



PARECER Nº: 2014/

PROCESSO Nº: 2014/279352

INTERESSADO: Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino do Ceará – SINEP-CE.

ASSUNTO: Emissão de Nota Fiscal de Serviços por Estabelecimentos de Ensino

EMENTA: TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇOS. OBRIGAÇÃO DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇOS POR ESTABELECIMENTOS DE ENSINO. Os estabelecimentos privados de ensino são obrigados a emitir de nota fiscal de serviços, no formato eletrônico, mensalmente, para cada aluno cliente de seus serviços.

1 RELATÓRIO

No presente processo, o **Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino do Ceará – SINEP-CE**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ com o nº 07.352.529/0001-13, por intermédio de seu Advogado Schubert de Farias Machado, com fundamento no artigo 5º, inc. XXXIV, “a”, da CF/88 e no artigo 176 e seguintes da Lei Complementar nº 159, de 23/12/2014, formula consulta sobre a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviços pelos estabelecimentos particulares de ensino.

De início, o Consultante informa que é legítimo representante dos estabelecimentos privados de ensino do Ceará, que não se encontra sob procedimento fiscal instaurado com vista a apurar fatos relacionados com a matéria consultada e que não foi intimado por esta Secretaria a cumprir a obrigação relativa ao objeto da consulta.

O Sindicato informa que a muito tempo o Fisco municipal controla o recolhimento do ISS das escolas por meio de planilhas; que, por isso, os dispensou da obrigação de emitir nota fiscal de serviços; que as alterações introduzidas no Código Tributário levam os filiados a indagar sobre a obrigação de emitir nota fiscal; que o regulamento do ISSQN prevê os casos de dispensa de emissão de nota fiscal, incluindo os estabelecimentos de ensino, em função da LC nº 20/2004; que tal situação foi mantida por mais de dez anos; que a LC nº 159/2013 trouxe norma geral sobre a obrigação dos contribuintes do ISS emitirem nota fiscal; que houve a delegação para regulamento estabelecer as condições de cumprimento das obrigações acessórias; que, enquanto ausente no novo regulamento, as condições para o cumprimento das obrigações continuam regidas para normas regulamentares anteriores, inclusive no que diz respeito à dispensa da obrigação de emitir nota fiscal de serviços; que, portanto, não houve mudança nas condições dos filiados, que continuam desobrigados de emitir nota fiscal de serviços até que o regulamento venha a dispor sobre as novas condições de cumprimento das obrigações acessórias; que as condições peculiares das escolas exige um disciplinamento específico para o cumprimento das obrigações acessórias relativas ao ISS, especialmente se passarem a ser obrigados a emitir nota fiscal; que o controle individual e preciso é feito pelo próprio Estado (Conselho de Educação) ao autorizar, normatizar e

fiscalizar o exercício da atividade de ensino; que a periodicidade dos serviços prestados pelas instituições filiadas, segundo o artigo 23 da Lei nº 9.394/1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação – é anual, para o ensino básico, e semestral, para o ensino superior; que, somente ao final de cada ano ou semestre é concluído o serviço prestado pela instituição de ensino a cada um dos seus alunos; que a maioria dos filiados são micro, pequenas ou média empresa ou associações, estando, portanto, reguladas pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 e normas complementares editadas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional; que a educação é dever do Estado e direito fundamental do cidadão e, por isso, adotar medidas para a universalização, conforme previstos nos artigos 6º, 23, 205, 206 e 209 da Constituição Federal; e que muitas das escolas filiadas são de pequeno porte e as obrigações tributárias acessórias impostas pelo fisco, quando implicam em manuseio de equipamentos caros, tornam impraticáveis, desobedecendo aos comandos constitucionais mencionados e inibem os exercício da atividade constitucional pela iniciativa privada.

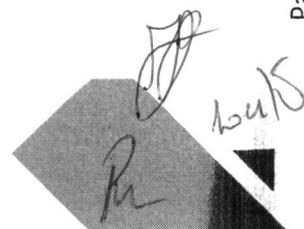
Com base no exposto, o Consultante indaga:

- 1) Se podem os filiados continuar a controlar o valor dos serviços, para efeito do ISS devido ao Município de Fortaleza, mediante planilhas de controle financeiro, a emissão de recibos e dos contratos que firmam com seus alunos ou responsáveis financeiros?
- 2) Se é correto o entendimento que os filiados não estão obrigados a emitir nota fiscal de serviços educacional até que venha o Regulamento?
- 3) Caso as escolas sejam obrigadas a emitir nota fiscal, desde quando esta obrigação se tornou exigível e qual a periodicidade da conclusão dos serviços de ensino para emitir o documento fiscal, se anual, semestral ou mensal?
- 4) Qual a forma que as escolas devem manejar o sistema eletrônico de emissão de notas fiscais disponibilizados pela SEFIN – Fortaleza?
- 5) Qual a penalidade aplicável no eventual descumprimento da obrigação acessória de emitir nota fiscal de serviços?

