



**PARECER SEFIN/CATRI/CEINT Nº 2020/**

**PROCESSO Nº:** 2015/151575

**INTERESSADO:** Colégio Santo Inácio

**ASSUNTO:** Consulta sobre obrigação de emissão de nota fiscal de serviço

**EMENTA:** Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Estabelecimento de ensino. Entidade imune a impostos. Obrigação acessória. Documento fiscal. Emissão de Nota Fiscal de Serviço. Obrigatoriedade.

## 1 RELATÓRIO

O **Colégio Santo Inácio**, pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ com o nº 07.265.242/0001-56 e no CPBS com o nº 5177-2, estabelecido à Av. Desembargador Moreira, nº 2355, Dionísio Torres, nesta Capital, formula consulta tributária sobre a aplicação da legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no tocante à emissão de documento fiscal, relativo à prestação de serviços.

Para os fins expostos, o requerente informa que exerce a atividade de ensino infantil, fundamental e médio; que é inscrito no CPBS na condição de imune; que possui certificado de filantropia desde o ano de 1970; que realiza atividades educacionais com recebimento de numerários totais, parciais e nulos, em relação aos valores fixados para a prestação de seus serviços; e que o art. 256, inciso VI e § 2º, da Lei Complementar nº 159/2013, estabelece a obrigação de emissão de documentos fiscais.

Diante do exposto, o colégio indaga o seguinte:

- 1) Como entidade **imune** ao ISSQN e, conseqüentemente, não destacará imposto a recolher, existe a possibilidade de ser dispensada da emissão do documento fiscal, de acordo com o art. 249 do Regulamento do ISS, onde prescreve: **A Secretaria de Finanças poderá, excepcionalmente, dispensar os estabelecimentos de rudimentar organização, com pequena receita e os que recolhem o imposto por estimativa, da emissão de documentos, desde que não haja prejuízo do controle da arrecadação do imposto?** *[Destques no original]*
- 2) Sendo a entidade obrigada a emitir documento fiscal, quando realizar ensino para aluno carente com desconto total (100%), ou seja, sem qualquer cobrança de mensalidade ou custeio de despesas, deverá emitir documento fiscal? De que forma uma vez que o valor final do documento fiscal está zerado?

Eis os fatos e questões apresentados.



## **2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO**

Vistos os fatos e os questionamento apresentados, observa-se que o pleito realizado se relaciona com a obrigação acessória relacionada com o ISSQN, relativa à emissão de documento fiscal para fins de documentação dos serviços prestados.

### **2.1 Da consulta tributária**

Inicialmente, insta saber se requerimento em pauta deve ser ou não recebido como consulta tributária, para fins de produção dos efeitos pertinentes. Para tanto, é necessário verificar se ele se enquadra nesta modalidade de pleito junto à Administração Tributária.

Sobre consulta tributária, observa-se que a Lei Complementar nº 159/2013, instituidora do Código Tributário do Município de Fortaleza (CTMF), no seu artigo 176, e o Regulamento do CTMF, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, artigo 495 e seguintes, estabelecem que os sujeitos passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária.

Diante dos fundamentos da consulta expostos e dos demais requisitos estabelecidos nos artigos 495 a 497 do Regulamento do CTMF, em razão de a entidade requerente encontrar-se prestando serviço sujeito à incidência do ISSQN no território deste Município; de o fato consultado ser concreto e determinado; e a demanda ter sido realizada por intermédio de petição escrita, verificam-se presentes as condições legais e regulamentares para que o pleito seja recebido e analisado sob o prisma de consulta tributária.

A despeito de esta Administração Tributária já ter dado solução em consulta tributária sobre a obrigação de emitir documento fiscal por estabelecimentos privados de ensino, no processo nº 2014/279352, em razão de a presente apresentar fatos novos, passa-se a apreciação e a solução das dúvidas suscitadas.

### **2.2 Da imunidade tributária aplicável à entidade da natureza da consulente**

A consulta relativa à obrigação de emitir documento fiscal tem como premissas a pretensa imunidade tributária da entidade consulente e a prestação de serviços sem cobrança, em razão da concessão de bolsas de estudo integral. Portanto, preliminarmente, é primordial alguns esclarecimentos acerca da exoneração tributária aplicável às pessoas que ostentam a sua natureza.

No tocante à imunidade tributária, é pacífico na doutrina e na jurisprudência que esse instituto jurídico-tributário tem a natureza de limitação ao poder de tributar. Com isso, trata-se de matéria radicada em norma constitucional, como regra de contorno da competência tributária dos entes federados, titulares do poder de tributar.

Das informações prestadas e da documentação acostada aos autos, verifica-se que a imunidade tributária que a entidade alega gozar trata-se da vedação ao poder de tributar



prevista, no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988, que veda a incidência de impostos sobre o patrimônio, a renda e as serviços das entidades sem fins lucrativas descritas nesta norma, que atendam aos requisitos estabelecidos em lei complementar reguladora das limitações ao poder de tributar, nos termos do art. 146, II, da Lei Maior. Portanto, trata-se de uma imunidade objetiva, destinada a determinadas pessoas, e condicionada, por exigir que as pessoas beneficiárias atendam aos requisitos legais para ser consideradas imunes aos impostos.

