



PARECER Nº /2009

PROCESSO Nº: 2009/069733

INTERESSADO: Empreendimento Educacional Maracanaú (FAMETRO – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza)

ASSUNTO: Consulta sobre a Base de Cálculo do ISSQN

EMENTA: Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Base de Cálculo. Regime de Caixa. Regime de Competência. Serviço de educação.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a **Empreendimento Educacional Maracanaú (FAMETRO – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza)**, inscrita no CNPJ com o nº 03.884.793/0001-47 e no CPBS com o nº 186094-1, solicita parecer desta Secretaria acerca da Base de Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na operação de prestação de serviço de educação superior.

A Consulente informa que nas operações de uma instituição de ensino superior, o valor recebido pela prestação do serviço está sujeito a variações individuais por cliente, como descontos de incentivo à assiduidade de pagamento, bolsas acadêmicas, etc. Ela alega também que há inadimplência na atividade de ensino e que a legislação obriga a prestação de serviço, inclusive, para clientes que não honram com o pagamento das mensalidades.

Por fim ela alega que a Receita Bruta mensal é o valor bruto das mensalidades menos os descontos, bolsas e inadimplência e, deseja saber se a receita efetivamente recebida é a Base de Cálculo do ISSQN.

A Empresa indaga ainda sobre a aplicação da alíquota de 2% (dois por cento), prevista na legislação municipal, para os serviços de ensino superior de graduação e de pós-graduação.

A Empresa anexou a seu pedido, cópias da RG e CPF da sócia administradora e do seu Contrato Social.

1.2 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-se que não foi encontrado entre as consultas já respondidas, caso análogo ao da Consulente.



Eis o relatório.

2 PARECER

2.1 Da Incidência do ISSQN

Para responder a indagação formulada, preliminarmente, cabem algumas observações sobre as condições necessárias à incidência do imposto sobre serviços:

- I. 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).
- II. 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.
- III. 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.
- IV. 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.

Feitas estas observações em tese sobre a incidência do ISSQN, passa-se agora à análise da incidência do imposto *in casu* sobre o serviço prestado pela a Consultente.

Conforme informações da Consultente, ela presta serviço de educação superior. Este serviço por ela prestado está previsto no subitem 8.01 da Lista de Serviços anexa ao regulamento do ISSQN, que prevê a tributação do ISSQN sobre “o serviço de ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior”. Portanto, ela presta um serviço passível da incidência do Imposto sobre Serviço.

O Legislador Complementar previu neste subitem da Lista que Serviços, que o ensino regular, nas modalidades pré-escolar, fundamental, médio e superior está sujeito ao Imposto Municipal em estudo. Resta, no entanto, esclarecer o que vem a ser “*ensino regular*” e “*ensino superior*”, para determinar a exata tributação das atividades realizadas pela Consultente.

Ensino regular é todo aquele regido pela a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (Lei nº 9.394/96), composto pela educação básica - que compreende a educação infantil, o ensino fundamental e o médio e ainda, pela educação superior.

O ensino superior, segundo o art. 14 da Lei nº 9.394/96, é composto pelas as seguintes espécies de cursos:

- cursos sequenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino;
- cursos sequenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino, desde que tenham concluído o ensino médio ou equivalente;
- de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;
- de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;



- de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

2.2 Da Base de Cálculo do ISSQN

No tocando a Base de Cálculo do ISSQN, a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu artigo 7º que a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço”. Esta é a regra geral para a base de cálculo do imposto municipal.

Sendo a base de cálculo do ISSQN o preço do serviço, resta saber o que é considerado preço do serviço.

Preço do serviço é todo valor cobrado para colocar o serviço a disposição do cliente. Nele são incluídos os custos de mão-de-obra direta e indireta, materiais, despesas administrativas, tributos diretos e indiretos, margem de lucro e demais insumos dispendidos na prestação do serviço.

No Município de Fortaleza a base de cálculo do ISS, como preço do serviço, é tratada no art. 141 da Lei nº 4.144/1972 e retratada no art. 18 do Regulamento do ISSQN, nos seguintes termos:

Art. 18. O imposto devido por pessoa jurídica ou pessoa a ela equiparada terá por base de cálculo o preço dos serviços.

§ 1º. Inclui-se no preço do serviço o valor da mercadoria envolvida na prestação do mesmo, excetuados os casos expressos na lista do Anexo I deste Regulamento.

§ 2º. Incorporam-se ao preço dos serviços:

I – os valores acrescidos, a qualquer título, e os encargos de qualquer natureza, inclusive valores porventura cobrados em separado, a título de imposto sobre serviços;

II – os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição;

III – os ônus relativos à concessão de crédito, ainda que cobrados em separado, na hipótese de prestação de serviços a crédito, sob qualquer modalidade.

Notem que, além dos dispositivos relativos à base de cálculo da norma complementar, a legislação municipal previu outras disposições no intuito de esclarecer, por exemplo, que determinados valores cobrados a margem do preço do serviço, bem como determinados descontos condicionados a eventos futuros (descontos financeiros), integram a base de cálculo.

Em virtude da previsão legal da base de cálculo do ISSQN, assim como pelos os esclarecimentos adicionais previstos no § 2º do Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, a base de cálculo do ISSQN dos serviços educação superior, diferentemente do suposto pela a Consulente, é receita bruta formada pelos valores auferidos mensalmente pela prestação dos seus serviços correlatos, independentemente, sem levar em consideração efetivo recebimento do preço do serviço e/ou descontos concedidos pelo o adimplimento do valor das mensalidades cobradas.

