



PARECER Nº /2009

PROCESSO Nº: 2009/007444

INTERESSADO: Fundação Educacional Salesiana Dom Bosco

ASSUNTO: Consulta sobre Incidência do ISSQN e Emissão de Documento Fiscal

EMENTA: 1. Entidades que prestem serviços de radiodifusão, com finalidade, exclusivamente, educativa e cultural não é considerada instituição de educação, não sendo, portanto, beneficiária da imunidade tributária relativa a impostos. 2. O Serviço de radiodifusão compreende serviços tributados e não tributados pelo o ISSQN. 3. É vedada a emissão de documento fiscal para serviços não sujeitos a incidência do ISSQN. 4. O prestador de serviço pode emitir fatura de serviço, quando for vedada a emissão de documento fiscal. 5. A Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B somente pode ser autorizada para prestadores de serviços que sejam imunes ou isentos a impostos.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a **Fundação Educacional Salesiana Dom Bosco**, inscrita no CNPJ com o nº 02.691.859/0001-10 e no CPBS com o nº 193075-3, requer esclarecimento acerca da sua imunidade constitucional e autorização para a emissão de Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B.

A Consulente informa que é uma fundação educacional sem fins lucrativos e que possui a atividade principal de execução de serviços de radiodifusão, conforme o disposto nos art. 1º e 2º do seu Estatuto Social, conforme transcrição destes dispositivos na inicial.

Na transcrição do art. 2º do Estatuto Social da Requerente consta que a Fundação tem como objeto principal a **execução dos serviços de radiodifusão, com finalidade, exclusivamente, educativa e cultural.**

A Requerente afirma também que a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal veda à União, aos Estados e aos Municípios instituírem impostos sobre as atividades das instituições de educação sem fins lucrativos.

A Fundação menciona na sua inicial, que o Regulamento do ISSQN, em seu art. 164, proíbe a emissão de documentos fiscais na prestação de serviços em que não há a incidência do imposto e que, no seu art. 167, ele prevê a Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B.

Por fim, a Fundação, alegando que precisa comprovar e documentar os valores que recebe a título de apoio cultural, requer autorização para emissão da Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B

A Consulente nada mais expôs em sua consulta e nem anexou nenhum documento à inicial.

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 sobre o citado instituto, 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 que deverá 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



Prefeitura de
Fortaleza

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

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 Imunidade Tributária prevista na Legislação

Para fundamentar o parecer, primeiramente, são necessários alguns esclarecimentos acerca da imunidade tributária que poderia beneficiar a Requerente.

A imunidade tributária mencionada pela Fundação é de natureza constitucional e veda aos titulares de competência tributária instituir impostos sobre determinadas pessoas ou coisas.

Como bem foi citado pela Consulente, pela sua natureza jurídica, a disposição Constitucional que poderia beneficiá-la seria a prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150, que trata de imunidade tributária do seguinte modo, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. **(Grifado pelo signatário)**

Quanto aos requisitos legais a serem observados pelas entidades previstas na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, a doutrina e a jurisprudência entendem que eles são os previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que contém a seguinte redação:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Sobre requisitos legais a serem observados pelas entidades beneficiárias de imunidade tributária, o Código Tributário Nacional estabelece ainda, no parágrafo 1º do seu art. 9º, que as pessoas por ela beneficiada ficam obrigadas a cumprir as disposições legais que estabelecem responsabilidade pela retenção de tributos na fonte e as obrigações acessórias assecuratórias do cumprimento de obrigações tributárias.

No entanto, para que uma entidade de educação possa se beneficiar da imunidade prevista no citado dispositivo legal, além de ter que atender aos requisitos previstos no CTN, ela necessita efetivamente prestar serviços de educação.

A Constituição não especificou o que vem a ser uma instituição de educação. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência entendem que as instituições de educação são aquelas que exercem as atividades de educação escolar definida no art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), *in verbis*:

Art. 21º. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino



Prefeitura de
Fortaleza

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

médio;

II - educação superior.