Sobre os requisitos legais a serem observados para fins da imunidade tributária *in casu*, com base na legislação tributária vigente, verifica-se que eles estão definidos nos art. 9º, § 1º, e art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado pelo Ordenamento Jurídico vigente, com o *status* de lei complementar, no tocante a matéria em questão. Por estas normas, as entidades passíveis de serem imunes, descritas no art. 150, VI, "c", da Lei Maior vigente, necessitam:

- cumprir as obrigações de responsável tributário atribuídas por lei, relativa à retenção de tributos na fonte;
- cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária;
- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A par dessas exigências legais estabelecidas com fundamento nas normas constitucionais, na hipótese de imunidade em questão, as pessoas beneficiárias não podem se declarar imune a determinado imposto, haja vista esta exoneração fiscal ser um estado que pode ser suspenso em razão do não atendimento de um desses requisitos, conforme dispõe o art. 14, § 1º, do CTN.

### **2.3 Da obrigação de emitir documento fiscal (NFS-e)**

A obrigatoriedade de emitir documento fiscal é uma obrigação acessória (dever instrumental) instituída pela legislação tributária das pessoas titulares de competência tributária com o intuito de facilitar o controle da arrecadação tributária, com fundamento no art. 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 previstas no art. 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 para a materialização da obrigação acessória em questão. Para uma pessoa 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 à espécie de documento fiscal a ser emitido, a despeito de a norma legal prevê várias espécies de documentos fiscais, não 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, determina ser de competência do regulamento definir, além da espécie de documento fiscal, a forma, o prazo, o conteúdo das informações e as condições da emissão de documento fiscal.

Sobre o regulamento mencionado, atualmente vigora o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716, de 22/12/2015. Por este Regulamento, conforme disposto o seu art. 701, as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a estas equiparadas, estabelecidas no Município de Fortaleza, que desenvolvam atividades de prestação de serviço ou de locadora de bens e equipamentos em geral são obrigadas a emitir Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), por ocasião da entrega do serviço ou do bem locado. Portanto, o documento fiscal que a requerente indaga se pode ser dispensado da emissão é a NFS-e.

Quanto à obrigatoriedade de emissão do referido documento fiscal, em razão de qualquer pessoa que explore a atividade de ensino, nas mais diversas modalidades, ser prestador de serviço, não resta dúvida quanto à obrigatoriedade de emitir a referida nota fiscal de serviço, na modalidade eletrônica. Entretanto, ressalva-se que esta obrigação, para os estabelecimentos de ensinos localizados no Município de Fortaleza, conforme solução de



consulta dada no processo nº 2014/279352, combinada com o Informativo ISS Fortaleza nº 010/2015, somente passou a ser obrigatória a partir de janeiro de 2015.

Sobre a indagação acerca da possibilidade da dispensa do cumprimento de obrigação de emitir documento fiscal, fundada no art. 249 do Regulamento do ISS, atualmente previsto no art. 702, § 1º, do Regulamento do CTMF, observa-se que esta previsão de dispensa da obrigação acessória não estabelece um direito líquido e certo e que a mesma é condicionada a não causar prejuízo para arrecadação do Imposto sobre Serviços. Na hipótese de não incidência do imposto, em razão da ventilada imunidade tributária, conforme observou-se, a vedação constitucional não é um direito absoluto e perene, mas sim um estado no qual a pessoa permanece enquanto mantiver o cumprimento das exigências estabelecidas para o gozo da exoneração tributária. Sendo, portanto, passível de haver a incidência do imposto sobre as prestações de serviços realizadas.

Além do exposto, ressalta-se que a imunidade tributária *in casu* é destinada apenas à obrigação de recolher os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades do objeto social da pessoa, na condição de contribuinte. Não se aplicando, conforme dispõe o art. 9º, § 1º do CTN, ao dever legal de cumprir as obrigações de responsável tributário e de realizar as prestações positivas ou negativas estabelecidas pela legislação tributária, com vistas a facilitar o exercício da atividade de fiscalização tributária, na identificação de tributos devidos.

No tocante a legalidade da obrigação de emissão de nota fiscal pelas entidades imunes, ela decorre da autonomia das obrigações acessórias em relação à regra matriz de incidência tributária e do fato de as obrigações acessórias serem necessárias nos casos de isenção ou imunidade, em vista da necessidade da fiscalização tributária verificar o atendimento, pelo contribuinte, dos requisitos que pressupõe a concessão de eventual isenção ou imunidade. Esse é o entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Precedente do Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.055.477-Alagoas, rel. min. Luiz Fux, DJe-221, 27.09.2017).

Também é neste sentido a opinião proferida no acórdão do RE 627051-PE, rel. min. Dias Toffoli, DJe-028, 10.02.2015, que estabelece expressamente:

[...] 6. A imunidade tributária não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias. A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente de previsão na legislação tributária.

Na mesma linha, o acórdão do ARE 709980 AgR-SP, rel. min. Dias Toffoli, DJe-032, 14.02.2014, estabelece que “[...] a imunidade tributária, por si só, não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei”.

