



EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO nº 0016834-74.2019.8.19.0045
EMBARGANTE: SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA
EMBARGADO: MUNICÍPIO DE RESENDE
RELATOR: DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS). INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR. ACÓRDÃO QUE NEGOU PROVIMENTO À APELAÇÃO. ALEGAÇÃO DE TRÍPLICE OMISSÃO. ACERVO PROBATÓRIO, DUPLICIDADE DE NOTAS FISCAIS E NATUREZA JURÍDICA DAS BOLSAS DO PROUNI. VÍCIOS INEXISTENTES. MATÉRIAS EXPRESSAMENTE ENFRENTADAS NO VOTO CONDUTOR. SUBSISTÊNCIA DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES NO ACÓRDÃO EMBARGADO. MÉRITO INTEGRALMENTE APRECIADO. TESE SOBRE A SISTEMÁTICA DA ISENÇÃO FEDERAL DEDUZIDA APENAS NOS ACLARATÓRIOS. INOVAÇÃO RECURSAL CONFIGURADA. PRETENSÃO RECURSAL NITIDAMENTE VOLTADA À REAPRECIÇÃO PROBATÓRIA E À ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. APLICAÇÃO DO VERBETE SUMULAR Nº 52 DO TJRJ. AUSÊNCIA DE INTUITO PROTELATÓRIO. MULTA DO ARTIGO 1.026, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AFASTADA. REJEIÇÃO.

1. Embargos de declaração opostos por instituição de ensino superior contra acórdão que negou provimento ao seu recurso de apelação, mantendo a sentença de improcedência do pedido de repetição de indébito referente ao ISS do exercício de 2015. Alegações em apelação de tributação incidente sobre serviços não prestados em razão de evasão acadêmica, de emissão de notas fiscais em duplicidade e de descontos vinculados a bolsas de estudo, inclusive as concedidas no âmbito do PROUNI e do FIES.

2. Sustenta a embargante a existência de tríplice omissão. Afirma que o aresto não considerou a disponibilização das fichas financeiras dos discentes extraídas de seus sistemas internos, o teor do primeiro laudo pericial e a distinção em relação a julgado desta Corte instruído com idêntico suporte documental. Argui que a emissão repetida de





notas fiscais decorre de reemissão de boletos, sem necessidade de valores ou RPS coincidentes. Assevera, ainda, que a qualificação das bolsas do PROUNI como compensação indireta desconsiderou a ausência de correlação econômica entre os descontos concedidos e os benefícios fiscais da Lei nº 11.096/2005, apurados segundo a Instrução Normativa SRF nº 1.394/2013 e a Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas.

3. Os embargos de declaração constituem recurso de fundamentação vinculada, restrito às hipóteses taxativamente previstas no art. 1.022 do Código de Processo Civil, não se prestando à rediscussão do mérito da controvérsia, à reapreciação de provas, nem à reanálise de teses já examinadas de forma motivada pelo órgão julgador.

4. Primeira omissão inexistente. O acórdão embargado enfrentou nominalmente a alegação sobre os sistemas gerenciais internos e as fichas financeiras físicas, concluindo que a falta da data de trancamento, abandono ou transferência dos alunos impede estabelecer o nexo temporal entre a cessação da atividade docente e a expedição da nota fiscal reputada irregular.

5. Unilateralidade do suporte instrutório expressamente motivada no acórdão. Registros de origem interna, desprovidos de auditoria externa ou demonstrações financeiras auditadas, não possuem credibilidade para afastar a presunção de legitimidade do crédito tributário nem para comprovar o nexo temporal na hipótese de evasão acadêmica. A valoração jurídica desse acervo constitui matéria de mérito reservada ao julgador, prevalecendo o princípio da persuasão racional.

6. Primeiro laudo pericial igualmente sopesado no julgado. Peça que jamais foi submetida ao contraditório pleno nem recebeu homologação judicial, elaborada por profissional posteriormente substituído em razão de inércia certificada e apresentada antes mesmo da fixação de honorários, ostentando natureza de mero elemento informativo, desprovido da autoridade necessária para contrapor as conclusões do exame pericial definitivo.

7. Distinção em relação aos paradigmas invocados realizada de modo expresso e individualizado, diante da ausência de simetria fático-probatória. Nos precedentes favoráveis, a prova técnica logrou comprovar os cancelamentos e a duplicidade de lançamentos, ao passo que, nos presentes autos, o laudo pericial definitivo concluiu pela impossibilidade de vincular os registros ao mesmo fato gerador. Inteligência do artigo 489, § 1º, inciso VI, do Código de Processo Civil.

8. Segunda omissão inexistente. A justificativa relativa à reemissão de boletos, à alteração da grade de disciplinas e à correção de lançamentos foi submetida ao perito e examinada nos





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



esclarecimentos complementares, tendo o acórdão encampado as conclusões do laudo homologado ante a ausência de elementos de convicção robustos em sentido contrário, com fulcro nos artigos 371 e 479 do Código de Processo Civil.

9. Terceira omissão inexistente. Qualificação jurídica das bolsas do PROUNI expressamente motivada no acórdão, que assentou a natureza de negócio bilateral de compensação indireta, no qual a redução do valor cobrado ao aluno constitui requisito para a exoneração de tributos federais da própria entidade, além da vedação à isenção heterônoma prevista no artigo 151, inciso III, da Constituição da República e da ausência de previsão exoneratória na Lei Complementar nº 116/2003. Discordância quanto à tese adotada que traduz divergência de mérito, e não lacuna de fundamentação.

