



APELAÇÃO CÍVEL Nº 0004350-36.2018.8.19.0021
APELANTE: MUNICÍPIO DE DUQUE DE CAXIAS
APELADA: SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA
JUIZO DE ORIGEM: CENTRAL DA DÍVIDA ATIVA DA COMARCA DE DUQUE DE CAXIAS
RELATOR: DES. WILSON DO NASCIMENTO REIS

ACÓRDÃO

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 fossem 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 incondicionais”. **13.** Precedentes deste Tribunal de Justiça. **14. Recurso conhecido e provido.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação nº **0004350-36.2018.8.19.0021** em que figura como apelante: **MUNICÍPIO DE DUQUE DE CAXIAS** e apelada: **SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA.**

ACORDAM os Desembargadores que integram a Vigésima Sexta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Desembargador Relator.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

DES. WILSON DO NASCIMENTO REIS

Relator

I - RELATÓRIO

Trata-se o presente feito de ação declaratória c/c repetição de indébito ajuizada por **SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA** em face de **MUNICÍPIO DE DUQUE DE CAXIAS** objetivando a condenação do réu ao reconhecimento do direito da autora ao crédito relativo ao recolhimento indevido do ISSQN no ano calendário de 2013; a não se opor à utilização do crédito decorrente do pagamento indevido de ISSQN para o ano calendário 2013; subsidiariamente, o reconhecimento à restituição do crédito oriundo do pagamento indevido de ISSQN no ano calendário 2013.

A sentença *a quo* (index 284) foi assim redigida:

“COMARCA DE DUQUE DE CAXIAS CENTRAL DA DÍVIDA ATIVA RELATÓRIO Trata-se de ação declaratória cumulada com repetição de indébito, na qual a parte autora alega, em síntese, que no decorrer do ano calendário de 2013 emitiu diversas notas fiscais de serviços, recolhendo o montante correspondente ao ISSQN retido na fonte. Afirma que, no entanto, tais serviços não chegaram a ser prestados ou foram prestados mediante o pagamento de preço inferior aquele originalmente declarado. Diante de tais fundamentos requereu (I) o reconhecimento do direito da autora ao crédito relativo ao recolhimento indevido do ISSQN no ano calendário de 2013, corrigidos pela Taxa referencial - TR, acrescida de 0,5% - conforme determina o artigo 5º da lei 11960/2009, desde a data de cada recolhimento e acrescido de juros legais de 1% ao mês, nos termos do artigo 167, § único c/c 161 § 1º, ambos do CTN; (II) que o MDC não se oponha à utilização do crédito decorrente do pagamento indevido de ISSQN para o ano calendário 2013; (III) subsidiariamente, a o reconhecimento da autora à restituição do crédito oriundo do pagamento indevido de ISSQN no ano calendário 2013. Contestação às fls. 236/251 arguindo preliminar de falta de interesse de agir quanto ao pedido de revisão, eis que a autora não formulou requerimento

