PROGRAMAS EDUCACIONAIS MUNICIPAIS PRÓ-SUPERIOR E PROEDUC: HERMENÊUTICA JURÍDICA APLICADA À SUPOSTA LIMITAÇÃO TEMPORAL PARA COMPENSAÇÃO DE SALDO A RECEBER, POR INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR, DE BOLSAS DE ESTUDO COM DÉBITO DE ISS

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I. Introdução

O presente artigo visa comentar sobre a processo interpretativo aplicado à permissão legal para se compensar/utilizar o saldo remanescente entre débito (os montantes do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – “ISS” devidos pelas instituições de ensino em razão da prestação de serviços educacionais) e o crédito (valores devidos pelos Municípios de Mossoró e de Natal, no Rio Grande do Norte, em razão da concessão de bolsas de estudos aos seus municípios, pagas diretamente às instituições de ensino) em exercícios subsequentes, no âmbito dos programas de incentivo à educação universitária (denominados PRÓ-SUPERIOR e PROEDUC, respectivamente concedidos por Mossoró e Natal).

Como é sabido, as Leis Municipais n. 2.447/2008 (vigente no Município de Mossoró) e n. 257/2008 (vigente no Município de Natal), ao tratarem dos programas de incentivo à educação superior, previram um mecanismo de compensação entre o débito tributário de ISS devido pelas instituições de ensino que aderirem aos referidos programas e o crédito representativo dos valores das bolsas de estudos oferecidas pelas Municípios a seus municípios e pagas por tais Municípios diretamente às instituições de ensino, como contraprestação por serviços educacionais.

Ademais, referidas leis municipais estabeleceram que o saldo de recebíveis, assim entendidos os valores remanescentes das bolsas de estudos devidos pelos Municípios e que não puderam ser integralmente compensados com débitos de ISS devidos pelas instituições de ensino superior, poderá ser utilizado (compensado) no “exercício subsequente”.

Diante disso, surgem questionamentos acerca da amplitude da expressão “exercício subsequente” no que tange ao direito de compensação entre o saldo decorrente da diferença entre débito e crédito das instituições de ensino superior, especificamente no sentido de determinar se esta expressão significaria que o direito de compensar referido saldo de recebíveis tão somente se estenderia até o ano imediatamente seguinte ao que foi apurado o saldo de recebíveis, ou, se tal mecanismo legal permitiria a compensação do saldo de recebíveis para diversos exercícios seguintes, até sua total extinção.

A questão ora suscitada reside, essencialmente, em saber se o saldo de recebíveis, por exemplo, do ano-calendário de 2013 somente poderia ser aproveitado durante ano-calendário de 2014 e, caso em 2014 ainda subsistisse saldo de recebíveis, se este saldo poderia ser utilizado em 2015.

De acordo com a hermenêutica jurídica a ser aplicada às referidas normas, calcada sobretudo no método teleológico, sistemático e histórico de interpretação, entendemos que o saldo de recebíveis poderá ser utilizado em exercícios subsequentes, indefinidamente, até o consumo total de referido saldo, e não somente no exercício imediatamente subsequente à sua geração, o que significa dizer que, no exemplo supra, haverá o direito de compensar o saldo remanescente gerado em 2013 nos anos de 2014, 2015 e assim sucessivamente, até sua total extinção (por ex., em 2017).

Para fundamentar este posicionamento, apresentaremos a seguir os argumentos que, em nossa visão, dão supedâneo à continuidade, sem limite temporal, da compensação dos saldos de recebíveis pertencentes às instituições de ensino superior até sua completa extinção no ano-calendário pertinente.

II. Legislação instituidora dos incentivos “PRÓ-SUPERIOR” e “PROEDUC”

Como forma de incentivar a educação universitária em seus territórios, os Municípios de Mossoró e Natal instituíram, respectivamente, as Leis Municipais n. 2.447/2008 (vigente no Município de Mossoró) e n. 257/2008 (vigente no Município de Natal), criando, assim, os programas “PRÓ-SUPERIOR” e “PROEDUC”, que consistem, basicamente, na concessão de bolsas de estudos “*para estudantes universitários de cursos de graduação, graduação tecnológica e cursos sequenciais de formação específica*” (artigo 1º de ambas as leis).

Em contrapartida à concessão das bolsas de estudo, e visando atrair as universidades para aderir ao PRÓ-SUPERIOR (Lei Municipal n. 2.447/2008) e ao PROEDUC (Lei Municipal n. 257/2008), as respectivas legislações autorizam que as instituições de ensino superior compensem o valor das bolsas de estudo concedidas aos Municípios (montante do preço do serviço educacional) com o valor do ISS decorrente da prestação de serviço de ensino superior de graduação e pós-graduação oferecidos pela referida instituição de ensino, estabelecendo, como limitação à esta compensação, a observância de um limite de cinco por cento (5%) da receita anual decorrente da prestação de serviços da instituição de ensino.

