

Acórdão nº 18.214

Acórdão mantido pela decisão da Secretária Municipal de Fazenda e Planejamento, publicada no D.O. Rio de 15/08/2023, fls. 19.

Sessão do dia 15 de dezembro de 2022.

Publicado no D.O. Rio de 08/02/2023

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 16.483

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

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

Relator: Conselheiro **RAFAEL GASPAR RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

**ISS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENSINO
SUPERIOR – BOLSAS DE ESTUDO – PROUNI
– BASE DE CÁLCULO**

A concessão das bolsas de estudo, na forma da Lei nº 11.096/2005 (PROUNI), configura desconto condicional, devendo a base de cálculo do ISS, na prestação de serviços de ensino superior, neste caso, incluir os citados descontos. Inteligência do art. 16, §3º, da Lei nº 691/1984.

**ISS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENSINO
SUPERIOR – BOLSAS DE ESTUDO – ALUNOS
AFILIADOS A SOCIEDADES E INSTITUIÇÕES
CONVENIADAS – BASE DE CÁLCULO**

A concessão das bolsas de estudo a alunos vinculados a sociedades e instituições conveniadas configura desconto condicional, devendo a base de cálculo do ISS incluir tais descontos. Inteligência do art. 16, §3º, da Lei nº 691/1984.

Recurso Voluntário improvido. Decisão pelo voto de desempate.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Acórdão nº 18.214

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 115/121, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA. em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então F/SUBTF/CRJ), constante de folhas 70 a 77, que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 102.216, de 13/03/2012, composto de item único, concernente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A peça fiscal que inaugura os presentes autos foi lavrada em decorrência de ação de fiscalização dirigida ao sujeito passivo acima identificado, relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no âmbito da qual foi constatada a ocorrência descrita no item único daquela peça.

O **item único** do Auto de Infração registrou que a contribuinte não recolhera o ISS devido pela prestação de serviços de ensino superior, previstos no subitem 8.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003, no período contínuo de agosto de 2010 a agosto de 2011, por não incluir na base de cálculo o valor das bolsas concedidas, resultando débito no valor histórico de R\$892.002,64, conforme discriminado em quadro demonstrativo anexo ao Auto de Infração.

Consignou-se também neste item que fora infringido o art. 44 da Lei nº 691/1984, tendo sido aplicada a penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da mesma Lei, e que a atualização monetária seria calculada de acordo com o art. 180 da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 1.513/1989, combinado com o art. 2º e seu §1º do Decreto nº 14.502/1995, observado o art. 1º da Lei nº 3.045/2000 e alterações posteriores, bem como que os acréscimos moratórios incidiriam na forma do art. 181 da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 2.549/1997.

Inconformada com a sobredita autuação, a contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação constante de folhas 22 a 37.

Em sua peça contestatória, a impugnante alegou, em síntese:

a) Que supostamente o Fisco Municipal teria o entendimento de que as bolsas de estudo concedidas pela impugnante estariam sujeitas à incidência do ISS, pois, segundo essa alegada visão fazendária, a prestação do serviço de ensino superior, mesmo sem a contrapartida de qualquer pagamento, estaria submetida a esse imposto;

b) Que, todavia, esse pretense entendimento fazendário revelar-se-ia equivocado, pois o ISS seria imposto que incidiria sobre a prestação de serviços, sendo que nem toda prestação de serviços seria tributável, visto que seria imprescindível que a prestação tivesse um substrato econômico;

Acórdão nº 18.214

c) Que entendimento diverso, com a incidência do ISS sobre os valores referentes às bolsas de estudo concedidas pela impugnante, implicaria nítida ofensa ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/1988) - o qual se aplicaria a todos os impostos de caráter pessoal, dentre os quais estaria o ISS -, pois o objeto da tributação seria muito maior do que os valores efetivamente percebidos pela contribuinte;

d) Que a própria legislação municipal define “preço”, para efeitos de incidência do ISS, como “*tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço*”, sendo que a concessão de bolsas de estudo faria, logicamente, com que a impugnante não cobrasse pelo serviço por ela prestado, de modo que seria de máxima clareza que o valor das bolsas concedidas não integraria a base de cálculo do ISS, que deveria incidir somente sobre o preço efetivamente pago pelo aluno;

e) Que os descontos podem ser condicionados ou incondicionados, sendo que, no presente caso, a concessão de bolsas de estudo pela impugnante seria um desconto incondicionado, tendo em vista que o abatimento no preço do serviço não estaria vinculado a nenhum evento futuro e incerto a ser realizado pelo tomador de serviço, não devendo, também sob esta ótica, ser incluído na base de cálculo do ISS, consoante precedentes do STJ colacionados aos autos;

f) Que, analisando questão idêntica à dos autos, o Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento da Apelação nº 925.890-5/3, teria decidido não incidir o ISS sobre os valores concedidos a título de bolsas de estudo, diante da absoluta inexistência de fato imponible, uma vez que não haveria qualquer tipo de pagamento por parte do usuário final;