administrativo para discutir se o recolhimento do referido tributo foi indevido. No mérito, sustenta que o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar n.116/2003. Portanto, o serviço prestado pela Autora encontra-se presente na referida lista anexa, não existindo, portanto motivo para afirmar que o serviço prestado não ocorreu principalmente para os estudantes vinculados aos programas sociais PROUNI e FIES. Aduz ainda, quanto à base de cálculo, de acordo com a Lei Complementar Federal nº 116/03, a do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN é o preço do serviço. No entanto, só pode ser abatido da base de cálculo os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos, ou seja, as notas fiscais apresentadas pela parte Autora não apresentaram tais descontos, pois os mesmos são concedidos mediante a programas sociais, não isentando as sociedades de Ensino de efetuar o pagamento do ISS correspondente. Ressalta que nesses casos, o serviço é prestado, mas o pagamento fica a cargo dos financiadores desses programas sociais (governo federal e instituições financeiras), sendo assim o fato gerador ocorre de forma evidente, esclarecendo também que as Sociedades de Ensino ao adotarem tais programas, se tornam beneficiárias de incentivos fiscais, ficando de isentas de recolher certos tributos federais, mas não de tributos municipais. Por fim, aduz que ainda que a parte Autora alegue que ocorreu o cancelamento das notas fiscais pelos motivos expostos na exordial, não existe verossimilhança entre tal afirmação e a análise das notas juntadas ao processo, devendo o mesmo comprovar as respectivas situações mencionadas. Réplica às fls. 265/274. Instadas a se manifestarem em provas, as partes não se manifestaram. É o relatório Decido. A preliminar deve ser afastada, posto que o autor possui interesse em devolução de tributo eventualmente pago indevidamente, não precisando acionar administrativamente antes de requerer tutela jurisdicional. Fato gerador. A hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa à lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Prestação de serviços é o aspecto nuclear da materialidade da incidência do ISS e consiste no negócio jurídico da obrigação de fazer, no ato positivo de o prestador contratado prestar serviços ao contratante. Importa na caracterização dos serviços, a natureza jurídica do negócio realizado, ou seja, a substância ou essência da prestação. O ISS deve incidir na forma da prestação contratada, com a finalização dos serviços. Não se considera prestação a execução parcial ou incompleta dos serviços contratados. Apenas os serviços concluídos na forma contratada se sujeitam ao imposto na forma prevista na Lista de Serviços. Uma prestação de serviços se resume a uma obrigação de fazer contratada como atividade-fim da avença contratual, porquanto essa atividade do devedor é que constitui o interesse do credor. Por sua vez, os devedores de prestações de serviços são os respectivos prestadores, são aqueles que se obrigam a realizar um ato, um esforço imaterial (intelectual ou não) em favor do credor que, em contrapartida ao esforço realizado, deve remunerar o prestador de serviços na forma avençada em contrato. Se esse é o nascimento de um serviço, de uma obrigação de fazer, então o reconhecimento de seu fim deve ser buscado também a partir das regras jurídicas previstas no Código Civil, não só porque lá estão as regras de direito privado que regulamentam o contrato de prestação de serviços, mas também porque, muito por isso, o art. 110 do CTN assim determina. Pois bem, conforme os arts. 594 e 597, do CC8, a remuneração pelos serviços contratados deve ser paga após as respectivas prestações. O imposto será devido a partir do momento em que se conclui o serviço, porque é neste momento que surge o direito à remuneração. Eis, aí, o resultado jurídico de uma prestação de serviço suficiente a se determinar a importação de serviços, na forma do art. 1º, § 1º, da LC 116/2003. Onde for verificado o adimplemento da relação contratual por parte do prestador de serviços, lá estará verificado o resultado do serviço mencionado na legislação de ISS. Sendo assim, uma vez que nos "impostos sobre o consumo" ora analisados, e especialmente no ISS, a receita decorrente da atividade de prestação de serviços compõe a base de cálculo deste tributo, considerada de maneira isolada, tem-se por necessária