Ademais, as referidas normas municipais estabelecem que a extinção dos créditos tributários de ISS se dará em 31 de dezembro de cada exercício, mediante o “*confronto do somatório do tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período*”.

Confira-se, neste contexto, a íntegra dos dispositivos legais que trazem as regulamentações relativas ao mecanismo de compensação previsto pelas leis em comento, aplicáveis ao caso em questão:

Lei Municipal n. 2.447/2008 (Prefeitura Municipal de Mossoró)

“**Art. 1º.** Fica instituído o Programa de Incentivo a Educação Universitária – PRÓ-SUPERIOR, com o objetivo de conceder bolsas de estudos para estudantes universitários de cursos de graduação, graduação tecnológica: e cursos sequenciais de formação específica conforme o estabelecido nesta lei.”

“**Art. 2º** A bolsa de estudos de que trata a presente Lei corresponderá a metade do valor da semestralidade ou anuidade, fixadas com fulcro na legislação aplicável à espécie.”

“**Art. 7º** - A instituição de Ensino Superior que aderir ao PRÓ-SUPERIOR poderá **compensar o valor das bolsas de estudos concedidas com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS.**

Parágrafo Único - A compensação de que trata este artigo limita-se a (5%) cinco por cento, da receita anual decorrente da prestação de serviços de ensino superior de graduação e pós-graduação.”

“**Art. 8º** - **A extinção do crédito tributário dar-se-á em 31 de dezembro de cada exercício, confrontando-se o somatório de tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período, ambos atualizados monetariamente.**

Parágrafo Único - Para a referida compensação serão observados os seguintes critérios:

I - Restando saldo de tributo ao Município do Mossoró pela Instituição de Ensino Superior, o mesmo deverá ser recolhido até a data de vencimento da apuração ordinária do mês de dezembro, na forma disposta na legislação aplicável à espécie.

II - **Havendo saldo do valor das bolsas do PRÓ-SUPERIOR concedidas pela Instituição de Ensino Superior nos termos de lei, o crédito poderá ser utilizado no exercício subsequente, nos termos estatuídos no caput do presente artigo.**” (Destacamos)

Lei n. 257/2008 (Câmara Municipal de Natal)¹

“**Art. 1º.** Fica instituído o Programa de Incentivo à Educação Universitária – PROEDUC, com o objetivo de conceder bolsas de estudos para estudantes universitários de cursos de graduação, graduação tecnológica e cursos sequenciais de formação específica, conforme o estabelecido nesta Lei.”

“**Art. 7º.** A Instituição de Ensino Superior que aderir ao PROEDUC poderá compensar o valor das bolsas de estudos concedidas com o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS, decorrente da prestação de serviço de ensino superior de graduação e pós-graduação por ela efetuados.

Parágrafo único. A compensação de que trata este artigo limita-se a cinco por cento (5%) da receita anual decorrente da prestação de serviços de ensino superior de graduação e pós graduação.

“**Art. 8º.** A extinção do crédito tributário dar-se-á em 31 de dezembro de cada exercício, confrontando-se o somatório do tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período, ambos atualizados monetariamente.

Parágrafo Único - Para a referida compensação serão observados os seguintes critérios:

I - Restando saldo de tributo ao Município de Natal pela Instituição de Ensino Superior, o mesmo deverá ser recolhido até a data de vencimento da apuração ordinária do mês de dezembro, na forma disposta na legislação aplicável à espécie.

II - Havendo saldo do valor das bolsas do PROEDUC concedidas pela Instituição de Ensino Superior nos termos de lei, o crédito poderá ser utilizado no exercício subsequente, nos termos estatuídos no caput do presente artigo. (Destacamos)

De imediato, nota-se que nem a Lei n. 2.447/2008 e tampouco a Lei n. 257/2008 estabeleceram limites temporais específicos e estáticos para a compensação dos saldos de recebíveis, mas tão somente mencio-

1. A referida lei foi regulamentada pelo Decreto n. 8.623, de 30/12/2008, o qual estabeleceu regras para a implementação do PROEDUC, e reproduziu, de forma idêntica, os artigos 7º e 8º da Lei n. 257/2008, respectivamente em seus artigos 10 e 11.

naram que estes saldos podem ser utilizados em “exercício subsequente”. Ademais, nenhum dos dispositivos transcritos acima permite que se interprete a expressão “exercício subsequente” de forma restritiva, ou seja, como sinônimo de “apenas no ano-calendário imediatamente seguinte”.

Os argumentos que serão a seguir enumerados servirão para fundamentar a conclusão por nós compartilhada, no sentido de que as Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 não estabeleceram um limite temporal máximo para a compensação do saldo de recebíveis detido pela instituição de ensino superior neles localizada, o que, em contrapartida, significa que o referido saldo pode ser compensado pelas instituições de ensino até sua extinção total, independentemente se esta se der em um, dois ou mais anos-calendários após sua apuração e existência.