g) Que, de igual modo, as autoridades fiscalizadoras paulistanas, na Solução de Consulta nº 34, de 21/09/2011, teriam firmado o entendimento de que as bolsas de estudo se enquadrariam como descontos incondicionais.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante pugnou pela procedência de sua impugnação, com o consequente cancelamento do Auto de Infração *sub lite*.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a então F/SUBTF/CIS-1, ocasião em que o Fiscal de Rendas autuante, em manifestação instrutória de folhas 65 a 68, opinou pela manutenção integral do Auto de Infração, informando, em síntese, com relação às bolsas concedidas pelo programa PROUNI, que a instituição de educação fornece a bolsa de estudo, mediante condições especiais determinadas pela Lei nº 11.096/2005 (que institui o PROUNI), e se beneficia de isenção de impostos e contribuições jurisdicionados à União; que fica então comprovado que a bolsa (PROUNI) é concedida sob condição, ou melhor, com a contraprestação de benefício; que, isto posto, foi autuado o valor da bolsa concedida pelo PROUNI, cujos valores foram obtidos dos livros comerciais da empresa; que a Lei nº 11.096/2005 determina os tipos de bolsas a serem concedidas por instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, que podem ser integrais, de 50% e de 25%, estabelecendo, também, os destinatários das bolsas e as condições para a concessão e participação

Acórdão nº 18.214

no PROUNI; que a União retribui com a isenção de determinados impostos e contribuições a entidades privadas que realizam funções que suprem ou substituem o que é dever do Estado; que, assim, a concessão de bolsas do PROUNI não é uma atividade altruísta da instituição educacional, e sim a contraprestação do serviço prestado por isenção de impostos e contribuições, e esses valores são todos identificáveis; que, em resumo, a instituição de educação concede determinado número de bolsas (integral, de 50% e de 25%), cujos valores são mensurados e identificados na escrita comercial da empresa e tem como retorno, ou contraprestação, ou pagamento, a isenção de impostos e contribuições de competência da União; que a Lei nº 11.096/2005 não concede e não poderia conceder, por ser competência municipal, isenção do ISS; que, em conclusão, pode-se afirmar que as bolsas do PROUNI são mensuráveis, por estarem escrituradas nos lançamentos contábeis da empresa; que, por isso, possuem substrato econômico; que não há ofensa à capacidade contributiva, pois, no caso, quem arca com o pagamento, ou a contraprestação, é o Governo Federal; que o ISS não deve incidir sobre o que é efetivamente pago pelo aluno, mesmo porque não é o aluno quem paga pelo serviço, conforme já visto; que a concessão de bolsa não é desconto incondicional, pois a bolsa PROUNI segue regras pré-determinadas e são concedidas mediante a isenção de impostos e contribuições de jurisdição da União; com relação às demais bolsas, que a contribuinte possui diversos convênios com empresas e entidades diversas que tenham mais de 200 funcionários, concedendo descontos (bolsas) em valores variados, mediante contrato pré-fixado; que os descontos (bolsas) são concedidos dependendo do número de funcionários do conveniado, do curso adotado e finalmente da localidade do estabelecimento prestador, fatores estes que são condicionantes para a obtenção do percentual de desconto (bolsa) a ser concedido; que o §3º do art. 16 do CTM é claro na interpretação literal, ou seja, se o desconto é dado sob qualquer condição, integrará a base de cálculo.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

Em sua promoção (cf. folhas 70 a 76), o ilustre parecerista da F/SUBTF/CRJ opinou pela improcedência do pleito impugnatório, realçando a legalidade da integração das bolsas referentes ao PROUNI na base de cálculo do ISS, ao fundamento de que a instituição de ensino que adere ao programa PROUNI gozará de benesses fiscais atinentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; que a relação jurídica existente entre o aluno bolsista do PROUNI e a impugnante é totalmente dependente da adesão da instituição de ensino superior ao citado programa; que a concessão da bolsa de estudo ao aluno - seja total ou parcial - não configura mera liberalidade da impugnante, mas obedece a critérios muito bem definidos em Lei Federal, a qual lhe confere substanciais benesses fiscais de tributos de competência da União, de forma que, indiscutivelmente, há uma relação de causalidade na hipótese *sub examen*: a impugnante outorga bolsas de estudo totais e parciais para alguns alunos, e a União Federal a desonera de 4 tributos de sua competência, ou seja, obliquamente, a União - através de renúncia de receita - custeia tais bolsas de estudo; que, portanto, não há de se cogitar a hipótese de se enquadrar o caso vertente sob o manto do desconto, condicional ou incondicional; que, se na própria escrituração contábil da impugnante, segundo Pronunciamento Técnico nº 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a isenção concedida pelo Governo Federal deve ser

Acórdão nº 18.214

registrada como receita, há - indiretamente - pagamento do preço do serviço, esvaziando-se completamente o argumento do impugnante no que tange à ausência de sua capacidade contributiva.

Igualmente, sublinhou a legalidade da integração das demais bolsas concedidas pela impugnante na base de cálculo do ISS, pois, em uma interpretação sistemática da legislação tributária, infere-se que, pelo fato de a impugnante conceder bolsas de estudo sempre levando em consideração alguma característica específica do tomador do serviço ou do estabelecimento prestador, presente está o fator condicionante previsto no desconto concedido - seja total ou parcial -, subsumindo-se, portanto, aos ditames do §3º do art. 16 da Lei nº 691/1984.