O Consultante anexou ao seu pedido apenas uma procuração particular, dando poderes ao seu representante para formular a presente consulta, e uma cópia do Informativo ISS Fortaleza nº 04/2014, para justificar a alegação que o sistema não está funcionando a contento.

Após recebido o processo, este parecerista intimou o Consultante a apresentar cópia do seu estatuto social e da relação dos colégios associados à ele.

Na cópia do estatuto social apresentada, verificou-se que a Entidade consultante tem competência para representar as empresas privadas de ensino de educação básica, de idiomas, de educação livre, de ensino profissionalizante e de educação superior, na base territorial do Estado do Ceará



Quanto aos seus associados, conforme lista nos autos (fls. 38 a 40), verifica-se que, atualmente, o sindicato identificado na epígrafe possui 124 estabelecimentos privado de ensino associados.

Em diligência realizada junto à Supervisão de Planejamento da Célula de Gestão do ISSQN, conforme relação nos autos (fl. 42), foi verificado que 13 (treze) estabelecimentos de ensino encontram-se sob ação fiscal.

2 FUNDAMENTOS

2.1 Da Consulta

Sobre o instituto da consulta, o artigo 27 da Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013, estabelece que é facultado ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada a situações concretas e determinadas.

A legislação municipal estabelece ainda sobre o citado instituto, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Art. 176, parágrafo único, da Lei Complementar nº 159/2013).

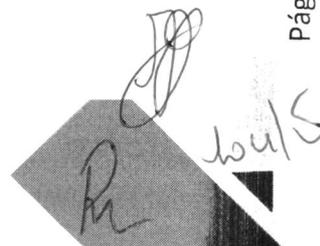
A Consolidação da Legislação Tributária, aprovada pelo Decreto nº 10.827, de 18/07/2000, em seu artigo 403, estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário Municipal de Finanças. Já no parágrafo único do citado artigo, encontra-se previsto que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão.

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 403 da Consolidação da Legislação Tributária, destaca-se ser do desconhecimento deste parecerista haver resposta à consulta em situação análoga a presente.

2.2 Da Obrigação de Emitir Documento Fiscal

Em função de a consulta em questão versar sobre dúvidas de interpretação das normas relativas à obrigação acessória de emitir nota fiscal de serviços por estabelecimentos privados de ensino, inicialmente cabem algumas considerações sobre esta espécie de dever jurídico.

A obrigatoriedade de emissão de documento fiscal é uma obrigação acessória (dever instrumental) que é instituída pela legislação tributária das pessoas titulares de competência tributária com o intuito de facilitar o controle da arrecadação tributária, com fundamento no artigo 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN).



O Município de Fortaleza, no uso da sua competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), visando subsidiar a identificação dos fatos sujeitos à incidência deste imposto e a quantificação da obrigação tributária resultante, por meio das normas esculpidas no artigo 256, inciso VI e § 2º, da Lei Complementar nº 159/2013, estabelece a obrigatoriedade da emissão de documentos fiscais, nos seguintes termos:

Art. 256. O contribuinte do ISSQN, pessoa jurídica e pessoa física equiparada à jurídica para efeitos tributários, ainda que imune, isento ou submetido a regime diferenciado para o pagamento do imposto, fica obrigado a:

[...]

VI - emitir nota fiscal, fatura, cartão, bilhete, ticket ou qualquer outro tipo de controle de ingresso em eventos, por ocasião da prestação dos serviços, conforme dispuser o regulamento.

[...]

§ 2º A obrigação prevista no inciso VI é extensiva a toda pessoa jurídica e pessoa física a esta equiparada prestadora de serviços e locadora de bens e equipamentos em geral. (Grifo nosso)

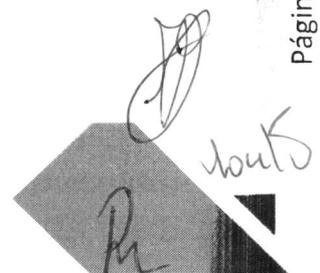
Pelas normas expostas, verificam-se três condições a materialização da obrigação acessória em questão. Para alguém ser obrigada a emitir nota fiscal de serviço é necessário que: i) seja pessoa jurídica ou equipada, ii) seja prestador de serviço ou locador de bens e equipamentos em geral; e iii) efetivamente realize a atividade de prestação de serviço ou de locação de bens e equipamentos em geral. Somente com a conjugação dessas três condições é que surge a obrigação de emitir nota fiscal de serviço.

Quanto ao aspecto temporal do dever jurídico em questão, a norma estabelece que ele ocorre “por ocasião da prestação dos serviços”. Isto é, quando a pessoa obrigada conclui, total ou parcialmente, o objeto da obrigação civil contratada. Este aspecto da obrigação será melhor esclarecido pela identificação do aspecto temporal do fato gerador do ISSQN, que indica o momento do nascimento da obrigação tributária principal. Mas isto será feito adiante.