III. Argumentos que fundamentam a inexistência de limitação temporal para a compensação dos saldos de recebíveis

Para fundamentar nosso posicionamento aqui defendido, passaremos a demonstrar os principais argumentos de hermenêutica jurídica que evidenciam que, por ocasião da definição das regras norteadoras do mecanismo de compensação que criaram, a Lei n. 2.447/2008 e a Lei n. 257/2008, não impuseram qualquer limite temporal para a apropriação do saldo de recebíveis pelas instituições educacionais.

Antes, porém, é imprescindível definir qual a natureza jurídica da relação estabelecida entre os Municípios e as instituições de ensino, de forma a delimitar qual o regime jurídico que regerá o mecanismo de compensação inserido no ordenamento jurídico pelas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008.

III.1. Primeiro argumento: impossibilidade de aplicação de normas tributárias para regular a relação estabelecida entre os Municípios e as instituições de ensino

Toda relação jurídica, a depender de sua natureza jurídica, passa a ser regida por determinado conjunto de princípios e valores que estabelecem as regras que irão regê-la.

No caso das relações jurídicas tributárias, elas são regidas, precipuamente, pela Constituição Federal (“CF”), que determina os contornos, balizas e limites de tributação, pelo Código Tributário Nacional (“CTN”) e por outras regras esparsas veiculadas em leis ordinárias de cada ente tributante competente, bem como por atos infralegais no mesmo sentido. Envolvem, essencialmente, o dever de obrigação pecuniária em forma de tributo (dar dinheiro) ao sujeito ativo (Estado)².

Deste forma, a relação jurídica tributária envolverá, necessariamente, de um lado, o Estado (sujeito ativo), competente para instituir e coletar determinado tributo e, de outro, o contribuinte (sujeito passivo) que realizar a materialidade prevista na norma tributária, fazendo nascer a obrigação tributária de pagar tributo ao Estado, o qual possui como características essenciais, a compulsoriedade, o caráter pecuniário da prestação e o fato de não constituir sanção por ato ilícito, decorrendo sempre de ato lícito.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo³ ensina que “*tributo é receita pública derivada do patrimônio dos particulares, de caráter compulsório e instituído em lei, consoante as materialidades e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico*”.

2. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p.21.

3. SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 54.

Partindo-se destas premissas, e aplicando-as à relação jurídica entre os Municípios e as instituições de ensino tem-se, de um lado, o Município (Estado) pagando o valor da mensalidade cobrada pelos cursos oferecidos pelas instituições de ensino a título de bolsa de estudo (preço pago pela prestação de serviço educacional), conforme estabelecido em lei, e, de outro, as instituições de ensino recolhendo o ISS (tributo) calculado sobre a prestação de serviço educacional em questão.

O montante pago a título de bolsas de estudos, frise-se, nada mais é do que parte do preço estabelecido pelas instituições de ensino como mensalidade pelos cursos que oferecem, no âmbito de sua relação privada com os estudantes que, voluntariamente, optam por contratar seus cursos, sem qualquer compulsoriedade.

Portanto, não há coerência ou fundamento em se tentar atribuir ao valor a ser recebido pela instituição de ensino, a título de bolsas de estudos, a natureza tributária, pois decorre de uma relação jurídica privada entre Município e particular. Ou seja, refere-se a preço pago como contraprestação ao serviço educacional posto à disposição dos estudantes que fazem jus ao programa de incentivo educacional, mas que será quitado, financeiramente, por um ente público, em vez de sê-lo pelo próprio estudante. Há evidente caráter comercial e sinalagmático nessa relação jurídica.

Por tal razão, inexistente nas leis municipais a criação de um tributo, *“prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”* (artigo 3º do CTN), mas apenas a previsão de um incentivo (não fiscal) ao estudo, o qual, frise-se, não é compulsório, já que apenas as instituições de ensino que demonstrarem interesse em aderir ao PRÓ-SUPERIOR e ao PROEDUC é que receberão/compensarão os montantes pagos pelos Municípios a título de bolsas de estudo.

Assim, muito embora exista uma compensação entre um débito de natureza tributária (ISS devido pelas instituições de ensino em razão de incorrem estas em fato gerador do referido tributo, de caráter público) e os créditos decorrentes de mensalidade a ser paga na forma de bolsa de estudos (preço, de natureza privada, de caráter comercial, e não tributário), **não há como se atribuir natureza de tributária à relação jurídica bilateral entre os Municípios e as instituições de ensino e, consequentemente, essa relação jurídica não pode ser regida pelo CTN (ou por princípios constitucionais tributários).**

Precisamente por isso é que não se pode interpretar as referidas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008, que estabelecem as regras para a compensação dos valores de direito privado (preço pago por meio de bolsas de estudo) e de direito público (tributo municipal sobre prestação de serviços), restritivamente, como se fosse um “benefício ou incentivo fiscal”, o qual *“abrange ou pode abranger, além das isenções, outras espécies tributárias, como a alíquota reduzida (esta poderá ser reconduzida à categoria das isenções parciais ou reduções do tributo, que operam também pelo expediente técnico da redução da base de cálculo), bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em determinados investimentos, etc.”*⁴

De fato, está implícito no conceito de benefício ou incentivo fiscal a concessão de um favor tributário, uma técnica que envolveria o não recolhimento do tributo ou de parte dele, em razão de uma redução ou isenção. Isto, contudo, não se verifica no caso em questão.