Em 06/03/2014, tendo por supedâneo o pronunciamento acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 102.216, nos termos em que fora lavrado (cf. folha 77).

Irresignada com a sobredita decisão, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário autuado às folhas 85 a 102, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, *ex vi* do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.

Em suas razões recursais, a Recorrente revigora todas as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima e às quais me reporto para evitar desnecessária repetição, estando sublinhados adiante, em forma resumida, tão somente os pontos centrais de seus argumentos de defesa e alguns poucos acréscimos neles empreendidos por meio da peça recursal.

Assim é que a Recorrente reafirma ser descabida a incidência do ISS sobre os valores das bolsas de estudo por ela concedidas.

Sustenta que seria imprescindível que a prestação de serviço possuísse um substrato econômico, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal), substrato este que não existiria no caso das bolsas de estudo, em que nenhum preço seria pago pelo aluno bolsista (tomador do serviço).

Alega que a concessão de bolsas de estudo configuraria um desconto incondicionado, tendo em vista que o abatimento no preço do serviço não estaria vinculado a nenhum evento futuro e incerto a ser realizado pelo tomador de serviço, não devendo, também sob esta ótica, ser incluído na base de cálculo do ISS.

Argumenta que a decisão recorrida, embora destaque o fato de a impugnante “conceder bolsas de estudo sempre levando em consideração alguma característica específica do tomador do serviço ou do estabelecimento prestador”, não traria um único exemplo sequer dessas características - do tomador ou do prestador de serviço - que, supostamente, serviriam de baliza para a concessão de bolsas de estudo.

Acórdão nº 18.214

Agrega que na fundamentação do Auto de Infração não haveria nenhuma tentativa de caracterização das bolsas de estudo como desconto condicionado e que apenas na promoção fiscal que embasou a decisão recorrida é que os possíveis fatores condicionantes teriam sido declinados, os quais consistiriam, segundo sua visão, no curso adotado pelo aluno e na localidade geográfica do estabelecimento prestador.

Assevera que a tentativa de utilização de tais fatores para fins de caracterização das bolsas de estudo concedidas como desconto condicionado deveria ser de plano rechaçada, pois (i) esses fatores não constariam do Auto de Infração originariamente lavrado contra a Recorrente, sendo que a decisão recorrida, ao considerá-los, teria modificado o critério jurídico inicialmente adotado, o que violaria o disposto nos arts. 146 e 149 do CTN; e (ii) descontos condicionados seriam aqueles concedidos sob alguma condição futura e incerta, o que não seria o caso do curso adotado nem da localidade geográfica do estabelecimento prestador, eis que já previamente estabelecidos no momento da contratação dos serviços.

Refuta o argumento de que as bolsas de estudo concedidas pela Recorrente no âmbito do PROUNI proporcionariam a obtenção de benefício fiscal referente a tributos federais e que, por isso, a contrapartida do serviço prestado seria o favor fiscal do Governo Federal.

Considera absurdo tal argumento, vez que os tomadores dos serviços prestados seriam os alunos dos cursos ministrados pelas universidades mantidas pela Recorrente, incumbindo a eles a contrapartida pelos serviços tomados, o que poderia se dar, exclusivamente, por meio do pagamento das mensalidades.

Aduz que a incidência do ISS invadiria a esfera de competência do Governo Federal, pois as bolsas de estudo seriam concedidas para fins de fruição de benefício fiscal atinente a tributos federais, de modo que, ao tributar os “valores” correspondentes a essas bolsas, o Município estaria interferindo diretamente no benefício fiscal concedido pelo Governo Federal, bem como na própria eficácia do PROUNI.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão recursal consiste em que seja conhecido e integralmente provido o presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento da integralidade dos débitos objeto do Auto de Infração hostilizado.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 18.214

VOTO VENCEDOR Conselheiro RELATOR

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá LTDA. em face de decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamentos Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ) que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração nº 102.216, lavrado em 13 de março de 2012. O ato administrativo citado contém apenas um item, que constitui o crédito tributário devido relativo ao ISS em tese incidente sobre as bolsas de estudo concedidas pela instituição a seus alunos, que não foi oferecida à tributação.

Há que se salientar, de plano, que são dois os tipos de bolsas de estudos outorgadas pela Recorrente a seus alunos e incluídas no Auto de Infração citado, quais sejam, aquelas derivadas do PROUNI, instituído pela Lei nº 11.096/2005, bem como as deferidas a alunos afiliados a empresas conveniadas com a universidade. Por se tratarem de casos consideravelmente distintos, serão também aqui tratados separadamente.

Tratando inicialmente das bolsas destinadas aos alunos do PROUNI, argui a Recorrente que se tratariam de descontos incondicionados, não devendo esses valores integrarem a base de cálculo do imposto municipal. Afirma ainda não haver onerosidade na prestação. Não parece ser possível a este Relator adotar o entendimento exposto.