Diante do exposto, no que concerne a obrigação da emissão da nota fiscal de serviço por pessoas imunes ao ISSQN, observa-se que o Regulamento do CTMF, em seu art. 701, § 1º, é



expresso no sentido que esta obrigação também é destinada as pessoas imunes ao imposto. Impossibilitando, com isso, que a faculdade estabelecida no art. 702, § 1º, do Regulamento do CTMF, seja aplicada as pessoas imunes ao tributo em questão. Por outro lado, destaca-se que, caso a pessoa possua, em seu cadastro, o regime de tributação "imune", o sistema ISS Fortaleza permite, na emissão da NFS-e, a seleção desta natureza de operação e não gera imposto a pagar. Ressalva-se que esta seleção de regime de tributação pelo prestador do serviço é sem prejuízo de verificação *a posteriori* das condições para o gozo da imunidade tributária.

#### **2.4 Da exoneração da obrigação de emissão de nota fiscal de serviço para serviços gratuitos**

Acerca da questão suscitada caso não houvesse a exoneração da obrigação de emitir documento fiscal, no tocante às prestações de serviços de ensino realizadas para alunos carentes, com desconto total (100%), observa-se que, nesta hipótese, embora haja a prestação de serviço, há a ausência de valor econômico a ser suportado pelo beneficiário do serviço. Este fato implica na ausência de um dos elementos do aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN, que é a base de cálculo do imposto.

Em razão do exposto, a consequência decorrente da falta de base imponible na condição exposta é a impossibilidade da constituição de crédito tributário, caso a entidade não atenda aos requisitos para o gozo da cita da imunidade tributária.

Soma-se a esses fatos, a circunstância de o sistema ISS Fortaleza não permitir a emissão de NFS-e com o valor da base de cálculo zerada.

Perante a conjuntura exposta, há presente uma hipótese de afastamento da obrigação de emitir a referida nota fiscal de serviço. Com isso, na prestação de serviço sem que haja nenhuma contrapartida, direta ou indireta, por parte do tomador do serviço hábil a mensurar o preço do serviço e, conseqüentemente, a base de cálculo do ISSQN, o prestador fica dispensado de emitir o documento fiscal correspondente. Por outro, em nome da boa-fé e da transparência, que permeiam as relações Fisco-contribuintes, devem ser mantidos registros contábeis ou extra-contábeis e documentação hábil que permitam identificar as hipóteses de prestações de serviços gratuitos, sob pena de arbitramento do preço dos serviços prestados, com base no disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional, combinado com as previsões contidas nos art. 241 e 242 do Código Tributário deste Município.

### **3 CONCLUSÃO**

Diante dos fundamentos jurídicos e fáticos expostos, objetivamente, com relação às questões formuladas, esclarece-se que:

1. As pessoas prestadores de serviços, mesmo goze da condição de imune, isento ou de qualquer outro benefício fiscal relativo ao ISSQN, são obrigados a emitir a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), por ocasião da entrega do serviço. Sendo

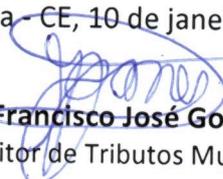


inaplicável, portanto, a previsão de dispensa da obrigação de emitir documento fiscal, estabelecida no art. 702, § 1º, do Regulamento do CTMF.

2. Os prestadores de serviços que não haja nenhuma contrapartida por parte do tomador do serviço hábil a mensurar o preço do serviço (base de cálculo do ISSQN) são dispensados de emitir a NFS-e, sem prejuízo da verificação *a posteriori* das condições da gratuidade.

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

Fortaleza - CE, 10 de janeiro de 2020.

  
**Francisco José Gomes**

Auditor de Tributos Municipais

Mat. nº 45.119

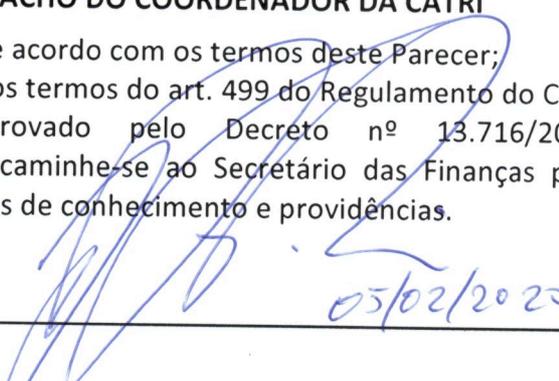
**DESPACHO DO GERENTE DA CEINT**

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

  
**Paulo Sérgio Dantas Leitão**  
Célula de Consultoria e Normas  
CECON

**DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI**

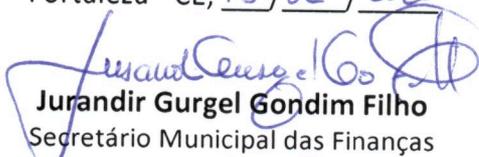
1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

  
05/02/2020

**DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS**

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

Fortaleza - CE, 13/02/2020

  
**Jurandir Gurgel Gondim Filho**  
Secretário Municipal das Finanças