Não se há que falar, no presente caso, na aplicação do art. 111, II do CTN⁵, dispositivo legal que determina ao operador do direito que interprete

4. BORGES, Souto Maior, Subvenção Financeira. Isenção e Dedução Tributárias. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 41-42, 1978, apud CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 14.

5. “Art. 111. ***Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:***

de forma literal (i.e., restritiva⁶) a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, pois não há nas leis municipais em comento nenhuma concessão de isenção, redução de alíquota ou qualquer suspensão de tributo que pudesse caracterizar um incentivo ou benefício fiscal.

Ao analisar a questão dos incentivos fiscais em matéria tributária, SOARES DE MELO⁷ explicita o seguinte entendimento:

O Poder Público estabelece **situações desonerativas de gravames tributários**, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como propósito subjacente a realização de diversificados interesses.

Qualificam-se como prêmios as **imunidades, isenções, reduções de base de cálculo, créditos outorgados**, etc., sujeitando-se a um regime jurídico diferenciado (extrafiscalidade), porque representam dispêndio para o Poder Público e benefício para os contribuintes. (Destacamos)

No caso em questão não há estipulação de qualquer *situação desonerativa de gravames tributários* às instituições de ensino, mas, como já se disse, tão somente um mecanismo financeiro de simplificação no recebimento de débito/crédito mútuos entre Municípios e instituições de ensino.

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (Destacamos)

6. “É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à atuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. ***Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto.***” (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 707).

7. SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 415.

Tampouco há a previsão de qualquer *isenção* nas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008, que pode ser definida como um instrumento legislativo que “*a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação*”⁸. Como bem esclarece SCHOUERI⁹, a isenção é um mecanismo de exclusão do crédito tributário estabelecido para “*situações especiais, consideradas e ponderadas pelo legislador*”.

Ora, no caso sob análise, não há qualquer exclusão total ou parcial da hipótese de incidência do ISS sobre a prestação dos serviços pela instituição de ensino superior. Há, somente, previsão legal de um encontro de contas entre credor e devedor, sobre montantes mutuamente devidos por eles, para que o procedimento de recebimento do saldo de tais valores seja realizado de forma célere e eficiente. Neste ponto, cumpre atentar para o fato de que o artigo 111, inciso II do CTN foi explícito: a *interpretação literal* se aplica em casos de *isenções tributárias*, de modo que, se não se está diante de uma situação de isenção tributária, não há por que se realizar uma interpretação literal.

Deste modo, se não se está diante de incentivos fiscais (gênero) e tampouco de isenção (espécie), muito menos há que se falar na aplicação, ao caso, do disposto no inciso II do artigo 111 do CTN, “*segundo o qual se interpreta literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção*”¹⁰, por evidente ausência de natureza tributária na relação jurídica entre instituição de ensino e Municípios, no que tange à dívida decorrente das bolsas de estudos dos últimos em favor dos primeiros. Note-se, aqui, que o montante do débito (*quantum debeatur*) a título de ISS é integralmente devido

8. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. p.232-233

9. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 231.

10. MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação Literal da Regra que Outorga Isenção. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 217. p.24.

pelas instituições de ensino, sem qualquer redução em razão de tais leis: somente o procedimento de quitação, por parte do contribuinte em favor do ente tributante, é que foi regulado pelas referidas leis.

Com efeito, o procedimento de compensação previsto pelas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 não possui natureza tributária, mas está calcado no âmbito do direito privado, sendo regulamentado pelo Código Civil, especificamente pelo seu artigo 368, abaixo transcrito:

Art. 368. Se duas pessoas foram ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Isto porque, o mecanismo de compensação ora analisado envolve não somente o adimplemento e extinção proporcional de duas obrigações de naturezas jurídicas distintas: (i) o pagamento de parte da mensalidade devida às instituições de ensino (direito privado – preço – natureza civil) e (ii) o recolhimento do ISS pelas instituições de ensino (direito público – tributo – natureza tributária), o que leva à conclusão de que as regras de compensação fiscal e o CTN, especificamente o artigo 111, inciso II, não são em nada aplicáveis à situação ora em comento.

III.2. Segundo argumento: limitação temporal tornaria as Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 pouco eficazes

A previsão do mecanismo de compensação entre (a) os valores pagos pelos Municípios às instituições de ensino a título de bolsas de estudos e (b) os valores devidos por estas instituições de ensino a título de ISS, por envolverem a compensação de um tributo com uma dívida de natureza civil por parte de um Ente Público, como explicitado no tópico anterior, depende de previsão de lei específica para ser válida e eficaz.

