



PARECER Nº 2019/

PROCESSO Nº: 2017/245689

INTERESSADO: Faculdades de Ciências e Tecnologias do Nordeste (FACINE).

ASSUNTO: Consulta sobre a base de cálculo do ISSQN nas bolsas de ensino do PROUNI

EMENTA: Tributário. Incidência tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Incidência do ISSQN sobre serviço de educação. Base de cálculo do ISSQN. As bolsas de estudo concedidas no âmbito do PROUNI, por serem compensadas nos tributos federais a recolher, integram a base de cálculo do ISSQN.

1 RELATÓRIO

1.1 Dos fatos e pedido

A **Faculdades de Ciências e Tecnologias do Nordeste Ltda. (FACINE)**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ com o nº 17.093.876/0001-22 e no CPBS com o nº 278925-6, estabelecida na Rua Jacinto Botelho, nº 1600, no bairro Guararapes, nesta Capital, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, no sentido de corroborar o entendimento de que a concessão de bolsas de estudo do PROUNI não deve integrar a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) incidente sobre os serviços ensino superior, por configurem desconto incondicional.

A requerente informa que assinou convênio para a concessão de bolsas do Programa Universidade para Todos (PROUNI), ofertando bolsas de estudo com 50% e com 100% de descontos; que tais bolsas são ofertadas ao mercado e concedidas aos alunos que atendem as condições estabelecidas no convênio, sem que haja sido estabelecidas condições futuras para a concessão do desconto; que o desconto não está vinculado a ocorrência de eventos futuros para que os alunos participem do programa e faça jus ao desconto; que o serviço é prestado ao aluno gratuitamente, a partir do momento em que a bolsa é concedida até a conclusão do curso; que o Regulamento do ISS de Fortaleza, no art. 18, estabelece que o imposto devido terá por base de cálculo, o preço dos serviços acrescido dos descontos e abatimentos concedidos sob condição; que, da norma conclui-se que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ISS; que essa exclusão é corroborada pelo sistema ISS Fortaleza, que permite emitir NFS-e com descontos incondicionais e que esses valores são excluídos da base de cálculo do imposto; que, segundo a solução de consulta CONSIT nº 34, de 21/11/2013, “os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço das vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem [sic] de evento posterior à emissão destes documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens e serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita”; que, pelo texto transcrito, observa-se que as bolsas do PROUNI se caracterizam com desconto incondicional, pois não dependem de evento posterior à emissão da nota; que, por outro lado, o convênio assinado não prevê contraprestação financeira do Governo Federal em relação às bolsas concedidas; que não existe pagamento de qualquer espécie, mas apenas a possibilidade de redução na carga tributária; que, atualmente, ela possui



duas atividades distintas, a atividade de ensino técnico e a atividade de ensino de cursos de graduação; que o convênio PROUNI só faz referência a bolsas para curso de graduação e restringe o uso do incentivo fiscal à receita provenientes destes cursos; que sobre a receita de cursos técnicos, ela recolhe integralmente os impostos; que as bolsas ofertadas são muito superiores a redução obtida nos impostos, para se caracterizar o efetivo pagamento; e que, para o efetivo pagamento do serviço, haveria a necessidade de ser concedido crédito tributário no valor das bolsas para ela compensar com o débitos de qualquer tributo administrado pela Receita Federal.

Além do requerimento de consulta, a entidade epigrafada anexou apenas cópia do seu contrato social.

Além do exposto, verificou-se que, nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônico (NFS-e) emitidas pela consulente, como as 5528, 5529, 5530, 5537 etc., a base de cálculo do ISSQN é zerada em virtude de ele utilizar 100% de desconto incondicionado.

2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO

2.1 Da Consulta

Nos termos do artigo 176 da Lei Complementar nº 159/2013, que instituiu o Código Tributário deste Município, e das normas contidas nos artigos 495 e seguintes do Regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, os sujeitos passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária. Portanto, há amparo para a consulta em questão sobre a matéria destacada no item anterior.

Quanto aos requisitos da consulta, não há ofensa aos requisitos estabelecidos nos artigos 495 a 497 do Regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015. Portanto, não se vislumbra óbice à sua apreciação e à produção dos efeitos de solução de consulta.

2.2 Da incidência do ISSQN nos serviços educação de nível técnico e superior

Na argumentação da consulta, a consulente informa que presta serviços de educação de nível técnico, de nível superior tecnológico e de graduação, que, na prestação destes serviços, mediante convênio firmado, concede bolsas de estudo do Programa Universidade para Todos (PROUNI), nos percentuais de 50% e 100% de desconto e que entende serem estes descontos incondicionais e, por isso, estes valores devem ser excluídos da base de cálculo do ISSQN.