10. Inovação recursal. A construção relativa à sistemática de cálculo da isenção federal, à Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas e à ausência de equivalência entre o valor das bolsas e a desoneração tributária não foi deduzida nas razões de apelação, nas quais a referência ao programa federal se limitou a passagem genérica inserida no capítulo das nulidades.

11. A omissão de que tratam os artigos 1.022, inciso II, e 489, § 1º, inciso IV, do Código de Processo Civil pressupõe argumento submetido ao órgão julgador e apto a infirmar a conclusão adotada. É vedado, em sede de aclaratórios, ampliar o objeto da lide para introduzir teses não suscitadas no momento oportuno, consoante a Edição nº 192 da Jurisprudência em Teses do Superior Tribunal de Justiça.

12. Subsistência de fundamento autônomo. Ainda que se reconhecesse em abstrato a natureza incondicionada das bolsas vinculadas ao programa federal, permaneceria a falta de demonstração idônea do enquadramento das notas fiscais e dos valores efetivamente concedidos no exercício de 2015, porquanto as indicações sistêmicas de abatimento careciam de lastro em contratos individuais ou registros auditados. Capítulo não infirmado no recurso e suficiente, por si só, à manutenção do resultado.

13. O julgador não está obrigado a enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Aplicação do verbete sumular nº 52 deste Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

14. Ausência de obscuridade, contradição, omissão ou erro material. Recurso que não se volta ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional, mas à obtenção de resultado diverso, pretensão a ser veiculada na sede recursal própria.





15. Multa afastada. Cuida-se dos primeiros aclaratórios dirigidos ao acórdão, apresentados com estrita observância à dialeticidade e sem que se evidencie intuito manifestamente protelatório, o que torna inaplicável a sanção do artigo 1.026, § 2º, do Código de Processo Civil e conduz à rejeição do pedido subsidiário formulado pelo embargado.
REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes embargos de declaração nos autos da Apelação nº 0016834-74.2019.8.19.0045, em que é embargante SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA, tendo como embargado MUNICÍPIO DE RESENDE.

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em **REJEITAR OS EMBARGOS**, nos termos do voto do Desembargador Relator.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos por SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA. (id. 3133) contra o acórdão de id. 3089, que, por unanimidade, negou provimento ao recurso de apelação da ora embargante. O julgado manteve a sentença proferida pelo Juízo da 2ª Vara Cível da Comarca de Resende (id. 2920), a qual julgou improcedentes os pedidos deduzidos na ação de repetição de indébito





tributário ajuizada em face do MUNICÍPIO DE RESENDE, referente à restituição do valor histórico de R\$ 50.945,54, recolhido a título de ISS no exercício de 2015.

A decisão colegiada foi proferida nos seguintes termos:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS). INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE VALORES ATINENTES A BOLSAS DE ESTUDO E PROGRAMAS FEDERAIS (PROUNI E FIES). ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS E EVASÃO ACADÊMICA. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. MANUTENÇÃO DO JULGADO. PRELIMINARES DE CERCEAMENTO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO REJEITADAS. AMPLA DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL. LAUDO PERICIAL HOMOLOGADO QUE ATESTA A UNILATERALIDADE E A FRAGILIDADE DOS DADOS SISTÊMICOS DA AUTORA. INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE PROBATÓRIO UNILATERAL. NÃO ATENDIMENTO DO ÔNUS PREVISTO NO ARTIGO 373, I, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ARTIGOS 371 E 479 DO CPC. NATUREZA JURÍDICA DOS INCENTIVOS ESTUDANTIS.

DISTINÇÃO ENTRE DESCONTO INCONDICIONADO E COMPENSAÇÃO INDIRETA OU MÚTUO. VEDAÇÃO À ISENÇÃO HETERÔNOMA. ARTIGO 151, III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. TEMA 115 DO STJ. INAPLICABILIDADE ANTE A EXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA FÁTICA SOBRE O FATO GERADOR. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. Ação de repetição de indébito ajuizada por instituição de ensino superior em face do Município de Resende, na qual pleiteia a restituição de valores pagos a título de ISS no exercício de 2015, sob a alegação de recolhimento indevido do imposto sobre notas fiscais relacionadas a serviços não prestados, evasão acadêmica, duplicidade de emissão e descontos vinculados a programas como PROUNI e FIES. Sentença de improcedência fundamentada na insuficiência da prova documental e pericial.

2. Apelação da autora na qual suscita preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, sob o argumento de que houve indevida desconsideração da documentação extraída de seus sistemas gerenciais. Argui, outrossim, vício de fundamentação por suposta omissão do julgador quanto ao exame individualizado das categorias específicas do indébito. No mérito, sustenta a suficiência do acervo probatório e a ratificação das cifras pela perícia contábil.

3. Cerceamento de defesa. Inocorrência. O vício processual fundado na violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa pressupõe a privação ilegítima do exercício das faculdades instrutórias, configurando-se quando o juízo indefere produção de prova relevante sem justificativa, encerra prematuramente a instrução ou nega à parte a oportunidade de se manifestar sobre fatos ou documentos determinantes, o que compromete a busca pela verdade real e o equilíbrio dialético do processo.

4. Hipótese dos autos em que a instrução foi conduzida com amplitude, garantindo a plena produção de prova técnica e a substituição do perito diante





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



de inércia certificada. O inconformismo da apelante revela, em essência, mera discordância quanto à valoração que o juízo de origem atribuiu ao acervo produzido, o que não se confunde com privação do direito de produzir provas. Ausência de prejuízo concreto que impede a decretação de nulidade, em observância ao princípio *pas de nullité sans grief*.