a conclusão de que "receita", para estes fins, será ingresso definitivo e efetivo, decorrente da atividade de prestação de serviços. Nessa linha, leciona Aires F. Barreto que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, entendido como a receita bruta decorrente da prestação do serviço ou a "espécie de entrada (ou de ingresso) que integrando positivamente o patrimônio de alguém, vem acrescê-lo, como elemento novo e positivo, sem que haja contrapartida no passivo" Dessa maneira, pode-se afirmar que a base de cálculo do ISS somente pode ser composta por valores que: a) representem efetivo ingresso, a título definitivo, no patrimônio do contribuinte; b) advenham da efetiva prestação de um serviço (a base de cálculo do ISS somente pode ser a perspectiva mensurável da prestação de serviço). Em face dessas características do conceito de receita da prestação de serviço apta a compor a base de cálculo do ISS, é evidente a conclusão de que descontos que diminuam o montante de ingresso efetivo, em razão da prestação de serviços, devem ser excluídos de sua base de cálculo. O preço do serviço deve corresponder ao valor da contraprestação pela obrigação de fazer. Quaisquer outros valores que não se refiram à contraprestação pela execução dos serviços, mas incluídos no preço, não integram a base de cálculo. A base de cálculo do ISS somente poderá ser formada por ingressos efetivos e definitivos no patrimônio do contribuinte, decorrentes da atividade de prestação de serviço. Se um desconto diminui o valor que vem a ser efetivamente recebido pelo contribuinte do ISS (ingresso efetivo e definitivo), então este montante deve ser excluído da base de cálculo do tributo. Em face da absoluta ausência de prescrição constitucional ou mesmo de lei complementar que autorize que o ISS incida sobre valores que não consubstanciam receita da prestação de serviços, como os descontos, estes não poderão, de maneira alguma, compor a base de cálculo do imposto. Como ensina Aires F. Barreto, "desconto concedido implica automaticamente diminuição da receita. Consequentemente, não se pode cobrar ISS, onde não houver receita" No caso em tela, houve pagamento sem a devida prestação do serviço. A parte autora junta relação das notas fiscais canceladas. Ausência de fato gerador, senão vejamos; Ementa: ISSQN - Cancelamento das notas fiscais - Cobrança sem comprovação da realização de fato da prestação de serviços - Impossibilidade - Inocorrência do fato gerador. Canceladas as notas fiscais, é impossível a cobrança do ISSQN sem a comprovação pelo Fisco da efetiva prestação de serviços, já que, nesta hipótese, presume-se não ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Recurso improvido (TJSP - Ap c/ rev 0002647-88.2009.8.26.0248 - 23.08.2012). Como sabemos, a nota fiscal é o comprovante da ocorrência do fato gerador e como tal deve ser emitida toda vez que a empresa prestar algum serviço sujeito à incidência do ISSQN. Na prática isto significa que, uma vez emitida a nota fiscal, a empresa está obrigada a recolher o imposto municipal. Em caso de inadimplência, o Fisco tem o poder/dever de efetuar o lançamento e/ou cobrança deste crédito tributário. A polêmica surge quando o contribuinte emite a nota fiscal e posteriormente registra o seu "cancelamento", sob o argumento de que não prestou os serviços que nela foram registrados. Será que, mesmo neste caso, persiste a obrigação de recolher o ISSQN? Os desembargadores do TJSP disseram que não. Vejamos: Na decisão em comento ficou assentado que, em caso de cancelamento da nota fiscal, só existe a obrigação de recolher o imposto se o Fisco demonstrar que os serviços, nela registrados, foram efetivamente prestados pelo contribuinte. É a aplicação, ao caso concreto, da regra segundo a qual o ônus da prova é sempre do Fisco municipal. Vamos então analisar um pouco mais esta matéria. Tudo começa com a obrigação legal da empresa de emitir nota fiscal a cada fato gerador do imposto, ou seja, toda vez que prestar serviços sujeitos à incidência do ISSQN. É na nota fiscal que o contribuinte registra a natureza da operação, ou seja, descreve detalhadamente o tipo de serviço que acabou de executar. Justamente por isso é que costumamos dizer que a nota fiscal é o documento hábil e capaz de comprovar que a empresa prestou serviços tributáveis pelo ISSQN. Por outro lado, que podemos considerar como a outra face da mesma moeda, existe também a obrigação do contratante de exigir que o prestador dos serviços emita a nota fiscal. Assim, resumidamente, enquanto o