Do exposto, considerando a regra-matriz de incidência tributária do imposto municipal, antes da discussão da base de cálculo, que é critério quantitativo da obrigação tributária, é necessário analisar o critério material dessa regra-matriz, que é o núcleo de onde derivam os demais critérios ou aspectos e que define o surgimento ou não da relação jurídica tributária, que tem por objeto a prestação pecuniária (o pagamento de tributo).



Os aspectos ou critérios materiais do ISSQN, mais conhecidos como fato gerador, são definidos pela Lei Complementar nº 116/2003, como sendo a prestação de serviços constantes da lista anexa. No caso dos serviços prestados pela consulente, estes encontram-se previstos nos subitens 8.01 e 8.02 da lista de serviços, conforme sejam prestados em cursos regulares destinados a concederem títulos aos alunos ou sejam cursos não regulares, como os de treinamentos e de extensão. No caso em questão se os cursos técnicos que a requerente afirma prestar corresponderem ao ensino médio, que é considerado ensino regular, eles se enquadram no subitem 8.01, do contrário, são enquadrados no subitem 8.02 da lista anexa à referida lei complementar. Já os cursos de nível superior, sejam eles tecnológicos e de graduação, se amoldam à norma tributária prevista no subitem 8.01 da lista de serviços. Portanto, no tocante ao critério material da regra-matriz de incidência do ISSQN, todos os serviços de educação prestados pela consulente são sujeitos ao ISSQN, apenas havendo distinção em relação às normas os quais devem ser subsumidos e, conseqüentemente, no caso do Município de Fortaleza, no tocante à alíquota incidente, que é de 2% para os serviços do subitem 8.01 e de 5% para os serviços enquadrados no subitem 8.02.

Do exposto, a despeito de não haver contestação deste aspecto da regra-matriz de incidência, observa-se que os serviços de educação prestados pela consulente são sujeitos ao ISSQN. Dessa constatação, surge obrigação tributária ao prestar os serviços de educação e, conseqüentemente, é necessária a análise do critério quantitativo para determinar o *quantum* a pagar do tributo sob análise. A questão, portanto, diante da afirmação da concessão de bolsas de estudo, que chegam a 100% do valor do serviço, é se essas bolsas concedidas possuem a natureza de “desconto incondicional”, se o serviço é mesmo gratuito, como afirma a consulente, ou se os serviços prestados, mesmo que gratuito para os alunos, enseja crédito tributário do ISSQN.

2.3 Da base de cálculo do ISSQN dos serviços de educação

Definido o critério da incidência do ISSQN sobre os serviços de educação em nível técnico e superior, nas modalidades tecnológico e graduação, passa-se à análise da base impositiva tributária do ISSQN para os serviços prestados pela consulente, que é um dos elementos do aspecto ou critério quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN. Sobre este critério da hipótese de incidência tributária do ISSQN, mais especificamente, a base de cálculo do imposto, a Lei Complementar nº 116/2003, no art. 7º, a definida como sendo o “preço do serviço”.

O preço do serviço é conceituado pela doutrina e pela jurisprudência com o valor necessário para remunerar o serviço prestado, nele sendo incluído o custo dos insumos e das despesas gerais necessárias para remunerar o serviço ofertado aos clientes. O preço do serviço é o elemento de apreciação da capacidade contributiva do sujeito passivo. Por isso, o valor cobrado para prestar o serviço é o *quantum* recebido ou de algum modo ressarcido pela utilidade fornecida, o serviço de educação. Conforme leciona Bernardo Ribeiro de Moraes¹, “[...] se o ISS tem como pressuposto material de sua incidência a prestação de serviços, o preço desta constitui um elemento natural, decorrente da atividade, portanto bastante apto a servir de base de cálculo do tributo”, e arremata afirmando que “[...]o conceito de preço está intimamente ligado ao conceito de venda, no sentido econômico, ou melhor, como fonte de entradas” e “[...] alcança o valor auferido pela venda econômica do bem imaterial (receita orgânica, resultante da própria atividade)”.

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 516-517.



As normas gerais de regência do ISSQN, ao tratarem do aspecto quantitativo do imposto, estabelece que, somente nas hipóteses previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, se admite exclusão de insumos do preço do serviço. Em todas as demais hipóteses de incidência do imposto, a base de cálculo é o preço do serviço, sem nenhuma dedução.