5. Ausência de fundamentação. Inocorrência. O dever de motivação das decisões judiciais, imperativo insculpido no artigo 93, IX, da Constituição da República e nos artigos 11 e 489, § 1º, do Código de Processo Civil, exige que o julgador exponha o percurso lógico-jurídico que o levou à conclusão adotada. O ordenamento pátrio não impõe fundamentação exaustiva, bastando que o magistrado indique de maneira adequada e suficiente os motivos que embasam seu convencimento, sem a obrigatoriedade de enfrentar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelas partes quando a razão de decidir adotada por si só os exclui. Inteligência do artigo 489, § 1º, do Código de Processo Civil.

6. Sentença apelada que identificou o ponto central da controvérsia, examinou as conclusões do laudo pericial homologado em relação às categorias alegadas e indicou concretamente as provas que poderiam ter sido produzidas pela recorrente para o êxito de sua pretensão. A constatação da insuficiência probatória constitui a própria razão de decidir quando o encargo instrutório não é satisfeito, não se confundindo o vício formal da motivação com o resultado desfavorável à pretensão da parte.

7. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). O fato gerador da exação perfaz-se com a efetiva prestação dos serviços constantes na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, tendo como base de cálculo o preço do serviço. Pretensão repetitória que exige a comprovação do pagamento indevido ou maior que o devido, nos termos do artigo 165, I, do CTN, e, por se tratar de tributo que comporta transferência do encargo financeiro, a demonstração exigida pelo artigo 166 do CTN.

8. Laudo pericial homologado que confirmou apenas o recolhimento bancário do tributo no exercício de 2015, sem validar os demais pressupostos fáticos necessários à configuração do indébito. Ausência de comprovação segura de que os serviços não foram prestados, de que houve evasão acadêmica em momento anterior ou incompatível com a emissão das notas fiscais, ou de que os documentos fiscais indicados correspondiam a duplicidade do mesmo fato gerador.

9. Hipótese de evasão acadêmica. Perícia que apontou a inexistência de elementos suficientes para identificar a data de trancamento, abandono ou transferência dos alunos, inviabilizando o estabelecimento de nexo temporal entre a cessação da prestação do serviço e a emissão das notas fiscais reputadas indevidas.

10. Hipótese de duplicidade. Perito que registrou divergências de cronologia, valores, competências e numeração de RPS entre notas fiscais apontadas como substituídas ou duplicadas, concluindo pela impossibilidade de vincular os documentos ao mesmo fato gerador. Prevalência do princípio da persuasão racional na análise da prova técnica. Artigos 371 e 479 do Código de Processo Civil.

11. Bolsas de estudo concedidas pela própria instituição. O reconhecimento do desconto incondicionado apto a reduzir a base tributável pressupõe prova de liberalidade pura do prestador, despojada de contrapartida ou condição futura.





Indicação sistêmica de abatimentos que carece de lastro em contratos individuais ou registros auditados, prevalecendo a presunção de legitimidade do crédito tributário sobre o valor integral do serviço.

12. Natureza jurídica das bolsas do PROUNI. O programa caracteriza negócio jurídico bilateral de compensação indireta, no qual a redução do valor ao aluno é condição para a exoneração de tributos federais da própria instituição. Permuta de benefícios fiscais que não desnatura a grandeza econômica da prestação nem se confunde com desconto comercial incondicionado.

13. Fundo de Financiamento Estudantil (FIES). O programa possui natureza de mútuo e mecanismo de crédito. A União antecipa o pagamento dos encargos educacionais mediante certificados do Tesouro Nacional com liquidez para quitação de obrigações federais da mantenedora. Ocorrência de mera mutação no sujeito responsável pelo desembolso imediato, permanecendo íntegro o preço do serviço tributável pelo Município.

14. Vedação à isenção heterônoma. A concessão de incentivos fiscais pela União (PROUNI/FIES) não possui o condão de desonerar tributo de competência municipal, sob pena de violação ao pacto federativo e ao artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

15. Ônus da prova e insuficiência do suporte unilateral. Compete à parte autora a demonstração cabal do fato constitutivo de seu direito, nos moldes do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil. O encargo técnico que se limita a cancelar a exatidão aritmética de dados inseridos unilateralmente pela contribuinte, sem auditoria de fontes externas ou balanços contábeis fidedignos, não possui o condão de desconstituir a presunção de legitimidade do crédito tributário.

16. Distinção quanto ao Tema Repetitivo 115 do STJ. A desnecessidade de juntada de todos os comprovantes de pagamento aplica-se a indébitos incontroversos, como em tributos declarados inconstitucionais. Na lide estritamente fática sobre a ocorrência do fato gerador, a deficiência instrutória não autoriza a remessa da prova do mérito para a fase de liquidação.

17. Jurisprudência consolidada deste Tribunal de Justiça em situações análogas envolvendo a mesma instituição de ensino. Majoração dos honorários advocatícios em sede recursal. Artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil.

DESPROVIMENTO DO RECURSO.

Nas razões do recurso aclaratório, a embargante aponta a existência de vícios de omissão no julgado, na forma do artigo 1.022, inciso II, do Código de Processo Civil.

No tocante ao acervo probatório, alega que o aresto reproduziu a premissa da sentença sem considerar a disponibilização das fichas financeiras dos alunos extraídas de seus sistemas internos. Afirma que o primeiro laudo pericial teria corroborado integralmente a pretensão inaugural e pontua que não foram explicitados os elementos que justificariam





solução diversa da alcançada na Ação nº 0319473-61.2018.8.19.0001, instruída, segundo reporta, com idêntico suporte documental.

Aduz, no tocante à tese de duplicidade, que o pronunciamento deixou de enfrentar o argumento de que a emissão repetida de notas fiscais não pressupõe valores idênticos nem numeração coincidente de RPS. A recorrente apoia-se na alegação de que cada documento fiscal possuiria identificação própria e sequencial, de modo que as divergências numéricas decorreriam de reemissões motivadas por alteração na grade de disciplinas, mudança nas datas de vencimento ou simples correção de lançamentos equivocados.