prestador tem obrigação de emitir a nota fiscal, o tomador dos serviços tem a obrigação de exigir a sua emissão. Tudo isso com a única finalidade de proteger o crédito tributário municipal, ou seja, garantir que o ISSQN seja registrado na nota fiscal e consequentemente recolhido para aos cofres da Prefeitura. No entanto, ao cumprir com a sua obrigação tributária acessória, qual seja, emitir o documento fiscal, é natural que ocorra a necessidade de cancelar alguma nota, tanto durante, quanto depois de sua emissão. As causas mais comuns vão desde erros ou rasuras no preenchimento da nota e até mesmo em razão da inexistência da prestação dos serviços. Mais adiante trataremos da questão dos requisitos para que uma nota fiscal já emitida seja considerada cancelada. O fato é que, independentemente do motivo do cancelamento da nota fiscal, o ISSQN não deve incidir sobre os valores nela declarados. Ora, se a nota fiscal foi cancelada pelo seu emissor, isto indica que ele não reconhece como válida as informações que nela constavam. Uma nota fiscal cancelada equivale a uma nota fiscal não emitida, ou seja, não comprova a ocorrência do fato gerador do imposto. Assim, em relação a essa nota fiscal, é evidente que o contribuinte não irá recolher o ISSQN. Cancelar uma nota fiscal é um direito da empresa e como tal, precisa ser respeitado. Isto não significa, no entanto, que o Fisco municipal deve "acreditar" e confiar nesta informação. Em caso de suspeita, cabe a autoridade administrativa investigar o caso a fim de apurar se realmente inexistiu operação sobre a qual a empresa deveria pagar o imposto. E é esse justamente o ponto crucial da decisão. Para poder exigir ISSQN de serviços que foram declarados em nota fiscal cancelada pelo seu emissor, o Fisco municipal é obrigado a provar e comprovar que aquela operação realmente existiu, ou seja, que efetivamente ocorreu o fato gerador. Estamos falando de provas e não de meros indícios ou suposições. O Fisco municipal não pode exigir ISSQN simplesmente porque está convencido de que o cancelamento das notas fiscais não ocorreu de forma idônea. Para a constituição de um crédito tributário que não está amparado por uma nota fiscal, é o Fisco municipal que precisa provar que o cancelamento da nota ocorreu de forma inidônea. Cabe ao autor do procedimento juntar provas de que o fato gerador efetivamente ocorreu e que o cancelamento da nota fiscal é apenas um subterfúgio utilizado pela empresa para se livrar do pagamento do imposto. Vale relembrar que, ao cancelar uma nota fiscal, o contribuinte indica que o fato nela registrado simplesmente não ocorreu. Não reconhecendo aquela operação, na prática é como se ela não tivesse efetivamente acontecido. Para reverter este quadro, o Fisco precisa demonstrar que tudo não passa de uma fraude. Ao que tudo indica, no caso em comento, a prefeitura não conseguiu fazer isto. Eis um trecho do julgado: (...) a ré em seu procedimento administrativo que determinou os lançamentos fiscais sob comento não demonstrou eventual fraude praticada pela autora quando do cancelamento das notas fiscais, cujos valores posteriormente foram considerados pela municipalidade para lançamento do ISSQN correspondente. Ora, se as notas fiscais foram canceladas e, não havendo prova de que assim o foram de forma fraudulenta, pressupõe que em relação a tais notas fiscais o serviço não foi efetivamente prestado pela autora, não ocorrendo, pois o fato gerador autorizador da incidência tributária sob comento. Deste modo, os lançamentos fiscais da municipalidade que incidiram sobre notas fiscais canceladas devem ser considerados ilegais e, portanto, anulados. Em sua argumentação, o relator destacou o seguinte julgado: ISS. Cancelamento de nota fiscal (...). Não incide Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na hipótese em que, cancelada a nota fiscal, não há a efetiva prestação do serviço e o contrato firmado por ambas as empresas possui cláusula expressa no sentido de que a manutenção do ferramental não constitui serviço autônomo. Recurso provido (TJSP - Ap 9087007-67.2006.8.26.0000 - 14.ª Câmara de Direito Público - j. 10.05.2012 - rel. Des. Osvaldo Palotti Junior - grifado). Por tudo isto, podemos conclusivamente afirmar que não incide ISSQN sobre notas fiscais canceladas em razão de inexecução do contrato, ou seja, inoccorrência do fato gerador, que nada mais é do que a inexistência da prestação dos serviços. O Fisco municipal só pode cobrar ISSQN, em relação a notas fiscais canceladas, se provar que o procedimento adotado pela empresa está eivado de vícios

capazes de configurar fraude à legislação tributária. O pedido de restituição merece prosperar. Quanto ao da compensação, resta este prejudicado pelo deferimento da repetição do indébito. Quanto a correção monetária, A correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de débitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança de tributo pago em atraso. Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN). Observada a regra isonômica e havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, sendo vedada sua cumulação com quaisquer outros índices. Assim, julgo procedente o pedido para condenar o Município a pagar o autor o valor de R\$24.663,65, sendo correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de débitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança de tributo pago em atraso. Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN). Observada a regra isonômica e havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, à contar do efetivo pagamento os juros e correção da sentença. Custas pela ré e honorários de 10% sobre o proveito econômico.”

