



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

PARECER SEFIN/SUCON Nº 2012/

PROCESSO Nº 2011/337206

INTERESSADO: Flavio César Weyne da Cunha

ASSUNTO: Consulta sobre a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) por estabelecimentos de ensino

EMENTA: Tributário. Obrigação Acessória. Documentos fiscais. Nota Fiscal de Serviço. Os estabelecimentos de ensino, em função da Lei Complementar nº 20/2004, desde que emitam carnê ou firmem contrato escrito de prestação de serviços educacionais, são dispensados da emissão de nota fiscal de serviço, em qualquer modalidade.

1 RELATÓRIO

No presente processo, o Sr. **Flavio César Weyne da Cunha**, advogado OAB-CE nº 10579, fundamentado no art. 1º da lei Complementar nº 20/2004, c/c o § 2º do art. 2º do Decreto nº 12.7004/2010, requer esclarecimentos sobre a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) por estabelecimentos de ensino.

O Consulente, em sua inicial, primeiramente fez um apanhado geral das normas tributárias municipais relativas à tributação, pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), dos serviços previstos no subitem 8.01 da Lista de Serviços, prestados por estabelecimentos de ensino, para em seguida adentrar na questão relativa à obrigação de emissão de documento fiscal pelos mencionados prestadores de serviços.

No tocante a emissão de documento fiscal, o Consulente informa que a Lei Complementar nº 20/2004, ainda vigente desde sua publicação, estabelece que os estabelecimentos de ensino, que emitam carnê ou firmem contrato, não são obrigados a emitir nota fiscal; que o art. 147 da Lei nº 4.144/72, que trata da obrigação de emissão de documentos fiscais, foi alterado pela Lei Complementar nº 32/2006 e esta, em nada modificou a redação do art. 1º da Lei Complementar nº 20/2004; que o Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, em seu art. 173, inciso IV, estabelecia que os estabelecimentos de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau e natureza eram obrigados a emitir cupom fiscal por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF); que após este citado Decreto foi editada a LC nº 20/2004 dispensando os estabelecimentos de ensino de emitir nota fiscal de serviço e com isso, revogando a obrigação prevista no Regulamento do ISSQN; que a LC nº 32/2006 não modificou e nem revogou a LC nº 20/2004; que o Decreto nº 12.704/2010, que instituiu a NFS-e, convalidou a Lei de 2004; que o § 2º do art. 2º do Decreto nº 12.704/2010 deixa claro que as suas normas não se aplicam as atividades expressamente dispensadas de emitir nota fiscal de



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

serviços; e que a Instrução Normativa nº 03/2010, de 23/10/2010, previu que os estabelecimentos de ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior seriam obrigadas a emitir a NFS-e, a partir de 01/07/2011.

Por fim, o Consulente informa que, com base no art. 1º da LC nº 20/2004, entende não haver a obrigatoriedade de emissão de nota ou cupom fiscal, impresso ou eletrônico, para estabelecimentos de ensino.

O Requerente nada mais informou e nem anexou nenhum documento ao seu pedido.

2 FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Da Consulta

Sobre o instituto da consulta, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72) e conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (Art. 60 da Lei nº 4.144/72).

O Código Tributário Municipal estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (Art. 61 da Lei nº 4.144/72) e 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 (Parágrafo Único do Art. 61 da Lei nº 4.144/72).

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta ser do desconhecimento deste parecerista a existência de resposta à consulta idêntica.

2.2. Da Incidência do ISSQN sobre as Atividades de Ensino e Treinamento

Para responder a indagação formulada, preliminarmente, cabe esclarecer a questão da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre as atividades de ensino e treinamento.

A obrigação de pagar o ISSQN, assim como qualquer outro tributo do Sistema Tributário Nacional, nasce com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (Art. 114 da Lei nº 5.172/66 – CTN).



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

No caso do Imposto sobre Serviços, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei complementar nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal, que no caso do Município de Fortaleza isto se deu por meio da Lei complementar municipal nº 14/2003 e estão retratadas pelo Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004.

Conforme dispõe o art. 1º do Regulamento do ISSQN, o fato gerador do imposto ocorre pela efetiva prestação dos serviços constantes da sua Lista de Serviços anexa.

Para fins de verificação da incidência do imposto sobre o determinado fato econômico (prestação de serviço), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo inciso V do § 3º do artigo 1º do Regulamento do ISSQN, o que é relevante é a natureza ou a essência do serviço prestado, e não denominação dada a ele.

No caso dos serviços de ensino e treinamento, que são as atividades relativas à consulta realizada, em função da previsão deles nos subitens 8.01 e 8.02 da Lista dos serviços sujeitos ao imposto, aprovada pela Lei Complementar nº 14/2003, ressalta-se ser eles sujeitos à incidência do ISSQN.

Feitas estas observações sobre a incidência do ISSQN, passa-se agora à análise e a resposta às dúvidas do Consultente.