Neste sentido, o Município, dentro do seu âmbito de autonomia, pode estabelecer, por lei, instrumentos que facilitem o recebimento e pagamento das dívidas de que faz parte, seja como devedor seja como credor.

Nestes termos, diante do fato de que os Municípios de Mossoró e Natal editaram as leis aqui mencionadas, por uma interpretação teleológica (ao considerar o contexto de criação e finalidade das leis em comento) das motivações para a edição de referidas normas, pode-se concluir, como se adiantou no tópico anterior, que estes Municípios visaram, além de incentivar seus munícipes a dar continuidade aos estudos, facilitar o recebimento de débitos tributários das instituições de ensino que aderirem aos Programas de Incentivo Educacional em questão.

Em outros termos, se o estabelecimento de referidas normas de compensação foi voluntário, e não obrigatório, ensejando um ato positivo e volitivo desses entes públicos, seria ilógico que os Municípios estabelecessem um limite temporal demasiadamente restrito, i.e., de 1 (um) ano-calendário, para a compensação dos débitos tributários e valores relativos ao pagamento das bolsas de estudos, para cursos que possuem duração de mais de um ano. Tal interpretação apenas acarretaria uma maior burocracia para o recebimento do saldo decorrente da relação jurídica entre os Municípios e as instituições de ensino superior, calcado na necessidade de execução fiscal por parte do Município, para cobrar o ISS devido e não pago pela instituição, e propositura de ação judicial pelo particular, visando pagamento por meio de precatórios para recebimento dos valores decorrentes de serviço educacional efetivamente prestado e não pago pelo Município.

De fato, se, por exemplo, o saldo de recebíveis da instituição de ensino relativo ao ano-calendário de 2013 for utilizado para compensação com o ISS devido no ano-calendário de 2014 e, no referido ano (2014), este saldo que migrou de 2013 não for inteiramente consumido, a instituição de ensino teria que executar tal dívida e exigi-la do Município que se comprometeu a pagar parte das mensalidades com a concessão de

bolsas de estudos. Nessa esteira não faria qualquer sentido aprovar uma lei na câmara municipal, por meio de procedimento legislativo, para ter eficácia limitada ao próximo ano-calendário. Quer nos parecer que seria um trabalho e esforço desproporcional para o benefício que advém com a aprovação de tal lei, sem contar que não atenderia a finalidade pretendida pelos Municípios.

Portanto, se fosse esse entendimento (errôneo) o adotado para interpretar tais normas legais, isso inviabilizaria a eficácia plena da norma do programa de incentivo educacional, pois as instituições de ensino, temerosas com o risco de não virem a receber os valores integrais das mensalidades que exigem pela prestação de seus serviços, ficariam receosas de aderir a referidos programas, pois que este incentivo teria um funcionamento efetivo externamente limitado, no caso, de apenas um ano, o que não parece ser razoável ou lógico, indo contra a *mens legis*, sem contar pouco atrativo para as instituições de ensino.

III.3. Terceiro argumento: ausência de limites temporais estabelecidos pelas leis municipais

Considerando que a relação jurídica ora analisada não possui natureza tributária (conforme premissas estabelecidas nos tópicos anteriores) e, portanto, não pode ser regida pelo CTN, não há que se interpretar os dispositivos das Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 de forma *restritiva*.

Sendo assim, cumpre salientar que tanto a Lei do Município de Mossoró quanto a de Natal (que possuem redações idênticas regulamentando o programa de incentivos à educação superior), não possuem, em nenhum de seus dispositivos legais, qualquer tipo de limitação temporal específica ou expressa. Nesse sentido, ao tratarem da compensação, ambas as leis estabelecem apenas um limite quantitativo (e não temporal) de “cinco por cento (5%) **da receita anual** decorrente da prestação de serviços de ensino superior de graduação e pós graduação”.

Inclusive, quando referidas leis dispõem que “*a extinção do crédito tributário dar-se-á em 31 de dezembro de cada exercício, confrontando-se o somatório do tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período, ambos atualizados monetariamente*”, não estamos sequer diante de uma limitação temporal, mas de uma norma procedimental referente ao mecanismo de compensação (a ser especificamente analisada em maiores detalhes no tópico a seguir).