Portanto, se há prestação de serviço, há um preço atribuído ao mesmo, haja vista ser inconcebível alguém realizar atividade econômica gratuita. Por isso, a premissa utilizada pela consulente, que ao conceder as bolsas de estudo, ela presta serviço gratuito, é no mínimo desarrazoada, haja vista “inexistir almoço grátis”². Em razão dos custos diretos e indiretos incorridos em uma prestação de determinado serviço, em termos financeiros, se o serviço é de graça para alguém, outrem pagará por estes custos. O serviço educacional prestado por meio da concessão de bolsa de estudo pode até ser gratuito para alguns clientes (alunos ou pais de alunos) beneficiários, mas o fornecedor dos serviços irá, de algum modo, se ressarcir dos custos relativos à prestação do serviço, seja por meio de rateio desses custos no preço do serviço prestados para os demais clientes pagantes ou por meio de outras fontes de financiamento suportada por terceiros, seja por meio de ingressos financeiros ou pelo não desembolso de quantias devidas aos financiadores.

2.4 Da base de cálculo do ISSQN, os descontos incondicionais e as bolsas de estudo do PROUNI

Quanto à alegação de as bolsas de estudos concedidas serem tratadas como desconto incondicional e, por isso, excluídas da base de cálculo do ISSQN, observa-se que, no tocante a matéria de descontos concedidos nas operações de prestação de serviço, a legislação complementar de regência do imposto municipal não trata da matéria. No entanto, é profícua as construções doutrinárias e jurisprudenciais sobre a questão dos descontos concedidos sobre o preço das mercadorias, produtos e serviço, como prática mercadológica. Inclusive, algumas legislações tributárias instituidoras e reguladoras dos tributos indiretos as absorveu, como é o caso das normas tributárias do Município de Fortaleza sobre o ISSQN. Neste Município, o Código Tributário Municipal, aprovado pela Lei Complementar nº 159/2013, que rege o imposto no âmbito desta Comuna, estabelece que os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição, incorporam-se ao preço dos serviços, que é a base de cálculo do imposto (art. 240, § 2º, IV). Já no Regulamento do Código Tributário Municipal, aprovado pelo Decreto nº 13.716, de 22/12/2015, no seu art. 637, § 3º, estabelece que “o desconto incondicionado concedido por liberalidade do prestador, sem qualquer imposição a cargo do tomador do serviço, não integra o preço do serviço”. Portanto, há tratamento jurídico-tributário para os descontos concedidos em relação ao preço dos serviços prestados. No entanto, eles não são mais tratados no art. 18 do Regulamento do ISS de Fortaleza, como afirmou a consulente.

Do exposto e, conforme foi destacado pela consulente, a distinção entre o desconto condicionado e o incondicionado encontra-se na existência ou não de condição futura. Quanto ao desconto incondicionado, a redução, porventura estabelecida em relação ao preço normal do produto, mercadoria ou serviço, faz parte da negociação prévia à contratação e é estabelecido por mútuo acordo entre o consumidor e o fornecedor, independente da ocorrência de qualquer condição futura. Por isso, é pacífico que ele não integra a base de cálculo dos tributos indiretos,

² Expressão popular traduzida da expressão em inglês “There is no free lunch” atribuída ao escritor de ficção científica Robert A. Heinlein, popularizada em seu livro “The Moon is a Hash Mistress”, de 1966. (KEYES, Ralph. **The quote verifier**: who said what, where, and when. New York: St. Martin's Press, 2006, p. 70).



porque ele delinea o preço do bem material ou imaterial fornecido. Já o desconto condicionado é dependente da concretização de uma condição futura, previamente definida por ocasião da celebração do contrato.

Observa-se ainda, que a concessão dos descontos condicionado ou incondicionado faz parte das relações comerciais livremente estabelecida entre o fornecedor do bem ou serviço e seu cliente sem que haja a interveniência de terceiros e sem que o valor seja amparado por qualquer contraprestação feita pelo cliente ou por terceiros.

Em razão de os descontos incondicionais não integrarem a base de cálculo do Imposto sobre Serviços, o sistema ISS Fortaleza permite que os prestadores de serviços, ao emitir a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), possam informar descontos incondicionais e excluir esses valores da base de cálculo do imposto. No entanto, essa faculdade do preenchimento do campo "Desconto incondicional" no sistema emissor da NFS-e, concedida aos contribuintes em razão de o lançamento tributário do ISSQN ser realizado na modalidade por homologação, deve ser amparada pela realidade fática. Isto é, só deve ser informado algum valor no referido campo se efetivamente houver sido concedido o referido desconto na operação de prestação de serviço para a qual a nota fiscal for emitida.

No tocante à concessão de bolsas de estudo, no âmbito do Programa Universidade para Todos (PROUNI), que a consulente alega ser desconto incondicional, em relação ao preço do serviço de educação, que é sujeito à incidência tributária do ISSQN, é necessário verificar sob quais condições estas bolsas de estudo são concedidas e se as mesmas são realmente gratuitas.

O Programa Universidade para Todos, no qual as bolsas de estudo concedidas pela consulente estão inseridas, foi instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, tem por objeto a concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos (art. 1º). Para a concessão dessas bolsas de estudo, a lei estabelece uma série de requisitos em relação a pessoa do aluno e da sua família, como renda familiar, local de estudo do ensino médio, estado de necessidade, desempenho acadêmico etc.