Sustenta, ainda, que o acórdão foi omissivo ao qualificar as bolsas do PROUNI como compensação indireta sem examinar a ausência de correlação econômica entre os descontos concedidos e o valor dos benefícios fiscais previstos na Lei nº 11.096/2005. Invoca a sistemática de apuração da Instrução Normativa SRF nº 1.394/2013, pautada na Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas, além de precedentes dos Tribunais de Justiça de Sergipe e da Bahia que teriam reconhecido a natureza incondicionada de referidos abatimentos.

Requer o acolhimento do recurso, com atribuição de efeitos modificativos, a fim de que, sanados os vícios apontados, seja reconhecido o direito ao ressarcimento do ISS que reputa indevidamente recolhido.

Contrarrazões apresentadas pelo Município de Resende em prestígio ao julgado, com pedido de rejeição do recurso. Postula, subsidiariamente, a aplicação da multa prevista no artigo 1.026, § 2º, do Código de Processo Civil, na hipótese de reconhecimento do caráter manifestamente protelatório da impugnação (id. 3151).





VOTO

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Na forma do artigo 1.022 do Código de Processo Civil¹, os aclaratórios constituem recurso de fundamentação vinculada, vocacionado precipuamente a esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão ou corrigir erro material. Trata-se de instrumento voltado à integração do julgado, admitindo-se o efeito modificativo apenas em caráter excepcional, como consequência direta do saneamento do vício identificado.

Nesse contexto, o defeito apto a autorizar a modificação do pronunciamento deve recair sobre ponto ou questão relevante cujo enfrentamento seja capaz, em tese, de alterar a conclusão adotada. A mera divergência quanto à valoração da prova ou à qualificação jurídica dos fatos traduz inconformismo com o resultado da demanda, estranho ao âmbito da via integrativa.

No caso em apreço, a decisão colegiada esgotou o exame de todas as questões suscitadas na apelação, cumprindo com rigor o dever de fundamentação imposto pelo artigo 489, § 1º, do Código de Processo Civil. Assentadas essas balizas, passa-se à análise do primeiro capítulo recursal, atinente ao acervo probatório.

A recorrente afirma que o acórdão reproduziu a premissa da sentença sem enfrentar a circunstância de que as fichas financeiras dos alunos teriam sido disponibilizadas por meio de seus sistemas internos, de que o primeiro laudo pericial teria corroborado suas alegações e de que o julgamento da ação nº 0319473-

¹ Art. 1.022 do CPC/2015: Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;

II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;

III - corrigir erro material.





61.2018.8.19.0001, instruída com idêntico conjunto documental, teria alcançado solução diversa.

A simples leitura do voto condutor desautoriza a tese de omissão. O argumento relativo às fichas financeiras extraídas dos sistemas gerenciais foi abordado de forma nominal e específica. O aresto reconheceu a relevância teórica da equiparação entre registros digitais e documentos físicos, mas a rejeitou com base em fundamento técnico preciso. Confirmam-se os trechos pertinentes do julgado (id. 3089, fls. 3104 e 3111):

No que tange à hipótese de evasão acadêmica, a recorrente sustenta que seus sistemas gerenciais representam o equivalente funcional das fichas financeiras físicas, adequados à gestão digitalizada de uma entidade de ensino de grande porte, de modo que a exigência de prova diversa ignoraria as dinâmicas administrativas contemporâneas.

Embora tal argumento possua relevância teórica, não supre a lacuna técnica identificada na perícia, que assinalou a ausência de indicação da data em que os discentes teriam trancado os cursos ou disciplinas. Sem esse dado, torna-se impossível estabelecer o nexo temporal entre a cessação da atividade docente e a expedição da nota fiscal indicada como irregular, o que impede o reconhecimento de qualquer pagamento indevido.

(...)

Falta à apuração o lastro da evidência material, uma vez que, sem registros externos que validem os dados lançados no sistema, a convergência das cifras permanece restrita ao campo da lógica contábil interna da instituição. Essa circunstância revela-se insuficiente para desconstituir a presunção de legitimidade do crédito tributário, pois a pretensão de transformar o êxito de uma operação técnica em fundamento do direito esbarra na impossibilidade de se conferir credibilidade a elementos informativos de origem unilateral.

Ao consignar que a validade jurídica da documentação interna constitui matéria de mérito, o auxiliar do juízo reconheceu que a qualificação de tais registros escapa à sua competência técnica para ingressar na esfera de atribuições do julgador. Nessa linha, verifica-se que a pretensão repetitória carece de elementos externos de corroboração que confirmem fidedignidade aos registros sistêmicos da demandante. Prevalece, assim, o princípio da persuasão racional, que permite a este Colegiado afastar a vinculação ao resultado aritmético da perícia, uma vez que as premissas fáticas que o sustentam restam órfãs de comprovação.





O acórdão tampouco silenciou sobre o primeiro laudo pericial. Ao contrário, dedicou capítulo próprio para explicar as razões pelas quais aquele trabalho, elaborado por perito posteriormente substituído em razão de inércia certificada (ids. 2433, 2590, 2596, 2602 e 2703), não alcançou a estatura de prova judicial válida. Veja-se o excerto da fundamentação (id. 3089, fls. 3111/3112):

Sob essa ótica de fragilidade instrutória, o primeiro laudo pericial revela-se inapto a alterar o quadro fático. Por jamais ter sido submetido ao contraditório pleno ou recebido homologação judicial, tal peça não atingiu a natureza jurídica de prova judicial. Referido trabalho foi apresentado precocemente, antes mesmo da fixação de honorários, e permaneceu estagnado diante da inércia certificada do expert anteriormente nomeado, que se manteve silente após múltiplas intimações para se manifestar sobre as impugnações apresentadas. À falta de chancela jurisdicional, o documento constitui mero elemento informativo encartado aos autos, carecendo da autoridade necessária para contrapor as conclusões do exame pericial definitivo e válido.

