



Acórdão n.º 065/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 17 de novembro de 2022

Recurso n.º 445/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 201800002776)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

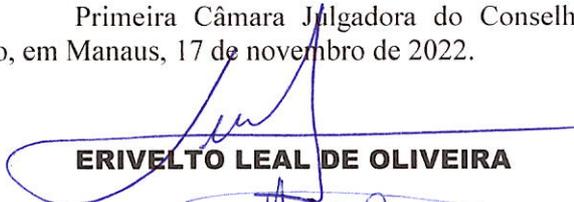
Relatora: Conselheira **FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

**ISSQN. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO E ENSINO. NÃO COMPROVAÇÃO DE BOLSAS CONVENCIONAIS CONCEDIDAS POR LIBERALIDADE DO PRESTADOR SEM QUALQUER IMPOSIÇÃO, OU CONDIÇÃO. NECESSÁRIA A PRODUÇÃO DE PROVA PELO CONTRIBUINTE, IMPONDO PARA A AUTORIDADE JULGADORA O DEVER DA RESPECTIVA APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS POR INTERMÉDIO DO PROUNI. COMPENSAÇÕES FINANCEIRAS POR MEIO DE INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS. COMPROVADO QUE A RECORRENTE PRESTOU O SERVIÇO SOB CONCESSÃO DE DESCONTOS CONDICIONAIS E NÃO RECOLHEU O ISSQN NO PRAZO DEVIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO PARA MANTER NA ÍNTEGRA A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO PROCEDENTE.**

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 Julgar **IMPROVIDO** o Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 201800002776, de 03 de outubro de 2018, tendo sido mantida a Decisão proferida em Primeiro Grau, 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, 17 de novembro de 2022.

  
**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: IVANA DA FONSECA CAMINHA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE, ROBERTO SIMÃO BULBOL.

**RECURSO Nº 445/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 065/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12627.0.047760**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002776**  
**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. 1.697/83, contra nº **368/2020 - GECFI/DETRI/SEMEF**, às fls. 084 a 091, que julgou procedente o **Auto de Infração e Intimação nº 201800002776**, de 03 de outubro de 2018, lavrado em seu desfavor em virtude do recolhimento a menor do ISSQN próprio em relação aos meses de março a dezembro de 2016 e de janeiro a dezembro de 2017, calculado sob a alíquota de 3% (três por cento) devido pelos serviços educacionais tipificados no subitem 8.01, apurados com base nos registros contábeis apresentados pelo Contribuinte.

Foi dado como infringido o Art. 1º, § 1º, III, e § 4º da Lei nº 1.090/06, acarretando aplicação da penalidade de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido imposta pelo Art. 30, Inciso I, da Lei nº 254/94, com redação dada pelo Art. 1º da Lei nº 1.420/10.

### **DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO**

O Autuado, em sede de impugnação, fls. 33 a 43, 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 ISS, 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.

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.

### **DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE**

O Auditor Fiscal atuante, em sua Réplica, às fls. 81 a 82, 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 ISS incidirá sobre o total da mensalidade, pois nesses casos uma parte o aluno paga e restante da mensalidade, que corresponde a bolsa o seu patrocinador repassa a Instituição.