Ora, conforme expressamente previsto na legislação de regência do programa federal (e exaustivamente discutido tanto na decisão recorrida quanto no brilhante parecer da Representação da Fazenda – motivo pelo qual tais argumentos não serão repisados), a adesão ao PROUNI permite que a Instituição de Ensino Superior se isente, ainda que parcialmente, de quatro tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Parece claro, *ab initio*, que as bolsas deferidas a seus alunos podem até não estar sendo por eles custeadas, mas efetivamente estão pelo Governo Federal. Tal fato, contudo, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Presente, portanto, de forma inequívoca, a onerosidade.

No que concerne especificamente à eventual inexistência de condição, também não parece lhe assistir razão. Nesse sentido, pergunta-se: extinto o PROUNI, seriam as bolsas mantidas? Mais que isso: haveria a obrigação de manutenção das bolsas? Decerto que não. Resta claro, assim, que a própria manutenção dos benefícios fiscais por parte da União Federal – evento futuro e incerto – é condição para que os descontos sejam concedidos.

Esse entendimento foi, inclusive, recentemente esposado pelo TJ-RJ, por meio de sua 26ª Câmara Cível, em acórdão assim ementado:

Acórdão nº 18.214

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. NOTAS FISCAIS CANCELADAS. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA QUE SE REFORMA. 1. Cinge-se, a controvérsia recursal em verificar a ocorrência ou não do fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza - ISSQN, e a conseqüente (in) existência do débito tributário e se (in) devida a devolução dos valores pagos, levando-se em consideração as razões aduzidas na inicial que teriam gerado o cancelamento das notas fiscais em questão. 2. O ISSQN constitui um imposto de competência municipal, fundamentado no artigo 156, III, da CF/88, cujo fato gerador é a prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal n.º 116/03, reproduzida na Lei Municipal n.º 12.392/05. 3. Sociedade autora que não logrou demonstrar a ocorrência de emissão de notas fiscais equivocada sobre cursos findos, trancados, abandonados, transferência do aluno, bolsas de estudo, notas fiscais emitidas em duplicidade ou outros lançamentos equivocados, não havendo comprovação das referidas situações, bem como da necessidade de cancelamento e emissão de novas notas fiscais. 4. Caberia à apelada comprovar nos autos a juntada dos contratos celebrados e as respectivas notas fiscais emitidas vinculadas ao cancelamento alegado, nos termos do artigo 373, inciso I, do CPC, o que poderia ter sido feito por meio de prova documental apta a demonstrar o direito alegado. 5. Da relação de cancelamento apresentada pela parte autora (index 174), não é possível verificar as situações descritas na inicial que teriam motivado o cancelamento das notas fiscais vinculadas aos respectivos contratos, estando os "links" elencados indisponíveis, resultando sem sucesso as diversas tentativas de acesso por amostragem na extensa listagem apresentada. 6. Não basta a simples juntada da relação de notas fiscais canceladas, mas, imprescindível que ficassem comprovadas as situações retratadas na inicial que redundaram no cancelamento das notas fiscais, o que no caso concreto, não ficou demonstrado. 7. Prova que se mostrou deficitária, sujeitando-se a parte autora ao ônus da escolha de prova inábil; sem se olvidar que na fase de especificação de provas, manteve-se silente. 8. Em acréscimo, observa-se que sequer há menção na decisão a quo de acesso aos "links", somente havendo referência ao documento juntado pela parte autora relacionado às notas fiscais que teriam sido canceladas, o que, no caso concreto, como destacado, se mostrou insuficiente a embasar as assertivas autorais que teriam dado origem ao cancelamento. 9. Prestação de serviços educacionais por meio do programa governamental PROUNI e FIES que não conferem à autora direito de emitir notas fiscais em valor inferior ao preço do serviço. 10. Da leitura do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), extrai-se que as instituições de ensino não são contempladas com a isenção do ISS. 11. Lei Complementar nº 116/2003, que regula o ISS, que também não contempla a referida isenção. **12. Vinculação ao PROUNI e FIES que conferem à instituição de ensino participante isenção de tributos federais, não sendo possível, portanto, considerar que o abatimento do valor das mensalidades a serem pagas por seus alunos teriam natureza de verdadeiros "descontos**

Acórdão nº 18.214

incondicionais". 13. Precedentes deste Tribunal de Justiça. 14. Recurso conhecido e provido.

(TJ-RJ – Apl. Cível nº 0004350-36.2018.8.19.0021. 26ª Câmara Cível. Rel.: Des. Wilson do Nascimento Reis. Julgada em 28/06/2022. Publicada em 29/06/2022). (Os grifos não são do original).