De igual modo, o cotejo com o paradigma da 3ª Câmara de Direito Público foi realizado de maneira expressa e individualizada. O voto identificou, com precisão, o elemento que diferencia os feitos, qual seja, o resultado da prova técnica produzida em cada instrução, e estendeu a distinção aos demais julgados invocados pela então apelante, em estrita observância ao artigo 489, § 1º, inciso VI, do Código de Processo Civil². Transcreve-se a passagem respectiva (id. 3089, fl. 3113):

Quanto ao acórdão da 3ª Câmara de Direito Público (0319473-61.2018.8.19.0001), o levantamento especializado por amostragem atestou positivamente a ocorrência de pagamentos em duplicidade para o mesmo serviço, conclusão oposta à obtida nestes autos. Semelhante diferenciação observa-se na sentença da Comarca de Macaé (0028899-89.2018.8.19.0028), na qual, além de inexistir a autoridade persuasiva das decisões colegiadas, o profissional habilitado logrou confirmar o cancelamento de prestações após o confronto individualizado entre notas

² Art. 489 - § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



fiscais e fichas de controle financeiro dos alunos, suporte material que não se verifica na presente instrução.

Ao exame comparativo somou-se orientação em sentido diverso da pretendida pela recorrente. Colacionou-se precedente desta Corte de Justiça proferido em causa análoga, envolvendo a mesma instituição de ensino, no qual se firmou a exigência de comprovação robusta dos motivos determinantes do cancelamento dos documentos fiscais (id. 3089, fls. 3113/3114).

Em sentido oposto aos casos mencionados pela recorrente, a jurisprudência deste Tribunal de Justiça em situações análogas, inclusive envolvendo a mesma instituição de ensino, orienta-se pela necessidade de comprovação robusta dos motivos que ensejaram o cancelamento das notas fiscais. Confira-se:

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 consequente (in) existência do débito tributário e se (in) devida a devolução dos valores pagos, levando-se em consideração as razões aduzidas na inicial que teriam gerado o cancelamento das notas fiscais em questão . 2. O ISSQN constitui um imposto de competência municipal, fundamentado no artigo 156, III, da CF/88, cujo fato gerador é a prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal n.º 116/03, reproduzida na Lei Municipal n.º 12 .392/05. 3. **Sociedade autora que não logrou demonstrar a ocorrência de emissão de notas fiscais equivocada sobre cursos findos, trancados, abandonados, transferência do aluno, bolsas de estudo, notas fiscais emitidas em duplicidade ou outros lançamentos equivocados, não havendo comprovação das referidas situações, bem como da necessidade de cancelamento e emissão de novas notas fiscais.** 4 . Caberia à apelada comprovar nos autos a juntada dos contratos celebrados e as respectivas notas fiscais emitidas vinculadas ao cancelamento alegado, nos termos do artigo 373, inciso I, do CPC, o que poderia ter sido feito por meio de prova documental apta a demonstrar o direito alegado. 5. Da relação de cancelamento apresentada pela parte autora (index 174), não é possível verificar as situações descritas na inicial que teriam motivado o cancelamento das notas fiscais vinculadas aos respectivos contratos, estando os "links" elencados indisponíveis, resultando sem sucesso as diversas tentativas de acesso por amostragem na extensa listagem apresentada. 6 . **Não**





basta a simples juntada da relação de notas fiscais canceladas, mas, imprescindível que ficassem comprovadas as situações retratadas na inicial que redundaram no cancelamento das notas fiscais, o que no caso concreto, não ficou demonstrado. 7. Prova que se mostrou deficitária, sujeitando-se a parte autora ao ônus da escolha de prova inábil; sem se olvidar que na fase de especificação de provas, manteve-se silente. 8 . Em acréscimo, observa-se que sequer há menção na decisão a quo de acesso aos "links", somente havendo referência ao documento juntado pela parte autora relacionado às notas fiscais que teriam sido canceladas, o que, no caso concreto, como destacado, se mostrou insuficiente a embasar as assertivas autorais que teriam dado origem ao cancelamento. 9. Prestação de serviços educacionais por meio do programa governamental PROUNI e FIES que não conferem à autora direito de emitir notas fiscais em valor inferior ao preço do serviço. 10 . Da leitura do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), extrai-se que as instituições de ensino não são contempladas com a isenção do ISS. 11 . Lei Complementar nº 116/2003, que regula o ISS, que também não contempla a referida isenção. 12. Vinculação ao PROUNI e FIES que conferem à instituição de ensino participante isenção de tributos federais, não sendo possível, portanto, considerar que o abatimento do valor das mensalidades a serem pagas por seus alunos teriam natureza de verdadeiros "descontos incondicionais". 13 . Precedentes deste Tribunal de Justiça. 14. Recurso conhecido e provido.

(TJ-RJ - APELAÇÃO: 00043503620188190021, Relator.: Des(a) . WILSON DO NASCIMENTO REIS, Data de Julgamento: 28/06/2022, DECIMA SETIMA CAMARA DE DIREITO PRIVADO (ANTIGA 26ª CÂMARA CÍVEL), Data de Publicação: 29/06/2022)

Depreende-se, portanto, que a aplicação de um entendimento jurisprudencial pressupõe a existência de estrita simetria entre os quadros probatórios. A distância entre os casos que obtiveram êxito e o cenário deste processo, marcado pela neutralidade da peça técnica e pela omissão quanto às demonstrações financeiras auditadas, inviabiliza a adoção das razões de decidir invocadas pela apelante, conforme o artigo 489, § 1º, inciso VI, do Código de Processo Civil³.

³ Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.





O contraste demonstra, assim, que a solução adotada nestes autos não configura desvio de rumo jurisprudencial, mas aplicação da diretriz predominante nesta Corte a suporte instrutório ainda mais tênue do que o ali retratado.

Como reforço, o acórdão agregou fundamento autônomo, consubstanciado na ausência das demonstrações financeiras auditadas do exercício de 2015. Trata-se da prova mais robusta e acessível para o deslinde da controvérsia, que a parte, mesmo dispondo de ampla oportunidade instrutória, preferiu não colacionar. Essa razão de decidir, por si só, sustenta a conclusão pela improcedência (id. 3089, fl. 3112):

A conclusão pela improcedência torna-se definitiva diante da ausência das demonstrações financeiras do exercício de 2015. Tratando-se de instituição de grande porte e de capital aberto, a recorrente está sujeita ao rigor das normas da Comissão de Valores Mobiliários e obrigada à publicação de balanços auditados por auditores independentes, registros que demonstrariam com precisão se os montantes das notas fiscais foram efetivamente reconhecidos como receita ou se sofreram estorno contábil.

Trata-se da evidência mais robusta e acessível para o deslinde da controvérsia, providência que o próprio *expert* apontou como obstáculo instrutório intransponível e que a parte, mesmo instada à ampla dilação probatória, preferiu não colacionar.

RESPOSTA: Todos os fatos contábeis devem refletir nas demonstrações financeiras de toda e qualquer entidade. As demonstrações financeiras da Universidade Estácio de Sá, referente ao exercício de 2015, não constam nos autos, o que impede a verificação da contabilização.

Nesse cenário, a opção por não colacionar as peças informativas, que elucidariam o imbróglio fático com clareza, impõe à apelante suportar as consequências processuais de sua omissão, mantendo-se hígida a presunção de legitimidade do crédito tributário.

Vê-se, pois, que a alegada omissão traduz mero inconformismo com a valoração conferida à prova produzida. O que a embargante nomeia de lacuna é, em substância, a recusa do colegiado em extrair dos mesmos elementos a conclusão que lhe interessava, censura insuscetível de acolhimento nesta sede.





Igual sorte colhe a segunda insurgência, focada na alegação de duplicidade. Aduz a recorrente que o aresto não enfrentou o argumento de que a emissão repetida de notas fiscais não pressupõe valores idênticos nem numeração coincidente de RPS, porquanto as disparidades numéricas decorreriam da reemissão de boletos de pagamento.

Também sob esse prisma a impugnação não prospera. A explicação para as divergências verificadas entre os documentos fiscais constituía o núcleo do item IV.B das razões de apelação e foi devidamente sopesada pelo colegiado. Na ocasião, o acórdão registrou a conclusão categórica do perito acerca da inviabilidade de vincular os registros ao mesmo fato gerador e, em seguida, expôs os motivos para rejeitar a justificativa da parte com apoio nos esclarecimentos periciais complementares. Confirmam-se os trechos correspondentes (id. 3089, fls. 3106/3107):

A mesma fragilidade se observa quanto à tese de duplicidade. O perito manifestou-se de forma peremptória sobre a inviabilidade de confirmar a emissão repetida para as mesmas prestações, citando como exemplo o par de notas nº 203.003 e nº 205.461. Diante das disparidades de cronologia, valores e numeração de RPS, o técnico concluiu pela ausência de liame causal entre ambos os registros e o mesmo fato gerador.

(...)

Ainda que a apelante sustente que a competência registrada na nota substituta corresponderia ao mês de emissão do boleto, e que a oscilação de montantes decorreria da concessão de desconto superior ao alíquotado no ato da reemissão, o expert examinou esses fundamentos no id. 2.820. Ao manter integralmente suas conclusões, estas devem prevalecer ante a ausência de elementos de convicção robustos em sentido contrário. Diante da precariedade do acervo instrutório, adotam-se as conclusões do laudo homologado, com fulcro nos artigos 371 e 479 do Código de Processo Civil.

Como se percebe, esta Câmara não ignorou a tese da embargante. Examinou-a e a repeliu, encampando as conclusões do laudo homologado com suporte nos artigos 371 e 479 do Código de Processo Civil⁴, dispositivos que consagram o princípio da

⁴Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

⁴ Art. 479. O juiz apreciará a prova pericial de acordo com o disposto no [art. 371](#), indicando na sentença os motivos que o levaram a considerar ou a deixar de considerar as conclusões do laudo, levando em conta o método utilizado pelo perito.





persuasão racional na apreciação da prova técnica. A pretensão de que este órgão fracionário confira valoração diversa aos mesmos elementos instrutórios traduz nítida tentativa de rediscussão do mérito, providência inviável nesta via.

Resta a análise da terceira e última alegação, concentrada na qualificação jurídica das bolsas do PROUNI. A embargante sustenta que o voto condutor deixou de abordar a ausência de correlação econômica entre o montante das bolsas concedidas e o valor dos benefícios fiscais previstos na Lei nº 11.096/2005, invocando a sistemática da Instrução Normativa SRF nº 1.394/2013, calcada na Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas, além de precedentes dos Tribunais de Justiça de Sergipe e da Bahia.