Inconformado, o município réu apelou (index 321), aduzindo, em síntese, que: **1)** o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar n.116/2003; **2)** o serviço prestado pela apelada se encontra presente na lista acima citada, não existindo motivo para afirmar que o serviço prestado não ocorreu principalmente para os estudantes vinculados aos programas sociais PROUNI e FIES; **3)** a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço; **4)** só pode ser abatido da base de cálculo os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos, ou seja, as notas fiscais apresentadas pela apelada não apresentam tais descontos, pois os mesmos são concedidos mediante a programas sociais, não isentando as sociedades de ensino de efetuar o pagamento do ISS correspondente; **5)** o serviço é prestado mas o pagamento fica a cargo dos financiadores desses programas sociais (governo federal e instituições financeiras), sendo assim o fato gerador ocorre de forma evidente; **6)** as sociedades de ensino ao adotarem tais programas, se tornam beneficiárias de incentivos fiscais, ficando isenta de recolher certos tributos federais, mas não municipais; **7)** a apelada deve comprovar o cancelamento das Notas Fiscais; **8)** para comprovar que o serviço não foi prestado a apelada deveria apresentar documento de trancamento dos alunos, notas fiscais com a mesma data para o mesmo tomador; **9)** das provas juntadas aos autos é impossível concluir se o fato gerador efetivamente ocorreu e que o cancelamento das notas fiscais são apenas subterfúgios utilizados pela apelada para se livrar do pagamento do imposto; **10)** não deve ser condenado ao pagamento de honorários advocatícios.

Posto isso, requereu o provimento do recurso com a reforma da sentença para julgar improcedentes os pedidos, ou, caso não seja esse o entendimento, a exclusão ou redução do valor dos honorários advocatícios.

Contrarrazões da autora, às fls. 350/362 (index 350) pelo desprovimento do recurso.

Parecer da D. Procuradoria de Justiça (index 372) deixando de intervir no feito por ausência de interesse que justifique intervenção ministerial.

É o relatório.

Inclua-se em pauta para julgamento virtual.

II - VOTO

Presentes as condições recursais (legitimidade, interesse e possibilidade jurídica) e os pressupostos legais (órgão investido de jurisdição, capacidade recursal das partes e regularidade formal - forma escrita, fundamentação e tempestividade), a apelação deve ser conhecida.

Cuida-se de ação declaratória c/c com repetição de indébito, alegando a parte autora como causa de pedir, o cancelamento de notas fiscais em razão de serviços não prestados ou prestados mediante pagamento de preço inferior àquele originalmente declarado.

Pretendeu, então, o reconhecimento de seu direito relativo ao recolhimento indevido do ISSQN no ano calendário de 2013, com a compensação do crédito. Subsidiariamente, a repetição de indébito.

Sentença de procedência dos pedidos, condenando o ente público réu na repetição de indébito, conforme decisão apontada no index 284.

Irresignado o ente público réu apelou, aduzindo que a parte autora não logrou demonstrar que os serviços não foram prestados pelos motivos alegados na inicial, com a mesma data para o mesmo tomador dos serviços; não sendo possível concluir se o fato gerador efetivamente ocorreu e se o cancelamento das notas fiscais resultou de subterfúgios utilizado pela apelada para se livrar do imposto.

Quanto aos Programas do Governo Federal (PROUNI e FIES), aduz que somente pode ser abatido da base de cálculo os descontos ou

abatimentos incondicionalmente concedidos, salientando que tais descontos são concedidos mediante a programas sociais, não isentando as sociedades de ensino de efetuar o pagamento do ISS correspondente, requerendo ao final a improcedência dos pedidos. Subsidiariamente, a exclusão ou a redução dos honorários advocatícios.

Cinge-se a controvérsia recursal em verificar a ocorrência ou não do fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza - ISSQN, e a consequente (in)existência do débito tributário e se (in)devida a devolução dos valores pagos, levando-se em considerações as razões aduzidas na inicial que teriam gerado o cancelamento das notas fiscais em questão.

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.

Compulsando os autos do processo, constata-se que a sociedade autora não logrou demonstrar a ocorrência de emissão equivocada de notas fiscais sobre cursos findos, trancados, abandonados, transferência do aluno, bolsas de estudo, notas fiscais emitidas em duplicidade ou outros lançamentos, por exemplo, não havendo comprovação das referidas situações, bem como da necessidade de cancelamento e emissão de novas notas fiscais,

Destarte, 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.

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.

Documento produzido unilateralmente que, isoladamente, sem a demonstração segura de que tais cancelamentos se deram pelos motivos

apontados na inicial e correspondente vinculação aos contratos indicados, não tem o condão de legitimar a pretensão autoral de repetição de indébito e/ou compensação do crédito.

Não basta, evidentemente, a simples juntada da relação de notas fiscais canceladas, mas, imprescindível que fossem comprovadas as situações retratadas na inicial que redundaram no cancelamento das notas fiscais, o que no caso concreto, não ficou demonstrado.