Também foi esse o entendimento da 27ª Câmara Cível do TJ-RJ, em julgado assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. - Sociedade autora que busca ver reconhecida a não incidência de tributo (ISSQN) sobre notas fiscais e boletos por ela emitidos no ano de 2014. - Sentença vergastada que julgou improcedentes os pedidos iniciais, condenando a demandante ao pagamento de despesas judiciais e honorários advocatícios de sucumbência. - Preliminar de nulidade da sentença, por suposto julgamento extra petita, que não merece acolhida, eis que, em sua causa de pedir, a sociedade demandante alegou que suas notas fiscais teriam sido emitidas com valor equivocado não apenas em razão de descontos do PROUNI, mas, também, por questões envolvendo evasão escolar e duplicidade de cobranças. - Análise da petição inicial que deve ser feita em conjunto com seus fundamentos e com base no princípio da boa-fé, na forma como previsto pelo artigo 322, § 2º, do CPC/15, estando, portanto, correta a magistrada de primeira instância ao incluir em sua fundamentação fatos que foram expressamente mencionados pela própria demandante em sua exordial. - Parte autora que não logrou, ainda, demonstrar a ocorrência de evasão escolar e a emissão de notas fiscais em duplicidade, não tendo, portanto, comprovado a necessidade de reemissão de documentos fiscais com valor inferior. Descumprimento da norma disposta no artigo 373, inciso I, do CPC/15. - **Prestação de serviços educacionais utilizando o programa governamental PROUNI que não confere à autora direito de emitir notas fiscais em valor inferior ao preço do serviço. - Vinculação ao PROUNI que confere à instituição de ensino participante isenção de tributos federais, não sendo possível, portanto, considerar que o abatimento do valor das mensalidades a serem pagas por seus alunos teriam natureza de verdadeiros "descontos incondicionais"**. Precedentes deste Tribunal. - Majoração dos honorários advocatícios de sucumbência para 12% do valor da causa, nos termos do 85, § 11º, do novo CPC/15. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

(TJ-RJ – Apl. Cível nº 0321257-73.2018.8.19.0001. 27ª Câmara Cível. Rel.: Des. TEREZA CRISTINA SOBRAL BITTENCOURT SAMPAIO. Julgada em 14/07/2021. Publicada em 16/07/2021). (Os grifos não são do original).

Acórdão nº 18.214

É de se dizer, inclusive, que o próprio Código Tributário Municipal expressamente prevê, em seu art. 16, §3º, que “os *descontos ou abatimentos concedidos sob condição integram o preço do serviço*”. Nesse sentido, não se olvida que o art. 91 do Regulamento do ISS (Decreto 10.514/91)¹, ao tratar da base de cálculo dos serviços prestados pelos estabelecimentos particulares de ensino, não traz expressamente previstas as bolsas outorgadas aos alunos. Não interpretar tal rol, contudo, como meramente exemplificativo, levaria à inconteste conclusão de que o ato normativo é ilegal, pois restringiria onde a lei não o fez. Uma interpretação sistemática da legislação tributária leva, então, este Relator a entender que, ainda que não expressamente previsto no art. 91 do Regulamento do ISS, as bolsas concedidas sob condição devem compor a base de cálculo do imposto municipal, na forma da lei.

Apesar das características e condições distintas, as bolsas concedidas pela Recorrente a alunos que possuam vinculação a determinadas empresas e instituições conveniadas igualmente não parecem materializar desconto incondicionado. Veja-se que, no próprio sítio eletrônico da Universidade Estácio de Sá, encontra-se disponível² o regulamento do denominado “Convênio Desconto Empresa”. A cláusula 1.3.1 traz interessante previsão, necessária ao deslinde da controvérsia:

1.3.1. Os documentos solicitados deverão ser atualizados e reapresentados pelo BENEFICIÁRIO à CONVENENTE (i) sempre que, expressamente, por ela solicitado e/ou (ii) periodicamente, na renovação da matrícula do BENEFICIÁRIO junto à CONVENENTE.

Parece, então, indene de dúvidas que, como já apontado pela Representação da Fazenda, pelo menos uma condição há para que os descontos sejam concedidos: a manutenção do vínculo do aluno com a instituição conveniada. Aplica-se, então, da mesma forma já exposta, o previsto no art. 16, §3º, da Lei 691/1984, impondo-se a inclusão dos valores outorgados a título de bolsas para tais estudantes na base de cálculo do ISSQN.

À luz das razões anteriormente aduzidas, acompanhando o opinamento da Representação da Fazenda, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

¹ Art. 91. A base de cálculo do imposto devido pelos estabelecimentos particulares de ensino compõe-se:

I – das mensalidades ou anuidades cobradas dos alunos, inclusive as taxas de inscrição ou matrícula;

II – das receitas, quando incluídas nas mensalidades ou anuidades, oriundas de:

1. fornecimento de material escolar, exclusive livros;

2. fornecimento de alimentação.

III – da receita oriunda do transporte de alunos;

IV – de outras receitas obtidas, tais como as decorrentes de segunda chamada, recuperação, fornecimento de documento de conclusão, certificado, diploma, declaração para transferência, histórico escolar, boletim e identidade estudantil.

²https://liferaycdn.estacioprd.net/documents/20124/1460443/MINUTA_Conv%C3%AAnio+Desconto+Empresa+EST%C3%81CIO_VF_122022.pdf/21fcd098-52dc-24bf-1bfb-d424d4ae43f0?t=1670254598351

Acórdão nº 18.214

VOTO VENCIDO Conselheiro **EDUARDO GAZALE FÉO**

Como premissa para externar meu entendimento sobre a matéria, faço o registro sobre a interpretação da natureza do desconto concedido pelo empresário, na venda de bens e de serviços, que parece ser o norte utilizado pela Fiscalização para o lançamento de ISS sobre os eventos identificados como “bolsas de estudo”, sejam aquelas no âmbito do PROUNI, sejam aquelas concedidas em razão de convênios firmados com empresas e entidades diversas.