Duas ordens de razões conduzem à rejeição da insurgência. A primeira reside na constatação de que o argumento ora desenvolvido não foi submetido ao colegiado por ocasião do julgamento da apelação. Nas razões recursais, a referência às bolsas do programa federal limitou-se a passagem genérica inserida no capítulo das nulidades, cuja redação se transcreve (id. 2995, fl. 3002):

Também não foi analisada a hipótese de bolsas de estudo (parciais, totais, vinculadas ao PROUNI ou não) e, em decorrência da não dedução dos descontos incondicionais concedidos pela Apelante no ano calendário 2015, ela recolheu indevidamente o ISS sobre os referidos descontos, razão pela qual faz jus à restituição de tal montante.

Toda a construção relativa à sistemática de cálculo da isenção federal, à Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas e à ausência de equivalência entre os valores das bolsas e a desoneração tributária surge pela primeira vez na petição dos embargos, configurando autêntica inovação recursal. A omissão de que tratam os artigos 1.022, inciso II, e 489, § 1º, inciso IV, ambos do Código de Processo Civil, pressupõe argumento deduzido no processo e capaz de, em tese, infirmar a conclusão do julgador, de sorte que não se pode reputar omissa a fundamentação que a parte jamais lhe apresentou.



Não se trata de compreensão isolada. O Superior Tribunal de Justiça consolidou a matéria em enunciado próprio, extraído do exame de precedentes de suas seções e turmas, cujo teor foi assim fixado:

É vedado, em embargos de declaração, ampliar as questões veiculadas no recurso para incluir teses que não foram anteriormente suscitadas, ainda que se trate de matéria de ordem pública, por configurar inovação recursal e revelar falta de prequestionamento, pois o cabimento dessa espécie recursal restringe-se às hipóteses em que existe vício no julgado. (Superior Tribunal de Justiça, Jurisprudência em Teses, Edição nº 192, Embargos de Declaração IV, Tese nº 1, 20/05/2022)

Se nem a matéria de ordem pública, cognoscível de ofício em qualquer grau de jurisdição, autoriza a ampliação do objeto recursal por meio de aclaratórios, com maior razão não a autoriza tese de direito tributário material que a parte poderia ter articulado na apelação e deliberadamente não deduziu.

A segunda razão revela-se ainda singela. Superado, por hipótese, o óbice da inovação, o julgado conferiu às bolsas do PROUNI qualificação jurídica expressa e exaustiva, articulada em fundamentos que excluem logicamente a natureza de desconto incondicionado. Destacou-se a caracterização do programa como negócio bilateral de compensação indireta, a vedação constitucional à concessão de isenção heterônoma e a ausência de previsão exoneratória na Lei Complementar nº 116/2003. Transcrevem-se as passagens correspondentes (id. 3089, fls. 3108 e 3110):

Sob o prisma jurídico, as bolsas do PROUNI não se confundem com descontos incondicionados, os quais pressupõem liberalidade pura do prestador e ausência de contrapartida. A adesão ao programa federal estabelece dinâmica de compensação indireta, na qual a redução do valor cobrado ao aluno constitui o requisito para que a União assumira o custeio do acesso à educação superior, operando a exoneração de tributos federais da própria entidade. Nesse cenário, a instituição renuncia à receita direta do discente para desonerar-se de obrigações tributárias próprias, o que revela uma permuta de benefícios que não desnatura a grandeza econômica da prestação de serviço.

(...)

Com efeito, nota-se que o legislador federal não incluiu, e nem poderia fazê-lo sem vulnerar o pacto federativo e a autonomia municipal, o Imposto sobre





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



Serviços em qualquer das dispensas ou incentivos vinculados ao PROUNI ou ao FIES. De igual modo, a Lei Complementar nº 116/2003 não contempla exclusão da base de cálculo ou isenção específica para as situações de financiamento estudantil ou de contrapartida fiscal federal. Admitir a dedução pretendida pela apelante, ao argumento de que tais programas desoneram o custo do aluno, equivaleria à concessão de isenção heterônoma, prática expressamente vedada pelo artigo 151, inciso III, da Constituição da República.

A discordância quanto a essa qualificação constitui divergência de mérito, e não lacuna de fundamentação. Anote-se, ademais, que a matéria não se encontra pacificada nos tribunais superiores, inexistindo tema de repercussão geral, tema repetitivo ou enunciado de súmula que discipline a composição da base de cálculo do ISS na hipótese. Por tal motivo, os arestos dos Tribunais de Justiça de Sergipe e da Bahia invocados pela embargante ostentam eficácia meramente persuasiva, sem força vinculante na forma do artigo 927 do Código de Processo Civil.

Soma-se a isso a subsistência de suporte probatório autônomo apto a esvaziar o intento modificativo. O voto condutor assentou que as indicações sistêmicas de abatimento careciam de lastro em contratos individuais ou registros auditados, como se observa do seguinte trecho (id. 3089, fl. 3107):

Quanto às bolsas concedidas pela própria instituição de ensino, a análise deve observar o rigor do encargo instrutório. O desconto incondicionado, apto a mitigar a exação nos termos da legislação de regência, pressupõe liberalidade pura do prestador, despojada de contrapartida ou condição futura. Todavia, a prova técnica foi enfática ao apontar que a apelante não logrou demonstrar que tais abatimentos configuravam descontos comerciais puros, uma vez que as indicações sistêmicas careciam de lastro em contratos individuais ou registros auditados.

Assim, ainda que se reconhecesse em abstrato a natureza incondicionada das bolsas vinculadas ao programa federal, faltaria nos autos a demonstração idônea do enquadramento das notas fiscais e dos valores efetivamente concedidos no exercício de 2015. O capítulo do acórdão referente às provas, não infirmado nestes embargos, sustenta, por si só, o resultado do julgamento e afasta a possibilidade de efeitos infringentes.