Quanto à espécie de documento fiscal a ser emitido, a despeito da norma legal prevê várias espécies de documentos fiscais, não implica dizer que cabe ao prestador de serviço ou ao locador de bem escolher livremente qual ele deve emitir, pois a norma remete para o regulamento definir esta questão, ao prescrever “conforme dispuser o regulamento”.

Complementando o afirmado no parágrafo anterior, destaca-se a norma do artigo 259 da Lei Complementar nº 159/2013, que determina ser da competência do regulamento definir, além da espécie, a forma, o prazo, o conteúdo das informações e as condições da emissão de documento fiscal.

Sobre o regulamento mencionado, o novel Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pela Lei Complementar nº 259/2013, em seu artigo 409, estabelece que:





Art. 409. Enquanto não for editado o regulamento deste Código, as suas normas que dependerem de regulamentação para sua plena eficácia vigorarão com base nos regulamentos anteriores, que ficam recepcionados, no que não forem com elas materialmente incompatíveis.

Ante o exposto, perquirindo as normas regulamentares da obrigação de emitir documento fiscal vigentes no Município de Fortaleza, verifica-se que elas estão previstas no Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004 e alterado pelo Decreto nº 12.704, de 05/10/2010, e pelas Instruções Normativas nº 03/2010, nº 06/2010, nº 01/2011 e nº 02/2011, e mais recentemente, em função da mudança do sistema emissor, pelas Instruções Normativas nº 02/2014, nº 03/2014, nº 05/2014 e nº 06/2014.

Resta, portanto, esclarecer se os estabelecimentos de ensinos são obrigados a emitir documento fiscal, a partir de quando eles ficaram obrigados a cumprir o dever jurídico, qual espécie de documento a ser emitido, o modo de emissão e em qual momento eles devem emití-lo.

2.3 Da Incidência do ISSQN sobre os Serviços de Educação, Ensino, Instrução e de Treinamento

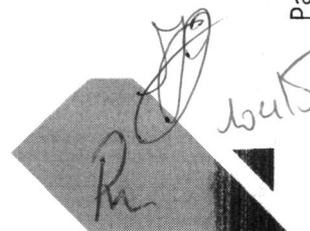
Antes de adentrar na questão relativa à emissão de documento fiscal pelos estabelecimentos de ensino, em função de haver sido perquirido o momento do cumprimento da obrigação, é relevante destacar algumas questões acerca do fato gerador da obrigação tributária principal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Em função das normas regem a obrigação tributária principal, previstas no Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal surge em decorrência da prática da situação ou do fato definido em lei como hipótese de incidência tributária. Ou seja, para o nascimento da obrigação de pagar tributo é necessário que ocorra concretamente a situação de fato ou de direito prevista em lei.

No caso do ISSQN, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do seu fato gerador, em função do disposto no artigo 1º da Lei complementar nº 116/2003, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa àquela lei e incorporadas à legislação municipal.

No Município de Fortaleza, a instituição do ISSQN sobre os serviços previstos na norma federal citada deu-se, inicialmente, pela Lei Complementar Municipal nº 14, de 23 de dezembro de 2003, e, atualmente, estão definidos na Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013 e complementadas pelo Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004, com suas alterações posteriores.

Quanto à tributação dos serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza, pelo ISSQN, a Lei Complementar nº 159/2013, sem seu artigo 223, combinado com os subitens



8.01 e 8.02 da Lista de Serviços a ela anexa, prevê que o imposto municipal incide sobre eles nos seguintes termos:

Art. 223. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista do Anexo I deste Código.

(...)

8 - Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 - Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 - Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

Diante do exposto, quem presta serviços de ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior, bem com os serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, e de avaliação de conhecimentos de qualquer natureza, pratica fato gerador do ISSQN, ficando obrigado a recolher um *quantum*, a título do imposto *in casu*, à Fazenda Municipal. Resta, no entanto, averiguar o aspecto temporal da obrigação tributária do ISSQN na prestação dos serviços de educação, ensino, instrução e treinamento de qualquer grau natureza, para demarcar o momento da materialização da obrigação de emitir documento fiscal.

Sobre o aspecto temporal do fato gerador do ISSQN, que define o momento do nascimento da obrigação tributária, as normas gerais do ISSQN não foram expressas neste sentido. A norma do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece apenas que o fato gerador do ISSQN é "a prestação de serviço". Não definindo expressamente o exato momento da sua ocorrência.