Entendo que os descontos verificados nos fatos tratados no Auto de Infração não dependem de evento posterior à emissão das respectivas notas fiscais aos alunos, e bem por isso devem ser encarados como incondicionais. Não sendo condicionados a qualquer evento posterior, não há como se caracterizar uma vantagem econômica à Recorrente que pudesse ensejar, por qualquer fundamento, riqueza tributável pelo ISS (também identificada como “receita”).

Minha interpretação vale-se inclusive das conclusões tiradas na Solução de Consulta nº 34, de 21/11/2013³, da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT), para quem ***“os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita”***.

³Solução de Consulta COSIT 34/2013:

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS. **Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.** Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2. ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS. Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita. Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 31 e 57; Lei nº 9.249, de, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2; Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 21.”

Acórdão nº 18.214

Como já analisado em outra oportunidade por este Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso Voluntário nº 16.475 (tendo como Recorrente a mesma Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda.), *“não há se falar em desconto condicional, seja porque não há qualquer ato exigido do bolsista, em relação à instituição de ensino, em momento subsequente ao da contratação do serviço; seja porque, em relação à isenção conferida pela União Federal, não há qualquer orientação sobre ser o benefício obtido direcionado para cobrir as mensalidades”*.

Como esclarecido pela Recorrente, em Memorial distribuído no dia do julgamento, *“as supostas ‘condicionantes’ apontadas na d. manifestação do Representante do Município, relacionadas com as condições socioeconômicas dos estudantes (objeto do art. 1º da Lei nº 11.096, de 2005), e aquelas previstas nos arts. 3º e 14 do Decreto nº 5.493, de 2005, que regulamentava o PROUNI à época dos fatos geradores objeto das autuações em questão, em lugar de evidenciarem a natureza de desconto condicional, na verdade demonstram o contrário, visto tratar-se de requisitos que também **são verificados previamente à concessão das bolsas**”*. (grifos no original)

O mesmo se diga para o caso de bolsas oferecidas em convênios com empresas e entidades diversas. Valho-me novamente dos fundamentos do voto então exarado para a solução do Recurso Voluntário nº 16.475, de relatoria do I. Conselheiro Alfredo Lopes, que assim expôs:

Ora! Ponho-me a pensar na seguinte situação, que embora envolvendo materialidade concernente a outro tributo (ICMS), serve como comparativo para a compreensão da questão: Ao ingressar em um estabelecimento comercial, para a compra de determinadas mercadorias, recebo proposta do vendedor, onde na compra de vários itens, terei um desconto no preço final das mercadorias. A condição não é futura e incerta; ao contrário, é presente e concreta. Tal desconto, neste exemplo, não comporá a receita do vendedor para os fins da apuração do imposto estadual.

No caso dos autos, a situação conta com mais um elemento: a condição não é oferecida ao tomador do serviço. Aliás, não há qualquer condição quando o aluno, de alguma forma contemplado pelo desconto concedido, contrata o serviço com a instituição de ensino. Ele simplesmente gozará de um desconto previamente estabelecido com pessoa diversa!

É pura liberalidade da instituição de ensino firmar convênios com empresas, para a concessão de descontos aos seus empregados (por exemplo), sem que isto se caracterize como desconto condicionado.

Acórdão nº 18.214

Os precedentes trazidos pela Recorrente, oriundos do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.412.951), do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul (Apelação nº 0818579-23.2018.8.12.0001), do Tribunal de Justiça de Sergipe (Apelação nº 0047364-36.2016.8.25.0001), e do Tribunal de Justiça da Bahia (Agravo de Instrumento nº 8027366-33.2018.8.05.0000), demonstram que os fundamentos aqui expostos são utilizados por diversos tribunais do país para afastar a tributação das bolsas pelo ISS.

Pelo exposto, pedindo vênias ao I. Conselheiro Relator, divirjo de seu voto por entender que o Recurso Voluntário merece PROVIMENTO para o cancelamento do Auto de Infração.

DECLARAÇÃO DE VOTO Conselheiro **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

Quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 16.474, ocorrido na sessão de 04/07/2019, envolvendo a mesma ora Recorrente e tratando das mesmas questões ora em desate, votei pelo cancelamento da exigência do ISS sobre os valores das bolsas de estudo concedidas através de programa denominado PROUNI, acompanhando, na conclusão do seu voto, o i. Conselheiro Relator ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR.

Dissenti, contudo, em grande medida, no que tocava às razões de decidir.

A meu sentir, o principal fundamento que revelaria a improcedência da exação estaria no comando insculpido no art. 91 do Regulamento do Imposto Sobre Serviços, a dizer que a base de cálculo do imposto devido pelos estabelecimentos particulares de ensino é composta das mensalidades ou anuidades cobradas dos alunos, isto é, do valor exigido no carnê ou boleto, que não contemplaria o valor das bolsas de estudo.