Interpretá-la no sentido de que somente as bolsas de estudos concedidas ao longo do período seriam passíveis de compensação, ou seja, que o saldo de bolsas de anos anteriores não poderia ser utilizado, por serem estas originárias de outros períodos, não possui qualquer lógica jurídica, uma vez que a própria norma determina como proceder em havendo saldo do valor das bolsas concedidas pela instituição de ensino superior: “*o crédito poderá ser utilizado no exercício subsequente, nos termos estabelecidos no caput do presente artigo.*”

Neste sentido, fazendo-se uma interpretação sistemática deste dispositivo (*caput* e parágrafo único, inciso II), conclui-se que a norma passa a tratar o saldo credor do exercício anterior (saldo este que foi gerado em função da limitação quantitativa de 5% da receita anual auferida pela instituição de ensino, e apurada em 31 de dezembro de cada ano-calendário) como parte do valor das bolsas de estudos concedidas no exercício corrente e assim sucessivamente, a cada ano que existir a prestação dos serviços que enseje o pagamento das bolsas, bem como o consequente recolhimento do ISS em razão dessas prestações de serviços educacionais aos bolsistas e demais alunos.

Não há menção expressa de que o prazo para compensar os saldos se extingue a partir de doze meses contados do período de apuração do débito de ISS anual (i.e., 31 de dezembro do ano-calendário), tampouco redação na lei de que “a compensação será extinta após um ano”, por exemplo.

III.4. Quarto argumento: o mecanismo de compensação se dá de forma contínua, renovando-se a cada ano-calendário

Como já mencionado em tópico anterior, as leis municipais ora em análise estabelecem que o crédito tributário do ISS será extinto “*em 31 de dezembro **de cada exercício***”, o que leva à conclusão de que a compensação se dará de forma contínua, em cada ano-calendário analisado.

Em outros termos, depreende-se do conteúdos dos dispositivos legais acima transcritos (e especificamente do parágrafo único do artigo 7º em conjunto com o *caput* do artigo 8º de ambas as leis) que na hipótese do saldo de recebíveis, decorrente da compensação de débitos tributários de ISS com montante maior de créditos a receber em razão bolsas de estudo, não for consumido integralmente com os débitos de ISS, será facultado ao contribuinte utilizar-se do instituto da compensação para fazer uso do referido saldo no próximo exercício referente a cada ano em que houve saldo remanescente, indistintamente, e não exclusivamente no **próximo exercício subsequente**, já que a leitura das leis se dará em relação a cada ano-calendário, especificamente.

Para exemplificar e facilitar o raciocínio, imagine-se que em 2014 um dos referidos Municípios apure um saldo a pagar de bolsas de estudos à instituição de ensino superior, haja visto que os débitos de ISS de referida instituição não consumiram integralmente o montante a ser pago a título de bolsas por tal Município no referido ano-calendário. Esse saldo de recebíveis, de acordo com a legislação, poderá ser aproveitado *no exercício subsequente*, ou seja, ano-calendário de 2015. Em 2015, inicia-se um novo exercício, e em 31/12/2015 surgem novos débitos de ISS e novos créditos decorrentes de bolsas de estudos. Caso haja diferença positiva entre o valor das bolsas e o valor do ISS em 2015, novo saldo de recebíveis será gerado. Esse novo saldo pode, ou não, ser composto pelos saldos de recebíveis de 2014. De acordo com a legislação, este saldo apurado

em 2015 pode ser aproveitado em 2016, exercício subsequente do ano de 2015 (ano de sua existência), e assim sucessivamente, de modo que, de forma contínua, novos saldos de recebíveis serão gerados e poderão, em cada ano-calendário especificamente, ser compensados no **exercício subsequente, até seu fim (extinção total do saldo)**.

Não há, portanto, uma limitação temporal, pois a todo ano-calendário subsequente será formado **novo saldo de recebíveis** referente àquele ano que, então, poderá ser compensado com os débitos de ISS apurados pelas instituições de ensino no exercício subsequente. Saliente-se, uma vez mais, o limite é apenas quantitativo (limitado a 5% da receita anual), precisamente por inexistir limite temporal para tanto. Essa foi a técnica legislativa utilizada pelos Municípios quando da instituição de tal mecanismos de compensação: estabelecer um limite quantitativo para evitar que haja compensação a maior, em favor do contribuinte, de forma que o Município deixaria de ter receitas originárias decorrentes do ISS, para utilizar em suas atividades públicas essenciais.

III.5. Quinto argumento: o legislador municipal teria técnica legislativa específica para impor uma limitação à compensação

Considerando-se que os Municípios, como entes federativos que são, possuem autonomia financeira, administrativa e tributária, por ocasião da edição das Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008, poderiam ter inserido uma limitação quantitativa e, adicionalmente, uma limitação temporal à compensação dos saldos de recebíveis.

Por exemplo, tais Municípios poderiam ter se utilizado de técnica legislativa específica, limitando a compensação em anos, meses ou frações mensais (avos) específicos, utilizando de redação expressa e clara nesse sentido, nos moldes daquelas utilizadas no caso de *(i)* limitação temporal para utilização de crédito de ICMS decorrente de ativo fixo (esfera

estadual, com base na Lei Complementar n. 87/96) – em 1/48; **(ii)** limitação de 5 (cinco) anos para a utilização de crédito escritural de ICMS decorrente de insumos pelo contribuinte; e **(iii)** limitação temporal para amortização de ágio para fins de IRPJ e CSLL (esfera federal) em 1/60. Todavia, isso não foi feito por parte dos referidos Municípios.