Para arrematar a questão e atestar a absoluta higidez do pronunciamento, basta cotejar o teor destes aclaratórios com a ementa do julgado combatido. Nela, todas as matérias devolvidas no recurso antecedente foram sintetizadas com clareza e objetividade, revelando que a pretensão da embargante nada mais é do que uma tentativa de rediscutir o que já foi exaustivamente decidido, consoante se extrai dos itens 6, 8, 9, 10, 11, 12, 14 e 15:

6. Sentença apelada que identificou o ponto central da controvérsia, examinou as conclusões do laudo pericial homologado em relação às categorias alegadas e indicou concretamente as provas que poderiam ter sido produzidas pela recorrente para o êxito de sua pretensão. A constatação da insuficiência probatória constitui a própria razão de decidir quando o encargo instrutório não é satisfeito, não se confundindo o vício formal da motivação com o resultado desfavorável à pretensão da parte.

(...)

8. Laudo pericial homologado que confirmou apenas o recolhimento bancário do tributo no exercício de 2015, sem validar os demais pressupostos fáticos necessários à configuração do indébito. Ausência de comprovação segura de que os serviços não foram prestados, de que houve evasão acadêmica em momento anterior ou incompatível com a emissão das notas fiscais, ou de que os documentos fiscais indicados correspondiam a duplicidade do mesmo fato gerador.

9. Hipótese de evasão acadêmica. Perícia que apontou a inexistência de elementos suficientes para identificar a data de trancamento, abandono ou transferência dos alunos, inviabilizando o estabelecimento de nexo temporal entre a cessação da prestação do serviço e a emissão das notas fiscais reputadas indevidas.

10. Hipótese de duplicidade. Perito que registrou divergências de cronologia, valores, competências e numeração de RPS entre notas fiscais apontadas como substituídas ou duplicadas, concluindo pela impossibilidade de vincular os documentos ao mesmo fato gerador. Prevalência do princípio da persuasão racional na análise da prova técnica. Artigos 371 e 479 do Código de Processo Civil.

11. Bolsas de estudo concedidas pela própria instituição. O reconhecimento do desconto incondicionado apto a reduzir a base tributável pressupõe prova de liberalidade pura do prestador, despojada de contrapartida ou condição futura. Indicação sistêmica de abatimentos que carece de lastro em contratos individuais ou registros auditados, prevalecendo a presunção de legitimidade do crédito tributário sobre o valor integral do serviço.



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



12. Natureza jurídica das bolsas do PROUNI. O programa caracteriza negócio jurídico bilateral de compensação indireta, no qual a redução do valor ao aluno é condição para a exoneração de tributos federais da própria instituição. Permuta de benefícios fiscais que não desnatura a grandeza econômica da prestação nem se confunde com desconto comercial incondicionado.

(...)

14. Vedação à isenção heterônoma. A concessão de incentivos fiscais pela União (PROUNI/FIES) não possui o condão de desonerar tributo de competência municipal, sob pena de violação ao pacto federativo e ao artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

15. Ônus da prova e insuficiência do suporte unilateral. Compete à parte autora a demonstração cabal do fato constitutivo de seu direito, nos moldes do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil. O encargo técnico que se limita a cancelar a exatidão aritmética de dados inseridos unilateralmente pela contribuinte, sem auditoria de fontes externas ou balanços contábeis fidedignos, não possui o condão de desconstituir a presunção de legitimidade do crédito tributário.

Dessa forma, tem-se que o recurso não objetiva o aperfeiçoamento da prestação jurisdicional, mas tão somente expressar o inconformismo da parte com o resultado que lhe foi desfavorável.

Conclui-se, portanto, que a embargante busca atribuir efeitos infringentes ao recurso, de modo a obter a decisão de seu interesse. Todavia, a insatisfação com o resultado do julgamento ora atacado deve ser veiculada na sede recursal adequada. Nesse sentido:

Segundo o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, os embargos de declaração são cabíveis para esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre as quais devia pronunciar-se o juiz, de ofício ou a requerimento, e/ou corrigir erro material. O caput do art. 1.023 do Código de Processo Civil de 2015 aponta expressamente o dever dos embargantes de indicar a omissão, obscuridade ou contradição na decisão, ônus do qual não se desincumbiu os recorrentes. A ausência de indicação, nas razões dos embargos declaratórios, da presença de quaisquer dos supramencionados vícios implica o não conhecimento dos embargos de declaração por descumprimento dos requisitos legais.

(STJ, EDcl no AgInt nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1064251 – GO, Corte Especial, Rel. Min. PAULO DE TARSO SANSEVERINO, Julgado em 07/12/2021, DJe 16/12/2021).





Ademais, o julgador não está obrigado a enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, desde que esta se encontre fundamentada.

Sobre este tema, aliás, vale consignar o verbete sumular de nº 52 desta Corte:

Inexiste omissão a sanar através de embargos declaratórios, quando o acórdão não enfrentou todas as questões arguidas pelas partes, desde que uma delas tenha sido suficiente para o julgamento do recurso.

Registre-se, por derradeiro, que não se acolhe o pedido subsidiário formulado pelo embargado (id. 3151), sendo inaplicável a multa prevista no artigo 1.026, § 2º, do Código de Processo Civil. Cuida-se dos primeiros aclaratórios dirigidos ao acórdão, apresentados com estrita observância à dialeticidade e sem que se evidencie intuito manifestamente protelatório.

Pelo exposto, **VOTO por REJEITAR OS EMBARGOS**, mantendo inalterado o teor do acórdão embargado.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

FERNANDO VIANA
Desembargador Relator