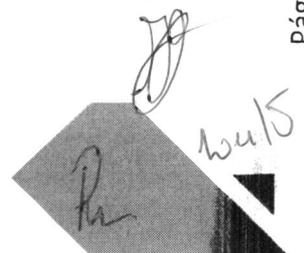
Entretanto, a despeito de a lei geral do ISSQN não ter definido o aspecto temporal do fato gerador deste imposto, a norma do artigo 116 do Código Tributário Nacional orienta como identificar este aspecto da obrigação tributária, nos seguintes termos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (Grifo nosso)

Do exposto, em função de o fato gerador do ISSQN tratar-se de situação de fato (prestação de serviço), ele considera-se ocorrido no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias para a produção dos efeitos que são esperados da prestação de serviço. Isto é, sendo o fato gerador do imposto, a prestação de serviço, em regra, quando o serviço contratado é concluído e entregue ao tomador do serviço é que são verificadas as condições materiais para a produção dos efeitos esperados. É portanto, após a conclusão do serviço que o tomador pode usufruir da utilidade esperada do serviço contratado, conforme sua natureza. Nos serviços continuados os efeitos da utilidade esperada são contínuos, mas a obrigação tributária surge quando há o destaque de fração do serviço para efeito de cobrança da remuneração do serviço.



Considerando-se que o fato gerador do ISSQN se materializa com a efetiva prestação dos serviços constantes da sua Lista de Serviços, resta saber o momento da efetiva prestação do serviço de educação.

Sobre esta questão, o Consulente alega que a periodicidade dos serviços prestados pelas instituições filiadas, segundo o artigo 23 da Lei nº 9.394/1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação – é anual, para o ensino básico, e semestral, para o ensino superior; que, somente ao final de cada ano ou semestre é concluído o serviço prestado pela instituição de ensino a cada um dos seus alunos.

Sobre esta questão, relava-se notar que os serviços de ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior, bem como os de instrução ou treinamento não são prestados apenas quando é concluído o ano, o semestre ou outro período letivo, haja vista tratar-se de um serviço continuado, com estipulação de pagamento em parcelas mensais.

No serviço de educação, mesmo na educação escolar básica ou superior, há prestação de serviço quando são ministradas as aulas para os educandos e, em regra, há a medição de etapas mensais do serviço e é cobrado pelos serviços prestados nestas etapas.

O serviço em questão trata-se de um serviço cuja prestação é fracionável. E nesta espécie de serviços, o fato é verificado na conclusão de cada etapa, ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação.

Os valores recebidos mensalmente ou a aquisição do direito de recebe-los não caracterizam mera antecipação, mas sim resultado efetivo das suas atividades. Se fosse mera antecipação, se o aluno não concluísse o período letivo com aproveitamento, ele teria de devolver as quantias pagas, o que não ocorre.

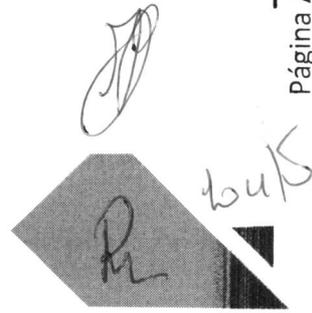
Portanto, nos serviços de educação que são contratados por períodos anuais ou semestrais, com pagamentos mensais, o fato gerador do ISSQN ocorre ao final de cada mês em razão da execução contínua dos serviços e do destaque periódico. Não é razoável cogitar que a educação somente estaria concluída após o decurso de um ano ou um semestre, pois o educando adquire conhecimento a cada aula ministrada.

O exposto é reforçado pela obrigação que os estabelecimentos de ensino possuem de concederem transferências aos alunos em qualquer momento do curso ou em qualquer época do período letivo (Lei nº 9.394/96, Art. 49; e Lei nº 9.536/97, Art. 1º).

Outra questão, relacionada com a obrigação de pagar o ISSQN, é que o fato gerador do imposto é a "prestação do serviço", não importando para a incidência do imposto se o tomador pagou ou não o valor correspondente ao serviço prestado. Tal questão é estranha à tributação dos serviços prestados.

Neste sentido, é a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes: "O ISS independe do resultado econômico positivo do serviço prestado, sendo suficiente, à incidência, simples prática de atos reveladoras da efetiva prestação de serviços. O aplicador da lei tributária deve se interessar apenas pela existência de efetiva prestação de serviços e pelo preço cobrado. Se houve lucro ou se o serviço foi pago - são questões alheias à tributação do ISS".¹

¹ In "Doutrina e prática do ISS", São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 125.



2.4 Da Emissão de Documento Fiscal pelos Estabelecimentos Particulares de Ensino

2.4.1 Da Obrigação de Emitir Documento Fiscal

Conforme exposto no Tópico 2.2 deste Parecer, os preceitos normativos previstos no artigo 256, inciso VI, da Lei Complementar nº 159/2013 obrigam os prestadores a emitir documento fiscal por ocasião da prestação de serviços, conforme disposto no regulamento.