Note-se, ademais, que no exemplo acima, quando a legislação estadual quis manter a ideia de continuidade na compensação do crédito escritural, não fez uso do termo “exercícios seguintes” ou “períodos seguintes”, no plural, mas manteve sua redação no singular (“período seguinte”), no que concerne à sua técnica legislativa, demonstrando que não existe um paradigma ou modelo fixo e obrigatório a ser utilizado pelo ente de direito público quando for redigir leis que versem sobre tais temas.

Nesse sentido, vejamos a técnica legislativa na redação dos mencionados atos normativos:

Lei Complementar n. 87/1996 (Crédito de ICMS sobre bens do Ativo Permanente)

“**Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o **direito de creditar-se do imposto** anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(..)

§ 5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos **créditos decorrentes de** entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao **ativo permanente**, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de **um quarenta e oito avos por mês**, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”. (g.n.)

Art. 23. O direito de crédito, **para efeito de compensação** com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido

as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. **O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.**

Lei n. 9.532/97 (Amortização Fiscal de Ágio)

“**Art. 7º** A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, **à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;**

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, **à razão de um sessenta avos, no máximo,** para cada mês do período de apuração;(Redação dada pela Lei n. 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, **à razão de 1/60 (um sessenta avos),** no mínimo, para cada mês do período de apuração.”

Lei n. 12.973/2014 (Amortização Fiscal de Ágio)

“**Art. 22.** A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre

partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, **à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.**” (Destacamos)

(...)

“**Art. 23.** A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6o do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, **à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.**” (Destacamos)

Decreto n. 45.490/2000 – RICMS/SP (Crédito Escritural de ICMS)

“**Art. 87.** Os estabelecimentos enquadrados no regime periódico de apuração, em relação às operações ou prestações efetuadas no período, apurarão (Lei 6.374/89, arts. 48, parágrafo único, e 49):

(...)

III - no livro Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos de que tratam os incisos anteriores:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída ou às prestações de serviço;
- b) o valor de outros débitos;
- c) o valor dos estornos de créditos;
- d) o valor total do débito do imposto;
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às entradas de mercadoria ou aos serviços tomados;
- f) o valor de outros créditos;
- g) o valor dos estornos de débitos;
- h) o valor total do crédito do imposto;
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre os valores mencionados nas alíneas “d” e “h”;

j) o valor das deduções previstas pela legislação;

l) o valor do imposto a recolher ou o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre os valores mencionados nas alíneas “h” e “d”.” (Destacamos)

Portaria CAT n. 92/1998- Anexo IV (Crédito Escritural de ICMS)

“Art. 1º. A Guia de Informação e Apuração do ICMS-GIA é o instrumento por meio do qual o contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS e obrigado à escrituração de livros fiscais deve declarar, no prazo referido no artigo 20, as seguintes informações econômico-fiscais, segundo o regime de apuração do imposto a que estiver submetido ou conforme as operações ou prestações realizadas no período:

I – os valores das operações e prestações realizadas, separadas por Código Fiscal de Operações ou Prestações – CFOP;

II – o valor do imposto a recolher ou o saldo credor a ser transportado para período seguinte; (...)” (Destacamos)

Assim, muito embora os Municípios de Mossoró e Natal tivessem à sua disposição a possibilidade de redigir as leis em comento estabelecendo limites específicos à compensação dos saldos de recebíveis – como no caso da amortização do ágio, por exemplo – não procederam desta forma.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) já assim se posicionou sobre o tema, com relação a lei estadual¹¹:

(...) **Nada impedia, nem impede**, por isso, em princípio, **que a lei estadual**, com vista ao incremento da receita, **estabeleça novas modalidades de extinção da dívida ativa**, como fez a lei gaúcha, ao instituir a dação em pagamento, visto que a transação e a moratória, também nela previstas, estão contempladas no CTN.

11. ADI n. 2.405-1-MC/RS, Tribunal Pleno, Relator Min. Carlos Britto, publicada no DJ em 17/02/06.

Trata-se de medida de economia interna de cada unidade federada, que, por isso, não exige uniformidade normativa, ditada por lei complementar. (Grifamos)

Portanto, ausente uma “uniformidade normativa” para a redação de leis que instituem direito a creditamento, amortização, compensação e outras modalidades de extinção de dívida pública, tampouco norma prevista na Lei Complementar n. 95/1998 especificamente aplicável ao tema, entendemos que não existem fundamentos legais suficientes e razoáveis para defender a impossibilidade de a compensação dos saldos de recebíveis, por parte da instituição de ensino superior, ocorrer até o momento da extinção total destes saldos, e sim, supostamente, em até o ano de exercício imediatamente seguinte. Corroborando tal conclusão, a própria legislação do saldo credor de ICMS utiliza a expressão “período seguinte”, no singular, mas não limita o aproveitamento do crédito de ICMS somente ao próximo mês, por exemplo.