Todavia, o entendimento então por mim sustentado, naquele julgamento, restou isolado, tendo em vista que a declaração de voto que fiz não foi subscrita por qualquer dos meus pares no Colegiado.

Manifestei-me, ainda, em referido voto, subsidiariamente, para concluir no sentido de que fossem as bolsas do PROUNI caracterizadas como desconto, este não poderia ser condicional, uma vez que não havia condição a ser cumprida por parte do tomador do serviço – o aluno bolsista, na mesma linha, quanto a este ponto, do sufragado no voto vencedor do i. Conselheiro Relator.

Acórdão nº 18.214

Sucedee, conforme noticiado pela d. Representação da Fazenda, em sua promoção, que a decisão havida no julgamento do RV 16.474 foi objeto de Recurso Especial, resultando na reforma do Acórdão nº 16.875, de 04/07/2019, e na consequente manutenção da exigência fiscal.

Destaco do parecer que embasou a referida decisão, da lavra da i. Procuradora do Município Dr^a Caroline Gebara Grüne Fiorito, as seguintes passagens:

O ISS é devido em razão da prestação de serviço (art. 1º da Lei Complementar nº 116 de 2003), abrangendo essa vinculação ao fato gerador, inclusive, a base de cálculo (preço do serviço, art. 7º da Lei Complementar nº 116 de 2003), um dos aspectos quantitativos do fato gerador.

A relação tributária não fica subordinada ao efetivo e em exato montante do recebimento do preço acordado pela prestação de serviço. O serviço foi prestado e a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, que é o cobrado à época do fato gerador. No caso, não qualificado o desconto como incondicionado, não pode ser excluído da base de cálculo do ISS.

O Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (art. 16) e o Decreto Municipal nº 10.514/1991 (art. 10) dispõem que os descontos concedidos sob condição integram o preço do serviço, confira-se:

[...]

No caso, o desconto não é incondicionado. Ainda que se diga que não haja por parte da União Federal efetivo repasse de valor referente à bolsa concedida, o contribuinte que adere ao programa auferir valor equivalente em contrapartida.

A Lei Federal nº 11.096/2005 em seu art. 8º dispõe que a instituição que aderir ao PROUNI gozará em contrapartida de isenção de tributos federais:

[...]

Dessa forma, o valor equivalente a bolsa concedida será auferido pela instituição ao deixar de ser devedor em montante proporcional de tributos federais. Assim, há como se fosse uma espécie de “recebimento indireto” ou “compensação”. Apesar de não repassar em dinheiro a quantia correspondente à bolsa concedida, a União Federal confere benefício em valor equivalente através da isenção de tributos federais. Seria um repasse indireto.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplina a isenção na Instrução Normativa RFB nº 1394/2014 que reforça a correlação entre as bolsas concedidas e as isenções.

[...]

Acórdão nº 18.214

Percebe-se que o preço do serviço não é alterado, por exemplo, em caso de bolsa parcial; a instituição recebe parte do aluno e parte da União Federal através da isenção de tributos. Não é muito diferente do que se a União Federal repassasse o valor da bolsa à instituição de ensino que, por sua vez, seria devedora de tributos federais e teria que recolhê-los. Através da isenção, aperfeiçoa-se o sistema, diminuindo etapas.

Não se trata das bolsas concedidas pela própria instituição de ensino, por exemplo, em razão do desempenho de aluno e/ou de sua condição financeira. No âmbito do PROUNI, a bolsa é concedida em razão de uma contrapartida pela União Federal, que é a isenção de tributos federais. No próprio Programa do PROUNI, resta expresso que não são consideradas as bolsas conferidas pela própria instituição.

[...]

Vê-se que as isenções dos tributos federais estão relacionadas às bolsas concedidas, contrapartida pelo desconto, o que representa uma correlação com o preço do serviço. Na legislação federal, resta disposto que as isenções serão calculadas na proporção da ocupação das bolsas devidas (art. 3º da Lei Federal nº 11.096/2005).

[...]

Portanto, não havendo desconto incondicionado, mas sim sob condição, em que a instituição de ensino não reduz efetivamente o preço do serviço, o montante referente às bolsas concedidas configura preço do serviço, compondo a base de cálculo do ISS.

Como bem destacado pela d. Representação da Fazenda, a decisão firmada pela Instância Especial alinhou-se ao entendimento do STJ que atestou inexistir qualquer isenção do ISS relativa às bolsas concedidas pelo PROUNI, seja por Lei Federal ou pela Lei Complementar nº 116/2003, e que afastou a alegação de que a cobrança de ISS violaria o princípio da capacidade contributiva, reconhecendo, ao fim e ao cabo, que o preço do serviço é pago pela União, mediante a concessão de isenção de seus tributos (ARESP 253.091/SP).

A decisão da Instância Especial trouxe à baila, ainda, importante precedente oriundo da Décima Sétima Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro⁴, surgido posteriormente ao julgamento do RV 16.474, em 04/07/2019, assim ementado:

⁴ Décima Sétima Câmara Cível do TJ/RJ, Apelação Cível nº 0285778-87.2016.8.19.0001, Rel. Des. Wagner Cinelli de Paula Freitas, **julgado em 05/08/2020**.