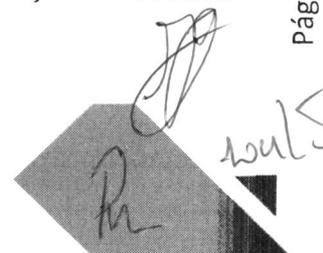
O Regulamento do ISSQN, seu artigo 157, com alteração do Decreto nº 12.704, de 05/10/2010, estabelece que as espécies de documentos fiscais a serem emitidas pelas pessoas jurídicas e equiparadas, prestadoras de serviços são a Nota Fiscal de Serviços – Avulsa e a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e). Já no artigo 224 e seguintes do citado Regulamento, consta que os estabelecimentos diversionais, entidades ou pessoas que promovam diversões públicas, são obrigadas a emitir ingresso, bilhete ou similar. Portanto, estas são as espécies do gênero documento fiscal, que as pessoas sujeitas as normas tributárias do Município de Fortaleza devem emitir, conforme as regras atinentes a cada espécie.

Como ressalva da obrigação de emitir documento fiscal, o Regulamento do ISSQN, em seu artigo 248, estabelece que são dispensados de emitir os documentos fiscais previstos, exclusivamente:

- os cinemas, quando usarem ingressos padronizados;
- as empresas de transporte coletivo, em relação ao serviço de transporte desta natureza;
- os estabelecimentos de diversões públicas que façam uso de ingressos padronizados;
- as instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo BACEN, que adotem os livros contábeis por ele determinados;
- as administradores de cartão de crédito, desde adotem mapa ou outro documento especial definido pela Secretaria de Finanças;
- as pessoas jurídicas que explorem loteria legalmente autorizada a funcionar, mediante a venda e sorteio de bilhete, que adotem mapa ou outro documento especial definido pela Secretaria de Finanças;
- os profissionais autônomos.

Além das hipóteses previstas na norma referenciada acima, destaca-se que a Lei Complementar nº 20, de 23 de dezembro de 2004, estabelecia que os estabelecimentos de ensino, que emitam carnês ou firmem contrato escrito de prestação de serviços educacionais, eram dispensados da obrigação de emitir notas fiscais de serviços. No entanto, esta lei foi revogada expressamente pelo artigo 410, inciso XIX, da Lei Complementar nº 159/2013, que institui o novo Código Tributário do Município de Fortaleza.

Sobre essa lei que dispensava os estabelecimentos de ensino de emitir documento fiscal, destaca-se que ela foi aprovada a revelia dos interesses da Administração Tributária.





Haja vista ela ter sido de iniciativa do Poder Legislativo, ter sido vetada pelo então Chefe do Poder Executivo e o veto ter sido desconsiderado pelo Poder Legislativo.

Quanto ao argumento que o regulamento vigente não estabelece as condições para o cumprimento da obrigação acessória em questão, o Consulente equivocou-se, pois verificam-se no regulamento vigente, e nas suas respectivas normas complementares, recepcionados pelo artigo 409 da Lei Complementar nº 159/2013, todas os requisitos necessários ao regular cumprimento da obrigação de emitir documento fiscal. Haja vista ele definir: as espécies de documentos que devem ser emitidos; quais pessoas são destinatárias da obrigação; a forma e as condições de emissão dos documentos fiscais; o momento da emissão; o conteúdo das informações que devem ser veiculadas nas diversas espécies de documentos fiscais; e, inclusive quais pessoas são dispensadas da obrigação de emitir nota fiscal de serviços.

Sobre a questão que não houve mudança nas condições dos filiados, que continuam desobrigados de emitir nota fiscal de serviços até que o regulamento venha a dispor sobre as novas condições de cumprimento das obrigações acessórias, ficou bastante claro que ela não procede. Haja vista que, com a revogação expressa da Lei Complementar nº 20/2004, passou a ter vigência a norma que obriga a todos os prestadores de serviços a emitir documento fiscal, na forma das normas regulamentares, e nestas não consta a exclusão dos prestadores de serviços de educação do cumprimento da obrigação acessória.

A falta de um disciplinamento específico para os prestadores de serviços de ensino não desnatura a obrigação geral estabelecida à todos os prestadores de serviços.

Sobre as condições peculiares dos prestadores de serviços em questão, releva-se apenas a existência de uma grande quantidade de clientes, dos quais são cobradas mensalidades pelos serviços que lhes são prestados. Como estas mesmas condições também existem para diversos prestadores de serviços do Município de Fortaleza, do mesmo ramo e de outros ramos de atividades, que cumprem a obrigação de emitir documento fiscal na forma da legislação vigente, sem nenhuma dificuldade. Sobre a questão do volume de documentos a ser emitido por mês, destaca-se que há prestador de serviço que emite mais de 400 mil NFS-e por mês. Portanto, não se ressaltam peculiaridades dos prestadores de serviços de ensino que impeça o cumprimento da obrigação em questão.

No passado, quando a nota fiscal era em bloco ou formulário contínuo e preenchidos manualmente, justificavam-se os questionamentos. Agora que o documento fiscal é eletrônico e preenchido pelo computador, não há dificuldade em emití-lo.