IV. Conclusão

Em conclusão, considerando os argumentos aqui expostos, entendemos que, em razão de haver pagamento das bolsas de estudos e recolhimento do ISS de forma contínua entre as partes, por vários exercícios, sem previsão legal específica de término, não há que se falar em limitação temporal à compensação do saldo de recebíveis por parte das instituições de ensino superior, sendo possível compensar os saldos remanescentes apurado pelas instituições de ensino superior com o débito de ISS devido aos Municípios de Natal e Mossoró nos exercícios subsequentes, até que o saldo seja integralmente utilizado e extinto, isto porque:

1. A relação jurídica estabelecida pela Lei n. 2.447/2008 (editada pela Prefeitura Municipal de Mossoró) e Lei n. 257/2008 (editada pela Prefeitura Municipal de Natal), entre os Municípios e as instituições de ensino superior que optarem por

aderir, respectivamente, ao PRÓ-SUPERIOR e ao PROE-DUC, **não envolve uma relação jurídico tributária**, mas sim uma relação regulada pelas regras de Direito Civil;

2. Deste modo, o mecanismo de compensação estipuladas pelas referidas leis municipais não é regulado pelas regras do CTN ou normas da legislação tributária, pois envolve uma compensação civil, com previsão no artigo 368 do Código Civil;
3. Ademais, se não está diante de uma relação jurídica tributária, tampouco há que se falar em isenção ou incentivos fiscais, pois as instituições de ensino não foram beneficiadas ou premiadas com a redução, ou exoneração do ISS, ao contrário, devem recolher o tributo apurado em cada exercício fiscal de forma integral, com o diferencial de que podem realizar este recolhimento mediante a compensação prevista nas leis municipais ora analisadas, deduzindo do valor devido a título de ISS o montante pago pelos Municípios a título de bolsas de estudo;
4. Se não há que se falar em isenção fiscal, também não se aplica ao caso o disposto no artigo 111, inciso II do CTN, que trata especificamente de uma regra de exceção de interpretação legislativa, aplicável unicamente ao instituto da isenção, por exigir interpretação literal (isto é, *estricta*), que é, de acordo com o CTN, uma hipótese de exclusão do crédito tributário, o que não se verifica no caso em comento, haja vista o crédito tributário ser integralmente devido pela instituição de ensino ao Município, sem qualquer abatimento ou redução, total ou parcial;
5. As Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 não estabelecem, em nenhum de seus dispositivos, um limite temporal específico para a compensação do saldo de recebíveis, valendo-se, tão somente, da expressão “exercício subsequente” para autorizar a compensação destes saldos remanescentes; na verdade, a única limitação para a compensação, existente nas referidas leis, é de natureza quantitativa, restringindo a compensação até, no máximo, 5% da receita anual da instituição de ensino superior, naquele ano-calendário (razão pela qual, inclusive,

não faria qualquer sentido limitar temporalmente tal compensação);

6. E tampouco faria sentido que as referidas leis municipais estabelecessem um limite temporal restrito a um ano-calendário, pois esta opção legislativa retiraria consideravelmente a eficácia de suas normas, podendo, inclusive, diminuir o número de adesões das instituições de ensino aos programas de incentivo educacional PRÓ-SUPERIOR e PROEDUC, o que não parece lógico e razoável; ademais, considerando o trâmite, morosidade e burocracia de um processo legislativo para aprovação de lei que trata de receita financeira originária do ente federativo, não seria nada vantajoso ou eficiente aprovar uma lei com vida útil de, praticamente, dois anos (o ano de exercício e o próximo);
7. Finalmente, caso os Municípios de Mossoró e de Natal tivessem pretendido estabelecer um limite temporal para a compensação dos saldos de recebíveis pelas instituições de ensino, poderiam ter se valido de técnicas legislativas já antes utilizadas em diversas outras legislações utilizadas por entes públicos (estaduais e federais), como é o caso da previsão de compensação do saldo credor de ICMS e a previsão da fruição do benefício da amortização do ágio para fins de IRPJ e CSLL; ou mesmo incluindo norma clara e expressa limitando em número de meses, frações (avos) ou quantidade de anos tal compensação.

Por todos os fundamentos jurídicos aqui explicitados, entendemos que o saldo de recebíveis potencialmente a ser apurado pelas instituições de ensino poderá ser por elas compensado com o ISS devido, por subsequentes e contínuos exercícios, até o consumo total de referido saldo, e não se limitará apenas ao ano-calendário (exercício) imediatamente seguinte, mas sim, aos próximos anos-calendários (exercícios) subsequentes, de forma ilimitada, até que o referido saldo tenha sido integralmente compensado (i.e., quitação completa das dívidas com os créditos entre as partes).