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 (indexadores 227 e 281).

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.

Oportuno trazer à colação o seguinte julgado deste Tribunal:

0023970-67.2014.8.19.0023 - APELAÇÃO

1ª Ementa

Des(a). CRISTINA TEREZA GAULIA - Julgamento: 17/10/2017 - QUINTA CÂMARA CÍVEL

Apelação cível. Remessa necessária. Tributário. Processo civil. **Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária c/c repetição de indébito. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) incidente sobre serviços de construção civil. Subempreitadas.** Valores das subempreitadas que devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS. Jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores (no STF em repercussão geral) e do TJRJ. Dedução que, em respeito ao princípio da correlação e aos limites objetivos da coisa julgada, está adstrita aos valores decorrentes de subempreitadas relacionadas ao contrato firmado entre o consórcio-autor e a PETROBRAS no âmbito do COMPERJ e já tributadas no Município de Itaboraí, conforme pleito apresentado na inicial. Pretensão repetitória que deve se lastrear na inequívoca comprovação do pagamento com a inclusão de valores indevidos do tributo, fato constitutivo do direito. **Caso concreto que demandava a comprovação de que os recolhimentos de ISS referentes aos serviços de construção civil prestados pelo consórcio-autor em decorrência do contrato firmado com a PETROBRAS**

em relação ao COMPERJ se deram com a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes às subempreitadas por aquele contratadas para a plena consecução do ajuste principal firmado com a petrolífera, e que tais serviços acessórios já teriam sido tributados. Exigência que não se confunde com indicação de valores. Consórcio-autor que não se desincumbiu do ônus probatório que lhe competia na forma do art. 373, I do CPC/15. Improcedência da pretensão repetitória. Reforma, em parte, da sentença. Provimento parcial do recurso do Município-réu. Desprovimento do apelo autoral. Manutenção da sentença, quanto aos demais termos, em remessa necessária. (grifamos).

No que se refere à questão das bolsas emitidas pelo PROUNI e FIES, de igual modo, a razão está ao lado do ente apelante.

Com efeito, 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. Ou seja, dos impostos e contribuições elencados na referida norma não consta o mencionado tributo (ISS).

Confira-se, *verbi*:

“Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)

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.

(...)”

Em igual sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, que regula o ISS, também não contempla referida isenção.

Assim, em que pese o fato de os alunos bolsistas realmente obterem descontos no valor das mensalidades não se pode esquecer que o programa governamental PROUNI e FIES concedem às instituições de ensino participantes isenções fiscais como contraprestação a este abatimento de mensalidade. Ou seja, não há aqui uma mera liberalidade da sociedade autora, mas concessão de abatimento nos exatos limites da isenção fiscal recebida.

No caso em tela, o preço do serviço prestado pela apelada não é alterado. Na verdade, a instituição de ensino recebe parte do aluno e parte da União Federal através da isenção de tributos federais.

Desse modo, a bolsa é concedida pela instituição em razão de uma contrapartida oferecida pela União, por meio de isenção de tributos federais, não se tratando de desconto incondicional, portanto.

O desconto é considerado incondicionado quando é concedido exclusivamente pela instituição de ensino, com base no alto desempenho do aluno ou por razões de cunho social, sem qualquer contraprestação econômica ou financeira por parte dos alunos contemplados, não sendo o caso das bolsas custeadas pelo Governo Federal.

Logo, não se tratando de desconto incondicional, não há falar em restituição ou crédito de tributo “pago a maior”.

Nesse sentido:

0285778-87.2016.8.19.0001 – APELAÇÃO - 1ª Ementa. Des(a). WAGNER CINELLI DE PAULA FREITAS - Julgamento: 05/08/2020 – DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL. 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.

Dessa forma, por se tratar de desconto condicionado a fixação da base de cálculo do tributo deve ser de acordo com o preço do serviço, na forma do artigo 7º, da Lei Complementar nº. 116/03.

Assim, diante de todo o exposto a sentença deve ser reformada para julgar improcedentes os pedidos autorais.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer e **dar provimento ao recurso do município réu** para reformar a sentença e julgar improcedente os pedidos autorais.

Em consequência, a sociedade autora responde pelas despesas do processo além dos honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa, nos termos do artigo 85, §2º, do CPC.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

DES. WILSON DO NASCIMENTO REIS

Relator