2.3. Da não obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de serviço por estabelecimentos de ensino

Quanto à obrigação de emissão de documento fiscal para fins de materialização das prestações de serviços de estabelecimentos de ensino, ressalta, preliminarmente, que este procedimento trata-se de uma obrigação tributária acessória (dever instrumental) que é instituída pela legislação tributária das pessoas titulares de competência tributária com o intuito de facilitar a arrecadação dos seus tributos. O fundamento para a instituição dessa obrigação de fazer encontra-se previsto 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 criar meios para a identificação dos fatos sujeitos a incidência deste imposto e a sua quantificação, por meio da Lei nº 4144, de 27/12/1972, alterada pelas Leis Complementares nº 14/2003 e nº 32/2006, estabelece em seu art. 147 a obrigatoriedade da emissão de documento fiscal, *in verbis*:

Art. 147. O sujeito passivo, ainda que isento ou imune, fica obrigado a manter e utilizar em cada um dos seus estabelecimentos os livros contábeis: diário e razão, os livros fiscais; bem como a emitir nota fiscal, cupom fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), fatura ou bilhete de ingresso, por ocasião da prestação dos serviços. (Grifo nosso)

§ 1º O Regulamento estabelecerá os modelos de livros fiscais, de notas fiscais de serviços, de cupom fiscal de faturas ou de bilhete de ingresso e a forma e prazos para a sua escrituração ou emissão, podendo, ainda, dispor sobre a dispensa ou faculdade do uso dos mesmos em determinados casos, tendo em vista a natureza dos serviços ou o ramo de atividades dos estabelecimentos.

§ 2º A espécie de documento fiscal a ser usado pelo contribuinte será estabelecido em ato do Secretário de Finanças, no interesse da Administração Tributária, observados os requisitos do regulamento.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

O Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004 e com suas alterações posteriores – atendendo ao disposto na norma legal citada e transcrita acima – em seu artigo 157, estabelece que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas são obrigadas a emissão de nota fiscal de serviço, por ocasião da prestação do serviço.

Desta norma prevista no caput 157 do Regulamento do ISSQN extraem-se três condições estabelecidas para determinar a obrigação de emitir documento fiscal. Para que alguém seja obrigada à emissão da nota fiscal de serviço é necessário que ela: i) seja pessoa jurídica ou equipada, ii) seja prestadora de serviço e iii) que efetivamente execute a atividade de prestar serviço. Com isso, sem a ocorrência conjunta destas três condições não há obrigação de emitir nota fiscal de serviço.

O citado Regulamento, em seu artigo 164, estabelecia na sua redação originária que era proibida a emissão de documentos fiscais quando a prestação de serviço não fosse sujeita a incidência do ISSQN.

No entanto, a norma que proibia a emissão de documento fiscal para serviços não tributados pelo imposto municipal foi revogada pelo art. 11 do Decreto nº 12.704, de 05/10/2010. Com isso, ressalvados os casos expressamente previstos no art. 248 do citado Regulamento e na Lei Complementar nº 20/2004, a obrigação de emitir nota fiscal passou a ser destinada a todos os prestadores de serviços, nos termos disposto no *caput* 157 do Regulamento do ISSQN. Não interessando, portanto, se o serviço é ou não tributado pelo imposto.

Sobre os casos de dispensa de emissão de nota fiscal de serviço, além dos previstos no art. 248 do Regulamento do ISSQN, conforme foi esclarecido pelo Consultante, a Lei Complementar nº 20, de 23 de dezembro de 2004, dispensou os estabelecimentos de ensino da emissão de notas físicas de serviço, nos seguintes termos:

Art. 1º Os estabelecimentos de ensino, desde que emitam carnês ou firmem contrato escrito de prestação de serviços educacionais, ficam dispensados da comissão de notas fiscais de serviços de notas fiscais de serviço.

Diante desta norma, em função de não haver nenhuma norma posterior que a modifique ou a revogue e de sua hierarquia superior às demais normas regulamentares que tratam da obrigação de emitir nota fiscal de serviços, os estabelecimentos de ensino de qualquer natureza ou grau, que emitam carnês ou firmem contrato escrito de prestação de serviços educacionais, são dispensados da emissão da nota fiscal de serviços, em qualquer modalidade adota por este Fisco.

Quanto à norma prevista no art. 173 do Regulamento do ISSQN, que previa a obrigação dos estabelecimentos de ensino emitir cupom fiscal, ressalta-se que ela foi revogada pelo Decreto nº 12.704, de 05 de outubro de 2010.

Diante do exposto, as normas previstas no caput 157 do Regulamento do ISSQN e na Instrução Normativa nº 03, de 29/10/2010, relativas à obrigação de os prestadores de serviços emitirem a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), não se aplica aos estabelecimentos de ensino que atendam às condições previstas no art. 1º da LC nº 20/2004.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

3 CONCLUSÃO

Com base nos fundamentos jurídicos expostos, assiste razão ao Consultente. Os estabelecimentos de ensino de qualquer natureza ou grau são dispensados de emitir Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) por ocasião da prestação de serviços.

No entanto, a dispensa da mencionada obrigação é condicionada à emissão de carnês ou de contrato escrito de prestação de serviços educacionais e da manutenção destes documentos à disposição da Administração Tributária Municipal, durante o prazo decadencial.

Por oportuno, ressalta-se que as normas tributárias vigentes não vedam a emissão de nota fiscal de serviços por estabelecimentos de ensino. Portanto, caso estes queiram emitir o documento fiscal, não há nenhum impedimento neste sentido.

Por último, destaca-se que, em função do disposto no art. 59 da Lei nº 4.144, de 27/12/1972 e do fato de o requerente não ser contribuinte, sindicato ou entidade representativa da atividade econômica objeto da consulta, este parecer é meramente opinativo, não vinculando este Fisco ao Consultente.

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

Fortaleza-CE, 07 de agosto de 2012.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

DESPACHO DO SUPERVISOR DA SUCON

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

Fortaleza-CE, __/__/__

DESPACHO DO SECRETÁRIO 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, __/__/__

Alexandre Sobreira Cialdini

Secretário de Finanças