministra Eliana Calmon, a seguir:

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 imponible para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador.

4. Recurso especial improvido.

Estabelecidos esses nortes, partiremos, primeiramente, da análise das bolsas do PROUNI.

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 Artigo 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 n. 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;

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970.

De acordo com o Artigo 8º, supratranscrito, as bolsas concedidas pelo PROUNI são remuneradas por meio de concessão de isenções tributárias durante o período de vigência do termo de adesão. Portanto, não há desconto ofertado pelo prestador de serviço apto a ensejar dedução de base de cálculo do ISSQN, porquanto o valor concedido ao estudante pelo PROUNI é repassado à instituição de ensino por meio de outra fonte pagadora (União) por intermédio de concessão de benefício tributário. Há, pois, a



compensação financeira. Desta forma, os valores concedidos a título de bolsa de estudo no âmbito do Programa Universidade para Todos – PROUNI compõem o preço do serviço e, por conseguinte, não podem ser deduzidos da base de cálculo do ISS.

Assim, a bolsa concedida pela instituição em razão de uma contrapartida oferecida pela União, (isenção dos tributos federais), caracteriza-se como hipótese de desconto condicional.

Desta forma, não sendo hipótese de desconto incondicionado, não há que se falar em não incidência de ISSQN sobre os valores correspondentes às bolsas de estudos do PROUNI.

É que, para efeito da Lei Complementar nº 116/2003 e a legislação municipal que instituiu o ISSQN, no âmbito do Município de Manaus, é irrelevante quem paga o preço do serviço para efeito de exigência do imposto municipal de que se cogita. Dito de outra forma: o fato de o serviço educacional ter sido custeado pelo PROUNI, não afasta a incidência do imposto devido na operação.

No que tange a parcela da Bolsa PROUNI custeada pelo Governo Federal, integrar a base de cálculo do ISSQN é corroborado pelo entendimento já consolidado nos Tribunais de Justiça pátrio, tendo, inclusive o STJ, decidido pela tributação. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE RECEITAS ORIUNDAS DO PROUNI. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA QUE NÃO ESTÁ ELECADA NA LEI 11.906/2005. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL COM BASE EM LEI FEDERAL. ART. 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ACÓRDÃO EMBASADO NA ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF. AGRAVO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Agrava-se de decisão que negou seguimento a Recurso Especial interposto por SOCIEDADE DE CULTURA E EDUCAÇÃO DO LITORAL SUL LTDA com fundamento na alínea a do art. 105, III da Constituição Federal, que objetiva a reforma do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

APELAÇÃO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISS, exercícios de 2004 a 2007 - Município de Registro - Serviços educacionais prestados por ente privado - Parcela custeada pelo PROUNI - Pretendida isenção - Não cabimento, em razão da falta de amparo legal - Alega violação ao princípio da capacidade contributiva - Não caracterização - Irrelevância de o pagamento do serviço ser feito por terceiro - RECURSO IMPROVIDO (fls. 145).

2. Em suas razões recursais, sustenta a recorrente a impossibilidade de cobrança de ISS sobre bolsas de estudos concedidas aos alunos beneficiários do PROUNI. Aponta, ainda, que não se pode confundir disponibilidade financeira com disponibilidade econômica, no caso, a empresa não tem capacidade contributiva, uma vez que o benefício não é destinado à própria instituição de ensino e sim ao cidadão/aluno, não há lucros ou dividendos.

3. É o relatório. Decido.

4. Cabe registrar que a Lei 11.906/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos - PROUNI, em seu art. 8o. elenca expressamente a quais impostos e contribuições a instituição de



ensino ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão. Confira-se, a propósito:

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.

5. Assim, como bem assentado no acórdão recorrido, impossível acolher a alegação da parte autora de que a Lei 11.096/2005 a isenta do pagamento do ISS sobre as receitas advindas do PROUNI, por ausência de previsão legal. Vale destacar que a LC 116/2003, que regula o ISS, também não prevê tal isenção.

6. Não é demais destacar que o art. 151, III da Constituição Federal, veda a possibilidade da União conceder isenção acerca de tributos municipais.

7. Neste contexto, não há como reconhecer a ofensa ou negativa de vigência a dispositivo de lei federal. A contrariedade da parte autora, caso existente, ocorreria no plano constitucional, art. 151, motivo pelo qual é inviável o exame da controvérsia na via do Recurso Especial.