A Requerente afirmou na sua inicial que possui como atividade principal a execução de serviços de radiodifusão e no art. 2º do seu Estatuto Social, transcrito na inicial, consta que a Fundação tem como objeto principal **a execução dos serviços de radiodifusão, com finalidade, exclusivamente, educativa e cultural.**

Pelo exposto, constata-se que a Requerente não é uma instituição de educação prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88 por não prestar atividades de educação escolar e, por isso, não é beneficiária da imunidade tributária nela prevista.

Resta agora saber se a atividade exercida pela Requerente é tributada pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

2.2 Da Tributação do Serviço Radiodifusão pelo o ISSQN

Para a conclusão da incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre o serviço de radiodifusão, preliminarmente, cabem algumas observações sobre o fenômeno jurídico da incidência desse Imposto.

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).

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 em tela, a Consulente informa que a sua atividade principal é **a execução dos serviços de radiodifusão**. Este serviço não se encontra expressamente previsto na Lista de Serviços sujeitos ao ISSQN anexa ao Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza.

No entanto, radiodifusão é uma atividade complexa que pode englobar diversos serviços previstos como tributáveis pelo ISSQN e ainda pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação (ICMS).

No tocante o ISSQN, de competência dos municípios, vislumbra-se de imediato a possibilidade de uma rádio prestar os seguintes serviços previstos na lista de serviços anexa ao Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004:

- 10.08. Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 17.06. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e os demais materiais publicitários.

Além destes dois serviços, uma rádio também presta, em maior volume, o serviço de veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio. Este serviço, antes da entrada em vigor da Lei Complementar federal, de 31 de julho de 2003, era previsto como tributável pelo ISSQN.

O serviço de veiculação era previsto no subitem 85 da lista de serviços da Lei nº 6.252, de 29.12.87, que retratava a Lista de Serviços da Lei complementar nacional nº 56/87, *in verbis*:



Prefeitura de
Fortaleza

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

85. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio e televisão).

Pela disposição citada, mesmo antes da retirada do serviço do campo de incidência do ISSQN, ele não estava sujeito ao imposto municipal, quando fosse prestado por televisão, rádio, jornais e periódicos.

Na atual lista de serviços aprovada pela Lei Complementar nº 116/2003, que foi recepcionada pela Lei Complementar municipal nº 14, de 26.12.2003, este serviço era previsto no subitem 17.07. No entanto, ele foi vetado pelo Presidente da República ao sancionar a referida lei.

O Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, define em seu art. 50 o serviço de veiculação de propaganda, conforme a seguinte transcrição:

Art. 50. Consideram-se serviços de veiculação de propaganda, a divulgação efetuada através de quaisquer meios de comunicação visual, auditiva ou audiovisual (veículos de divulgação), capaz de transmitir ao público mensagens de qualquer espécie.

Como já citado antes, para que nasça a obrigação de pagar o imposto municipal, é preciso que o mesmo esteja previsto como hipótese de incidência pelas leis municipais e que o serviço efetivamente seja prestado. No caso do serviço veiculação de publicidade, como inexistente a hipótese de incidência, não há como ocorrer o fato gerador do imposto, ou seja, não é originada a obrigação de pagar o imposto em decorrência da prestação do serviço citado.

Apesar da não incidência do ISSQN sobre a veiculação de publicidade, cabe esclarecer que as empresas ou entidades que prestam os serviços de veiculação de publicidade, devem segregar esse serviço dos serviços de agência de publicidade e propaganda e de propaganda, que ficam sujeitos ao ISSQN, por serem previstos nos subitens 10.08 e 17,06 da Lista de Serviços anexa ao Regulamento do ISSQN, conforme mencionados anteriormente.

Conforme precedentes, vê-se que a Entidade, ao exercer a atividade de radiodifusão, pode prestar serviços sujeitos a incidência ou não do ISSQN. Em função deste fato, para os serviços sujeitos ao imposto ela deve emitir documento fiscal para fins apuração do ISSQN.

2.3 Da Emissão de Documentos Fiscais

A Consulente mencionou na sua inicial, que o Regulamento do ISSQN, em seu art. 164, proíbe a emissão de documentos fiscais na prestação de serviços em que não há a incidência do imposto e que, no seu art. 167, ele prevê a Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B.