Acórdão nº 18.214

Apelação cível. Ação declaratória c/c pedido de repetição de indébito. Pedido de reconhecimento da não incidência do ISS sobre valores referentes aos descontos no âmbito do PROUNI. **Descontos concedidos pela Lei 11.096/2005 que não são incondicionais.** Instituição de ensino que recebe incentivos e isenções fiscais para tributos federais. **Hipótese de desconto condicionado.** Ausência de norma municipal que conceda tratamento jurídico favorável nestas hipóteses. Fixação da base de cálculo do ISS de acordo com o preço do serviço. Sentença mantida. Recurso conhecido e desprovido. (grifos nossos)

Saliento, do referido Acórdão do TJ/RJ, o seguinte trecho do voto do eminente Desembargador Relator WAGNER CINELLI DE PAULA FREITAS, ao examinar a questão de fundo:

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.**

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 contemplado[s]. Não é essa a hipótese dos autos.

Na hipótese em exame, conforme já explicitado, a instituição adere ao Programa Federal e passa a se beneficiar da isenção de tributos federais.

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. (grifos nossos)

No mesmo sentido foram as decisões proferidas pelo TJRJ no bojo das Apelações Cíveis nºs 0321257-73.2018.8.19.0001, de 15/07/2021, e 0004350-36.2018.8.19.0021, de 02/06/2022.

Tem-se, também, como mais um fato novo, o reexame do entendimento anterior fixado na decisão de consulta administrativa do Município de São Paulo, que a Recorrente trouxe em seu socorro tanto para o julgamento do RV 16.474 quanto para o presente recurso (Solução de Consulta SF/DEJUG nº 27, de 22 de maio de 2013). A nova orientação normativa (Solução de Consulta SF/DEJUG nº 30, **de 25 de novembro de 2019**) prevalece nos seguintes termos:

Acórdão nº 18.214

10. De acordo com o artigo 8º da Lei Federal nº 11.096/05, 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 ISS, porquanto o valor concedido ao estudante pelo PROUNI é repassado à consulente por meio de outra fonte pagadora (União) através de concessão de benefício tributário.

11. 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.

Vale, aqui, o registro de que o entendimento do Fisco paulistano encontra-se em sintonia com a Solução de Consulta nº 064/2012, da Secretaria Municipal de Fazenda do Município de Belo Horizonte:

ISSQN – SERVIÇOS DE ENSINO SUPERIOR – BOLSAS DE ESTUDOS CONCEDIDAS POR VIA DO PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS (PROUNI) – INCIDÊNCIA DO ISSQN

Considerando que as bolsas de estudo outorgadas aos estudantes carentes no âmbito do PROUNI, são, de fato, custeadas pelo Governo Federal por meio de isenção de tributos federais às instituições de ensino participantes, constituindo, pois, remuneração indireta aos serviços por elas prestados, o valor das bolsas de estudo distribuídas compõe a base de cálculo do ISSQN.

Nesse passo e após o reexame de todo o quadro normativo e jurisprudencial, nos moldes acima expostos, registro que também alterei o meu entendimento sobre o tema, para acolher os fundamentos e conclusões do Recurso Especial nº 230, sobretudo no que diz respeito à natureza de desconto condicional dos valores referentes às bolsas de estudo do Programa PROUNI e à impossibilidade de dedução desses mesmos valores da base de cálculo do ISS, por imperativo do disposto no art. 16, § 3º, da Lei nº 691/1984 (CTM).

Com a adoção do caráter de desconto condicional das bolsas de estudo do PROUNI, entendo que restou prejudicado o principal fundamento que utilizei no julgamento do RV 16.474, escorado no art. 91 do Regulamento do Imposto Sobre Serviços, posto que, do contrário, teríamos uma exegese extraída do diploma regulamentar em franca contrariedade ao disposto no art. 16, § 3º, do CTM, o que não é possível de se admitir.

No caso das demais bolsas, oferecidas mediante convênios com empresas e entidades diversas, concordo com o i. Conselheiro Relator e com o d. Representante da Fazenda no sentido de que, com mais razão, se está a tratar de desconto condicional, sendo a principal condição, sem prejuízo de outras eventualmente impostas contratualmente pela entidade de ensino, a necessidade de o aluno bolsista manter-se vinculado à empresa conveniada.

Acórdão nº 18.214

Voto, pois, alterando meu anterior entendimento, pelo **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, pelo voto de desempate, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro RELATOR.

Vencidos os Conselheiros **EDUARDO GAZALE FÉO**, **DANIEL PEREIRA DA COSTA**, **HEVELYN BRICHI CARDOZO** e **CAROLINA VIEGAS MEOHAS**, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

O Conselheiro **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA** apresentou declaração de voto.

Ausentes da votação os Conselheiros **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR** e **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes **EDUARDO GAZALE FÉO** e **DANIEL PEREIRA DA COSTA**.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 26 de janeiro de 2023.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

RAFAEL GASPAR RODRIGUES
CONSELHEIRO RELATOR

CAROLINA VIEGAS MEOHAS
CONSELHEIRA

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