Quando à necessidade de um disciplinamento específico para o cumprimento das obrigações acessórias relativas ao ISS, por parte dos associados do Consulente, se estes forem obrigados a emitir nota fiscal, não vislumbramos esta necessidade, por existir prestadores de serviços em condições análogas emitindo regularmente os documentos fiscais para todos os seus clientes.

A respeito da afirmação que o controle individual e preciso da prestação de serviço já ser feito pelo Conselho de Educação do Estado, ao autorizar, normatizar e fiscalizar o exercício da atividade de ensino, destaca-se que o controle estadual atende apenas as suas necessidades e àquele órgão é um terceiro em relação ao fisco municipal. Conforme exposto no tópico 2.2, a emissão de documento fiscal é dever instrumental que as normas gerais do

Direito Tributário permitem aos entes dotados de competência tributária estabelecerem para o controle dos fatos geradores sujeitos aos seus tributos. E, *in casu*, a emissão de documento fiscal para cada cliente em razão da prestação de serviços, é imprescindível para o controle da arrecadação do ISSQN.

Sobre a questão de a maioria dos filiados ao Consulente serem micro, pequenas ou média empresa ou associações, e, por isso, estarem reguladas pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 pelas normas complementares editadas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, destaca-se que, no tocante ao cumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), regulado pela lei em questão, o artigo 26, inciso I, dessa Lei estabelece que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional são obrigadas a emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor. E este Comitê estabeleceu no artigo 57, § 1º, da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que, relativamente à prestação de serviços sujeita ao ISSQN, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará a Nota Fiscal de Serviços, conforme modelo aprovado e autorizado pelo Município, ou Distrito Federal, ou outro documento fiscal autorizado conjuntamente pelo Estado e pelo Município da sua circunscrição fiscal. Portanto, o fato de a micro, pequenas ou média empresa ou associações ser optante do Simples Nacional, não a dispensa de emitir os documentos fiscais estabelecidos na legislação municipal. Até mesmo o Microempreendedor Individual (MEI) é obrigado a emitir nota fiscal de serviço para prestar serviço para pessoa jurídica.

Diante dos fatos e das normas destacados, em função das normas contidas no artigo 256, inciso VI, da Lei Complementar nº 159/2013 obrigarem os prestadores de serviços a emitir documento fiscal por ocasião da prestação de serviços; da revogação expressa da Lei Complementar nº 20, de 23 de dezembro de 2004; da existência de normas regulamentares que estabelecem os requisitos para a emissão de documento fiscal; da inexistência de norma que isente os estabelecimentos privados de ensino da obrigação de emitir documento fiscal; e do fato de os estabelecimentos privados de ensino serem prestadores de serviços educacionais; não resta dúvida que eles passaram a ser obrigados a emitir documento fiscal, conforme disposto no regulamento e suas normas complementares.

2.4.2 Do Termo Inicial da Obrigação de Emitir de Documento Fiscal

Quanto ao termo inicial da obrigação dos estabelecimentos privados de ensino emitir documento fiscal, destaca-se que, no plano legal, a obrigação passou a existir a partir do dia 1º de janeiro de 2014, com a vigência do novo Código Tributário (artigo 256, inciso VI, c/c Art. 410, inciso XIX, e Art. 411 da Lei Complementar nº 159/2013).

Em função da referida Lei ter recepcionado o regulamento então vigentes e as suas normas complementares que tratam da obrigação relativa à emissão de documentos fiscais e regulam todos os aspectos a obrigação, esta Secretaria poderia exigir a obrigação desde a vigência da referida lei. Entretanto, como os estabelecimentos particulares de ensino, antes da vigência do novo Código Tributário Municipal, eram desobrigados do dever de emitir documento fiscal, considerando os princípios da publicidade e da segurança jurídica, é razoável que a obrigação seja exigida somente a partir de determinada data a ser

estabelecida em notificação a ser feita para o setor de prestação de serviço representado pelo Consultente.

2.4.3 Da Espécie de Documento Fiscal e do Modo de Emissão

Em função dos estabelecimentos particulares de ensino serem obrigados a emitir documento fiscal, resta definir qual a espécie de documento que deve ser emitido por eles.

Sobre as espécies de documentos fiscais que podem ser emitidos pelas pessoas obrigadas, conforme foi exposto em tópico precedente, a despeito da Lei prevê diversos tipos de documentos fiscais, o Regulamento do ISSQN, com suas normas complementares, somente prevê três espécies de documentos fiscais a serem emitidos pelos prestados de serviços, a saber: Nota Fiscal de Serviços – Avulsa, Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e ingresso, bilhete ou similar.