8. No que diz respeito à capacidade contributiva da entidade educacional, a matéria foi assim enfrentada pela Corte de origem:

A ideia que se tem do princípio da capacidade contributiva, artigo 145, §1º., da Constituição Federal, é que o tributo será graduado segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

A leitura de tal princípio não se aplica ao caso concreto, visto que o beneficiário do PROUNI não é o contribuinte, mas sim o tomador do serviço que está fora da relação jurídico-tributária.

A prestação de serviço educacional, em regra, é fato gerador de ISS.

O prestador recebe o preço do serviço executado, devendo recolher o respectivo imposto. Em tal operação, ainda que o preço do serviço, ou parte dele, seja custeado pelo Governo Federal, através do PROUNI, não se vê violação ao princípio da capacidade contributiva.

(...).

Segundo, porque a legislação municipal aplicável ao caso (fls. 29/ss) e a LC 116/03, não dão relevância a quem paga o preço do serviço para efeito de exigência de ISS. Vale dizer, não há amparo legal que isente a apelante do pagamento de ISS pelo simples fato de o serviço educacional ter sido custeado pelo PROUNI, em vez do usuário final (fls. 149/150).

9. De fato, o fato gerador do ISS é a prestação do serviço educacional, não havendo como atribuir ao aluno tal responsabilidade.

10. Ademais, como se vê o acórdão, embora não faça a menção expressa aos dispositivos envolvidos, afirma que a legislação municipal aplicável ao caso não dá relevância a quem paga o preço do serviço para efeito de exigência do ISS, o que impede a desconstituição de tal premissa, na via do Recurso Especial, face o óbice contido na Súmula 280/STF.

11. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo em Recurso Especial.

12. Publique-se. Intimações necessárias.

Brasília (DF), 14 de novembro de 2016.

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR

(AREsp 253091 – DATA DA PUBLICAÇÃO: 22/11/2016)



Nesta esteira, praticado o fato gerador do ISSQN, que consiste na prestação de serviços educacionais, é irrelevante que parte desses serviços tenha sido custeada por intermédio de programa instituído pelo governo federal mediante a isenção de alguns tributos federais, para que o imposto municipal seja devido.

DAS BOLSAS CONVENCIONAIS:

No que tange às bolsas ditas convencionais, essas entendidas para efeito da realidade da Recorrente e da presente autuação, como aquelas bolsas de ensino concedidas a seus colaboradores, parentes de alunos matriculados, atletas, alunos que estejam cursando a primeira faculdade, servidores públicos, entre outras hipóteses, as quais resultam em descontos variáveis chegando até 100% do preço do serviço, a autuada sustenta que se caracterizam como descontos incondicionais, nos termos do Artigo 121, do Código Civil.

A autuada, embora tenha alegado que concedeu bolsas de estudos convencionais, e que segundo seu entendimento são descontos incondicionais, não anexou, quando do momento da impugnação, documento ou prova alguma que demonstrassem os descontos incondicionais, descumprindo o Artigo 36, inciso II, do Decreto nº 681/1991, em vigor na data da formalização do presente Recurso, que diz que o ônus da prova incumbe ao Impugnante, quanto à inocorrência do fato gerador ou de exclusão de crédito tributário.

Em sede de Impugnação em Primeira Instância Administrativa e de Recurso Voluntário, analisando os autos, constata-se que a Recorrente não prova que bolsas convencionais foram concedidas por liberalidade do prestador sem qualquer imposição, ou condição. Ocorre que é necessária a produção de prova pelo contribuinte, impondo para a autoridade julgadora o dever de apreciação da respectiva prova.

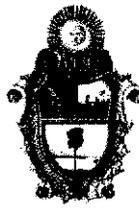
O Artigo 27, do Decreto nº 681/1991 disciplina que *"a impugnação, formalizada por escrito e instruída com documentos em que se fundamentar, será apresentada no prazo de 30 dias contados da data em que for feita a intimação da exigência"*. Portanto, não foi o que ocorreu, pois em momento algum de sua defesa a Recorrente apresenta provas da inocorrência do fato gerador do ISSQN.

Diante da inexistência de documentos que deveriam ter sido juntados aos autos aptos a demonstrar o direito alegado pelo Recorrente, quando da interposição do presente recurso a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e não havendo sequer indícios que leve à conclusão de que a Recorrente concedeu desconto incondicional por liberalidade e sem qualquer imposição, ou condição, conclui-se pela efetiva prestação de serviços educacionais, com subsunção ao subitem 8.01 da Lista de Serviços anexa a Lei nº 714/2003.