Este entendimento foi aplicado no caso específico do contribuinte, onde o cálculo do ISS devido procurou identificar as bolsas em que houve contrapartida e descontar da receita as que não têm essa contrapartida e constituem-se, por isso em autênticos descontos incondicionados. Porém, não foi possível, à época da auditoria e nem tampouco agora, na impugnação ora apresentada, estabelecer com precisão se os lançamentos contábeis identificadas como bolsas de estudo eram descontos incondicionados (sem contrapartida) e por isso foram tratadas como bolsas “stritcu 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 acima expostos, o órgão julgador primário exarou a **DECISÃO Nº 368/2020 - GECFI/DETRI/SEMEF**, às fls. 084 a 091, julgando pela procedência do Auto de Infração e Intimação n. 201800002776, de 03 de outubro de 2018, tendo em vista que o serviço fora prestado, ou seja, o fato gerador do ISSQN ocorreu, não havendo respaldo legal para não inclusão dos valores recebidos por meio de bolsas de estudo por se tratarem de descontos condicionais uma vez que, no caso das Bolsas concedidas pelo PROUNI há contraprestação financeira visto que custeadas pelo Governo Federal sob forma de isenção dos Tributos Federais conforme Decisão do STJ e no que tange as bolsas ditas convencionais, a par da Impugnante, argumentar que a base de cálculo da cobrança do imposto está incorreta, pois no caso se trata de descontos incondicionais, entretanto, não junta prova do que entende ser a real base de cálculo do imposto, ou prova capaz de comprovar a inoccorrência do fato gerador ou a exclusão do crédito fiscal exigido, uma vez que deixou 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. 178 e 179, a Autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais – CARF-M, com fulcro na norma prescrita no Artigo 85, da Lei n.1.697/83, 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 ISS, conforme determina o art. 145, § 1º da Constituição Federal.

A incidência do ISSQN sobre os valores referentes às bolsas de estudo PROUNI concedidas pela Recorrente implica em nítida ofensa ao princípio da capacidade contributiva — objeto do § 1º do art. 145 da Constituição Federal —, bem como ao disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 116, de 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-se em 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, constitui-se em receitas e como tal tributáveis pelo ISS”;

O Contribuinte traz à colação a doutrina de Aires Barreto que defende a ideia de que todos os descontos sejam eles condicionais ou incondicionais não devem integrar a base de cálculo do ISSQN uma vez que em ambos os casos não há efetivo incremento ao patrimônio da prestadora; assim como cita alguns Tribunais de Justiça pátrios reconhecendo a possibilidade de dedução dos descontos relativos ao PROUNI da base de cálculo do ISSQN e Decisão do STJ no sentido de que o ISSQN não incide sobre descontos incondicionais, por não haver base econômica que justifique tal tributação (RESP 622.807);

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 ofertados pelos bancos constituem-se 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, logo a base de cálculo do ISS 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 ilustre Representante Fiscal, em conformidade com o **Parecer nº 045/2022 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 267 a 277, opinou pelo Conhecimento e Improvimento 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 201800002776 de 03 de outubro de 2018.

### **É o Relatório.**

### **VOTO**

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 trazida à baila no 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 PROUNI do Governo Federal, e as bolsas convencionais concedidas, 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 pelo Recorrente que ele intitulou de convencionais a fim de reconhecê-las, ou não, como descontos incondicionados e 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 n. 5682/87, 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 art. 13, § 3º do Decreto n. 5682/87, 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 n. 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 servido 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 impositiva 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 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 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 n. 116/03 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 ELENCADE 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



Endereço: Av. Jacupurá, Nº 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4960

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 as bolsas ditas convencionais, essas entendidas para efeito da realidade do 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 n. 681/1991 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 que bolsas convencionais foram concedida 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 Art. 27 do Decreto n. 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, tipificados no subitem 8.01 da Lista de Serviços anexa a Lei n. 714/2003.

A Autoridade Fiscal, à fl. 3, 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, conforme relatório, fls. 17, dos autos. Portanto, todos os requisitos necessários ao lançamento tributário em conformidade com o Art. 142 do Código Tributário Nacional foram cumpridos durante o procedimento administrativo fiscal.

Ademais, diante de tudo o que foi exposto, e com fundamento no Art. 29 do Decreto n. 681/1991, entendo ser desnecessária diligência fiscal solicitada pela Recorrente.



Ante o exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para manter a **Decisão nº 368/2020 – GECFI/DETRI/SEMEF** exarada em sede de Primeira Instância que julgou pela procedência do Auto de Infração e Intimação nº 201800002776, de 03 de outubro de 2018.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 17 de novembro de 2022.

  
**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**  
Conselheiro Relatora