Segundo o artigo 172 do referido Regulamento, a Nota Fiscal de Serviços – Avulsa será emitida quando o serviço for prestado por pessoa jurídica desobrigada da inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços, quando o serviço for prestado por pessoa natural, inscrita ou não no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços ou outras situações que se apresentarem, a critério do Fisco. Já o ingresso, bilhete ou similar, conforme artigo 224 e seguintes do citado Regulamento, são de emissão obrigatória apenas por quem promova atividades de diversões públicas, como shows, espetáculos teatrais, circenses e congêneres.

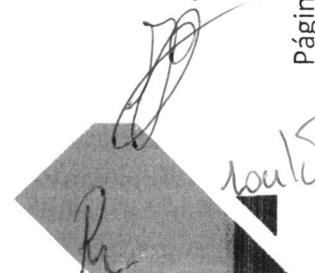
Ante o exposto, conforme as normas do artigo 172-A e seguintes do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, com redação dada pelo Decreto nº 12.704/2010, e ainda, pelas normas das Instruções Normativas nº 03/2010, nº 06/2010, nº 01/2011, nº 02/2011, nº 02/2014, nº 03/2014, nº 05/2014 e nº 06/2014, pelo fato dos estabelecimentos particulares de ensino serem pessoas jurídicas prestadoras de serviços, este são obrigadas a emitir a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e).

Quanto ao modo de emissão da NFS-e, a mesma deve emitida *on line* por meio do aplicativo ISS Fortaleza, disponibilizado por esta Secretaria na página eletrônica disponível no hiperlink <<http://iss.fortaleza.ce.gov.br>>. Para tanto, o estabelecimento deve previamente obter senha de acesso, conforme manual disponível no próprio sitio eletrônico.

Alternativamente ao modo de emissão *on line* de NFS-e, documento por documento, com base das normas previstas no artigo 172-D e seguintes do Regulamento do ISSQN, os prestadores de serviços que emitam razoável quantidade de documentos fiscais, em razão do elevado número de clientes que possuem, podem emitir a NFS-e, via *webservice*, por meio da conversão de lotes de Recibo Provisório de Serviços (RPS) emitidos em software próprio, observadas as normas previstas nos artigos 8º, 9º e 10 da Instrução Normativa SEFIN nº 03/2010.

A NFS-e, tanto na forma *on line* como por meio da conversão eletrônica de RPS, deve ser emitida, nos termos do artigo 5º, § 4º, da Instrução Normativa SEFIN nº 03/2010, individualizada por cliente (aluno) e por tipo de serviço prestado.

As informações que a NFS-e deve conter estão definidas no artigo 5º da Instrução Normativa SEFIN nº 03/2010.



Pelos mecanismos de emissão de nota fiscal de serviços expostos, vê-se que, ao contrário do alegado pelo Consultante, não necessita de equipamentos caros para emití-la. Basta, para tanto, de um computador com acesso à Internet, que é algo de uso comum das pessoas.

Do exposto, vê-se que não há ferimento aos comandos constitucionais, pois a obrigação em nada impede ou dificulta a universalização do ensino, previsto nas normas constitucionais.

2.4.4 Do Aspecto Temporal da Obrigação de Emitir de Documento Fiscal

Sobre o momento do surgimento da obrigação de emitir a NFS-e, as normas que regem a obrigação, estabelecem que ela deve ser emitida por ocasião da prestação de serviço à pessoa natural ou jurídica (Arts. 157 e 172-A do Regulamento do ISSQN).

Pelo conteúdo destas normas citadas, verifica-se que o momento do surgimento da obrigação de emitir nota fiscal de serviço, coincide com o aspecto temporal do fato gerador do ISSQN, que é a efetiva prestação de serviço descrito na Lista de Serviços sujeitos ao imposto municipal.

Conforme fundamentado no tópico 2.3 deste Parecer, o fato gerador do imposto, nas prestações de serviços de educação, quando se tratar de um serviço continuado ou a ser concluído em períodos letivos maior que o mês - como semestre ou ano - se consuma quando se completa cada parcela do serviço estabelecida em contrato, que, em regra, se dá mensalmente. Sendo, portanto, irrelevante se a modalidade de ensino é anual ou semestral.

O exposto decorre do fato de haver prestação de serviço de educação quando são ministradas as aulas para os educandos e ainda, em razão de o serviço ser fracionável, em regra, em medições mensais para fins de entregas periódicas e para a cobrança da remuneração devida pela prestação dos serviços nestas etapas. Sendo, portanto, na espécie de serviços, o fato gerador verificado na conclusão de cada etapa ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação.

Destaca-se ainda, que os valores que os estabelecimentos particulares de ensino adquirem, mensalmente, o direito de receber não caracterizam mera antecipação de receita futura, mas sim resultado efetivo das suas atividades. Se fosse mera antecipação, se o aluno não concluísse o período letivo com aproveitamento, ele teria de devolver as quantias pagas, o que não ocorre.