A autoridade fiscal, às fls. 5 a 9, apresenta Quadros Demonstrativos do ISSQN; quadro de identificação das receitas tributadas, com os respectivos valores que tiveram como fonte de informação o sistema contábil do contribuinte e o Sistema Tributário da SEMEF. Portanto, todos os requisitos necessários ao lançamento tributário em conformidade com o Artigo 142, do Código Tributário Nacional foram cumpridos durante o procedimento administrativo fiscal.

DA CONTA PRONATEC A FATURAR:

No que tange aos argumentos de defesa da Recorrente quanto à conta **"Pronatec a faturar"**, após diligência e retorno dos autos, a autoridade fiscal informa que *"a apuração do movimento econômico foi feito com base nas contas de receitas contidas na*



escrituração contábil e informa que a Conta Pronatec a faturar (3101010012) é uma conta do ativo circulante (1.1) que acumula os valores dos serviços já contratados e que aguardam faturamento. Ou seja, quando o contribuinte registra essa conta entre as contas de receita da empresa e a debita como valores a receber, fica estabelecido que o serviço relacionado foi prestado, embora ainda não pago. Portanto, o fato gerador ocorreu, e o imposto sobre serviços deve necessariamente incidir sobre o saldo registrado". Assim, provada a ocorrência do fato gerador do ISSQN, é devido o imposto municipal.

DA CONTA "VARIÇÃO MONETÁRIA ATIVA" E "MULTAS E JUROS":

No entanto, no que tange às contas "Variação Monetária Ativa" e "Multas e Juros", manifesta-se favorável à exclusão de valores da base de cálculo do lançamento, justificando à fl. 92 que, em conformidade com Decisão do STJ RESP Nº 1.584.736 – que essas receitas não integram o preço do serviço, para efeito de incidência do ISSQN.

Reproduzo a seguir o entendimento do STJ, trazido aos autos pelo Auditor Fiscal atuante, à fl. 292, a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. MENSALIDADES ESCOLARES. BASE DE CÁLCULO. VALORES REFERENTES À CORREÇÃO MONETÁRIA E AOS JUROS DE MORA DAS PARCELAS PAGAS EM ATRASO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nos termos dos arts. 1º e 7º da LC n. 116/2003, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços, sendo a base de cálculo o preço do serviço, o qual, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária, deve estar vinculado ao ganho financeiro proporcionado pelo serviço prestado.

2. Não é legal a inclusão, na base de cálculo do ISSQN, da correção monetária e dos juros de mora incidentes sobre as mensalidades atrasadas, porquanto os respectivos valores não se relacionam com a quantia, em si, da prestação do serviço, mas, condicionalmente, com a correção e a remuneração do respectivo capital.

3. Os juros de mora têm natureza indenizatória, como se extrai do parágrafo único do art. 404 do Código Civil, razão pela qual não se pode caracterizá-los como parcela do preço do serviço.

4. Hipótese em que o recurso especial deve ser provido, porquanto não se pode entender legítima a autuação do contribuinte porque, à época do pagamento do ISSQN, pagou o tributo sem a inclusão dos juros de mora, uma vez que estes não integram o preço do serviço, mas constituem indenização inicial por eventual prejuízo decorrente da mora, a qual se dá, por sua natureza, após o vencimento da data estipulada para o pagamento da prestação do serviço.

5. Recurso especial provido. Agravo interno interposto contra o indeferimento da tutela provisória prejudicado.

(STJ, REsp n. 1.584.736/SE, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 6/2/2018, DJe de 28/2/2018.)

Assim, à luz da jurisprudência supra, o STJ reconheceu que os juros de mora não devem compor a base de cálculo do ISSQN, não devendo ser incluídos valores de correção monetária e juros de mora sobre mensalidades escolares pagas em atraso, pois esses valores não fazem parte do preço do serviço, mas são compensações financeiras por atrasos nos pagamentos.

Semef
Secretaria Municipal



Prefeitura de

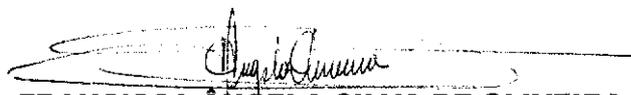
Manaus

Av. Japurá, 488, Centro, CEP 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

Ante o exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário, para manter a **DECISÃO Nº 370/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF** exarada em sede de Primeira Instância, que julgou pela **PROCEDÊNCIA** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002778**, ressaltando que devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento os valores referentes à cobrança de multas, juros de mora e correção monetária das mensalidades em atraso referentes às rubricas 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.


FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA
Conselheira Relatora