Considerar na base de cálculo do imposto apenas os valores efetivamente recebidos, seria o mesmo que considerar que somente os serviços que são pagos são geradores da obrigação de pagar o ISSQN. O que colidiria frontalmente com a definição legal de fato gerador do imposto. A obrigação de pagar o ISSQN nasce com a prestação do serviço realizada em determinada competência, independentemente, do recebimento do valor do serviço.

O Regulamento do ISSQN, conforme transcrito abaixo, em seu artigo 1º define “a prestação de serviço” como sendo o fato gerador imposto e no inciso IV do § 3º desse artigo, dispõe que a ocorrência do fato gerador independe do recebimento do preço do serviço prestado ou qualquer condição relativa à forma de sua remuneração:

Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista do Anexo I deste Regulamento. (Grifo nosso)

(...)

§ 3º. A incidência do imposto independe:

(...)

IV – do recebimento do preço do serviço prestado ou qualquer condição relativa à forma de sua remuneração;



Da Base de Cálculo do ISSQN não é permitido abater os descontos de incentivo à assiduidade no pagamento, pelo o fato destes serem descontos condicionais ou financeiros. Estes descontos devem ser contabilizados como despesa financeira, pois os mesmos integram o preço do serviço e, conseqüentemente, a receita bruta decorrente, por eles dependerem de evento futuro e incerto, que é o pagamento do preço do serviço no seu vencimento. Este desconto é um gasto da empresa para receber os pagamentos no vencimento e não uma dedução da receita tributada pelo o imposto.

No tocante as bolsas concedidas, se as mesmas são dadas sem nenhuma contrapartida por parte do aluno, de representante deste ou de empresa que incentiva a qualificação do estudante, as mesmas não podem integrar o preço do serviço. Se não há contrapartida, o serviço é prestado gratuitamente, deixando de existir com isso, o elemento quantitativo do fato gerador do ISSQN - a base de cálculo.

2.3 Da Alíquota do ISSQN para o Serviço de Ensino Superior

No tocante a alíquota do ISSQN para o serviço de educação superior, o Município de Fortaleza estabelece no artigo 146-A da Lei nº 4144/72, o seguinte:

Art. 146-A. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza devido por pessoa jurídica, pessoa ou atividade a ela equiparada, será calculado aplicando sobre o preço do serviço as seguintes alíquotas, de acordo com a natureza do serviço: (Artigo e seus incisos incluídos pelo art. 2º da Lei Complementar nº 14, de 26.12.2003)

I – 2% (dois por cento) sobre os serviços constantes dos subitens 8.1, 11.2 e 11.3 da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei;

II – 3% (três por cento) sobre os serviços constantes dos subitens 7.2, 7.4, 7.5, 10.7 e 10.8 da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei;

III – 3% (três por cento) sobre os serviços constantes dos itens 4 e 5, e seus subitens, da lista de serviços do Anexo Único desta lei;

IV – 2% (dois por cento) sobre os serviços constantes do subitem 16.1.1 e 16.1.2 da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei; (NR dada pelo art. 1º da LC nº 32/2007)

V – 5% (cinco por cento) sobre os demais serviços constantes da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei.

Considerando as informações prestadas pela a Consulente, de que presta serviço de ensino superior, e conforme o disposto no dispositivo legal acima transcrito, verifica-se que a alíquota do ISSQN aplicável ao serviço de ensino regular superior é de 2% (dois por cento).

A alíquota acima aplica-se aos serviços previstos no subitem 8.01 da Lista de Serviços, que abrange o ensino superior, conforme definido no art. 14 da Lei nº 9.394/96.

3 CONCLUSÃO

Em função do exposto e pelas as disposições normativas citadas - que regem o ISSQN no Município de Fortaleza - este parecer é no seguinte sentido:

1. A Base de Cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços de educação superior é a receita bruta formada pelos valores cobrados mensalmente pela prestação dos seus serviços correlatos, independentemente, do recebimento do preço do serviço;
2. Não é permitido abater da Base de Cálculo do ISSQN os descontos concedidos a título de incentivo à assiduidade no pagamento, pelo o fato destes serem descontos condicionais ou financeiros, portanto, despesas financeiras, componentes do preço do serviço;
3. O valor correspondente as bolsas de estudos concedidas gratuitamente - sem nenhuma contrapartida por parte do aluno, de representante deste ou de empresa que incentiva a qualificação do estudante - não integram a Base de Cálculo do ISSQN;



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

4. A alíquota aplicada sobre a Base de Cálculo do ISSQN incidente sobre o serviço de ensino regular superior, previsto no subitem 8.01 da Lista de Serviços, que forem prestados termos do art. 14 da Lei nº 9.394/96, é de 2% (dois por cento).

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

Fortaleza, 26 de maio de 2009.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais

Mat. nº 45.119

VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer.

Fortaleza-CE, ___/___/___

Jorge Gomes Batista

Supervisor da SUCON

**DESPACHO DA COORDENADORA DE ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

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

Fortaleza-CE, ___/___/___

Paulo Luis Martins de Lima

Coordenador de Administração Tributária em exercício

DESPACHO DO SECRETÁRIO

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