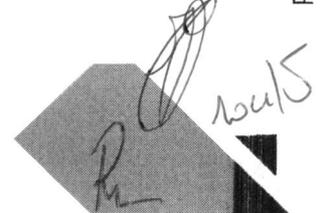
Por oportuno, destaca-se que o fato gerador do imposto é a "prestação do serviço", não importando para a incidência do imposto se o tomador pagou ou não o valor correspondente ao serviço prestado. Tal questão é estranha à tributação dos serviços prestados.

Pelo exposto, a emissão da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica, em razão da prestação dos serviços de educação, deve ser feita, *on line* ou via webservice, mensalmente ou por ocasião no nascimento do direito da exigência da remuneração de cada parcela do serviço prestado aos alunos ou aos seus responsáveis financeiros. Nas parcelas, inclui-se, inclusive, os valores cobrados a título de 13ª parcela, que comumente são cobrados pelos estabelecimentos que prestam serviço de educação básica.

3 CONCLUSÃO

Com base nos fatos e fundamentos jurídicos expostos nos tópicos precedentes, em relação à consulta formulada, esclarece-se o seguinte:

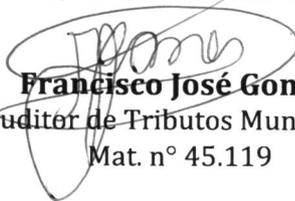
- 1) Os estabelecimentos particulares de ensino prestam serviços sujeitos ao ISSQN, por força das hipóteses de incidência previstas no artigo 223, combinado com os subitens 8.01 e 8.02 da Lista de Serviços, todos da Lei Complementar nº 159/2013. O fato gerador da obrigação tributária do ISSQN, na prestação dos serviços de educação, ocorre conforme o fracionamento do serviço, em cada parcela do serviço cobrada pela instituição de ensino, independentemente do recebimento efetivo do valor do serviço;
- 2) Os estabelecimentos particulares de ensino são obrigados a emitir nota fiscal de serviços, na modalidade eletrônica, em razão da prestação de serviços educacionais;
- 3) Nada impede que os estabelecimentos particulares de ensino controlem o valor dos seus serviços, mediante planilhas de controle financeiro, que firmem contratos e emitam recibos para dar quitação aos pagamentos feitos por seus alunos ou responsáveis financeiros, mas, em função das normas previstas no artigo 256, inciso VI, c/c artigo 410, inciso XIX, e artigo 411 da Lei Complementar nº 159/2013, estes instrumentos de controle interno das operações não substituem a obrigação de emitir a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e);
- 4) A NFS-e deve emitida mensalmente ou por ocasião no nascimento do direito da exigência da remuneração de cada parcela do serviço prestado aos alunos ou aos seus responsáveis financeiros;
- 5) A NFS-e deve emitida individualizada por cliente (aluno) e por tipo de serviço prestado, por meio do aplicativo ISS Fortaleza, disponibilizado por esta Secretaria na página eletrônica disponível no hiperlink <<http://iss.fortaleza.ce.gov.br>> ou por meio da conversão de lotes de Recibo Provisório de Serviços (RPS) emitidos em software próprio do prestador;
- 6) A despeito da obrigação de emitir nota fiscal já se encontrar vigente desde o dia 1º de janeiro de 2014, em função de os estabelecimentos particulares de ensino, antes da vigência do novo Código Tributário Municipal, serem desobrigados do dever de emitir documento fiscal, considerando os princípios da publicidade, da segurança jurídica e da razoabilidade, esta Secretaria passará a exigir a obrigação acessória a partir da data definida em notificação a ser feita para os estabelecimentos particulares de ensino;
- 7) A desobediência da obrigação de emitir documento fiscal, na forma da legislação tributária municipal, sujeita o infrator à multa base de R\$ 85,00 (oitenta e cinco



reais), por documento não emitido, prevista no artigo 191, inciso I, alínea "a", da Lei Complementar nº 159/2013, que pode ser majorada ou reduzida, nos termos das normas dispostas nos artigos 184, § 2º e 193 da referida Lei.

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

Fortaleza, 17 de novembro de 2014.


Francisco José Gomes
Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

**DESPACHO DO GERENTE DA CÉLULA DE
CONSULTORIA E NORMAS**

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Tributos para apreciação.

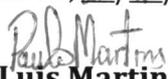
Fortaleza-CE, 20/11/2014.


Paulo Sérgio Dantas Leitão
Gerente da Célula de Consultoria e Normas

**DESPACHO DO COORDENADOR DE
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário Municipal de Finanças para fins de ratificação.

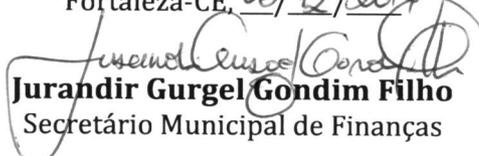
Fortaleza-CE, 21/11/2014


Paulo Luís Martins de Lima
Coordenador Administrativo Tributário

DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 03/12/2014


Jurandir Gurgel Gondim Filho
Secretário Municipal de Finanças