As instituições privadas de ensino superior, para concederem as bolsas de estudo e auferirem os benefícios do PROUNI, deverão aderir ao programa, mediante assinatura de termo de adesão, bem como, após esta adesão, há a obrigatoriedade da concessão de bolsas de estudo, na proporção dos estudantes pagantes do ensino (art. 5º). E, quem aderir ao programa será isento de tributos federais, durante o período de vigência da adesão ao programa, nos seguintes termos:

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.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.



§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

A referida isenção tributária é regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, que estabelece as condições e os critérios de cálculo do benefício fiscal relativo aos tributos federais. Segundo esta norma, a isenção dos tributos federais corresponde ao valor da receita equivalente às bolsas integrais, parciais de 50% (cinquenta por cento) ou parciais de 25% (vinte e cinco por cento) do PROUNI concedidas na prestação dos serviços de ensino superior, provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

Do exposto, observa-se que as instituições de ensino que aderirem ao programa passam a ter obrigação de conceder a bolsa e ainda, que serão remuneradas indiretamente pela economia tributária que auferem com a isenção tributária. Ou seja, elas não concedem as bolsas de estudo por mera liberalidade e muitos menos de forma gratuita.

Portanto, em razão da redução no pagamento dos tributos federais, verifica-se que as bolsas de estudo do PROUNI não são gratuitas e, muito menos, tem a natureza de desconto incondicional, haja vista não se tratar de transação comercial estabelecida livremente entre o fornecedor do bem ou serviço e seu cliente. *In casu*, as instituições de ensino somente concedem bolsas de estudo após aderirem ao programa e para fins de auferirem redução no pagamento de tributos federais incidentes sobre a receita bruta e sobre o lucro. Neste caso, ao invés de receber pelo serviço prestado, a instituição de ensino deixa de desembolsar um valor equivalente as bolsas, por ocasião do pagamento dos tributos. Nestes termos, é o Estado, indiretamente, e a população, diretamente, que arcam com o pagamento das bolsas de estudo, por meio da dispensa do pagamento de tributos. Portanto, aceitar que os valores das bolsas de estudo concedidas no âmbito do PROUNI não integram a base de cálculo do ISSQN, seria o mesmo que admitir que o programa também concede isenção do imposto municipal, que além de faltar previsão legal expressa, é vedado pela legislação tributária vigente.

A referida economia tributária com os tributos federais, por ter relação com a prestação de ensino, que é sujeita a incidência do ISSQN, correspondem ao preço do serviço prestado. Haja vista o preço do serviço não ser apenas as quantias que se recebem em dinheiro. Conforme ensina Bernardo Ribeiro de Moraes³, tudo o que se aceita como pagamento pelo serviço prestado, representará o preço do serviço. Em outros termos, o preço do serviço, como base de cálculo, não é apenas a quantia paga pelo cliente em moeda, mas qualquer contrapartida que o prestador de serviço aufera direta ou indiretamente pelo exercício da sua atividade, que vise retribuir o serviço prestado. Diante do exposto, na prestação dos serviços em questão, o preço do serviço é o valor estipulado para o serviço prestado, no montante correspondente ao valor cobrado e da bolsa de estudo parcial concedida, bem como no caso das bolsas integrais, o valor da bolsa, que servirão para reduzir o montante dos tributos federais a pagar, que é a contrapartida pelo serviço prestado.

3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos fáticos e jurídicos expostos, objetivamente, quanto à questão formulada, esclarece-se que, em razão de haver prestação de serviço de educação, de ocorrer a

³ Op. cit., p. 522.



incidência do ISSQN sobre a atividade realizada, de surgir relação jurídica tributária entre a consulente e este Município e ainda, de a base de cálculo do ISSQN ser o preço do serviço; as bolsas de estudo concedidas pelos estabelecimentos de ensino, no âmbito do PROUNI, integram a base de cálculo do ISSQN, pelo fato de não ter a natureza de desconto incondicional e, principalmente, pelo fato de haver contrapartida pelo serviço prestado, e em função de as supostas "gratuidades" serem compensadas nos valores dos tributos federais a recolher, pela concedente.

É o parecer que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza, 23 de maio de 2019.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais

Mat. nº 45.119

DESPACHO DO GERENTE DA CECON

1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.

Fortaleza-CE, 03/06/2019.

Paulo Sérgio Dantas Leitão

Paulo Sérgio Dantas Leitão

Célula de Consultoria e Normas

DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

Fortaleza-CE, 09/06/2019.

DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;

2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 05/06/2019

Jurandir Gurgel Gondim Filho
Secretário Municipal das Finanças