Primeiramente, é preciso considerar o disposto no art. 157 do Regulamento do ISSQN, que estabelece a obrigação de as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas, por ocasião da prestação do serviço, emitirem notas fiscais, previamente autorizadas e autenticadas pela repartição fiscal.

Entretanto, com citado pela Requerente, o art. 164 do Regulamento do ISSQN estabelece que é vedada a emissão de nota fiscal quando se tratar da prestação de serviço não sujeita a incidência do imposto. Neste caso, como exposto acima, para a atividade de veiculação de publicidade, por não ser tributada pelo o ISSQN, é vedada a emissão de documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal de Fortaleza para este serviço, mesmo que a empresa seja inscrita no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município (CPBS).

No tocante a emissão de Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B, prevista no art. 167 do Regulamento do ISSQN, a mesma somente pode ser emitida quando o serviço prestado compreender operação em que haja a incidência do imposto, mas que o prestador ou o serviço esteja imune ou isento. Conforme precedentes, este não é o caso da Requerente, razão pela qual esta espécie de nota fiscal não pode ser autorizada para ela.

Cabe observar ainda, que para os serviços prestados sujeitos ao ISSQN, a Requerente deve possuir documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal, para emissão quando da prestação destes serviços.

2.4 Da Emissão de Fatura de Serviços em Substituição a Nota Fiscal de Serviços

Em função da vedação da emissão de documentos fiscal para serviços que não incidam o ISSQN, cabem algumas considerações sobre que outro documento poderá ser emitido em substituição a esse.



A fatura (português brasileiro) ou *factura* (português europeu) é um documento comercial, representante de venda para clientes domiciliados em território nacional, que pode ser usado em substituição a nota fiscal de serviços.

No Brasil, além da fatura ou em substituição a ela, adotou-se também a prática do uso de documento fiscal para fins de configurar as operações sujeitas à tributação do IPI, do ICMS e do ISSQN.

A diferença básica entre a uma fatura e um documento fiscal (nota fiscal, cupom e outros), reside no fato de que este é normatizado pelas legislações fiscais e aquele pelas normas do Direito Comercial.

A fatura e o documento fiscal têm a mesma finalidade, que é materializar a venda ou a prestação de serviço realizada.

Em geral, a fatura só é emitida para pagamentos ainda não efetuados (vendas à prazo ou contra-apresentação). Também é usada como controle de itens, pois nela constam todos os comprados em tal negociação.

A Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968, estabelece em seu art. 20 que as empresas de prestação de serviços podem emitir fatura, *in verbis*:

Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º. A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º. A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

§ 3º. Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação, dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou. *(Incluído pelo Decreto-Lei nº 436, de 27.1.1969)*

Com vistas no exposto, vê-se que a fatura, nos casos em que a legislação tributária veda a emissão de documento fiscal, é o documento a ser usado para comprovar a venda de bens ou a prestação de serviços. Tendo ela, o mesmo efeito comercial daquele. A única diferença é o Fisco não terá o controle de todas as operações realizadas para fins de tributação.

3 CONCLUSÃO

Conforme precedentes, conclui-se que:

1. A Requerente não é uma instituição de educação prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88 por não prestar atividades de educação escolar e, por isso, não é beneficiária da imunidade tributária nela prevista;
2. As entidades ou empresas que exercem atividade de radiodifusão podem prestar serviços sujeitos a incidência ou não do ISSQN;
3. Para os serviços sujeitos a incidência do ISSQN, os prestadores devem emitir documento fiscal previamente autorizado pelo Fisco Municipal;
4. Por força do disposto no art. 164 do Regulamento do ISSQN, os prestadores de serviços não sujeitos à incidência do ISSQN estão vedados de emitir qualquer espécie de documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal;
5. Os prestadores de serviços que prestam serviços que não incida o ISSQN, em substituição ao documento fiscal, podem emitir Fatura de Serviços, na forma da Lei nº 5.474/68; e
6. Em função de a Nota Fiscal Serviços Não Tributável – Série B, prevista no art. 167 do Regulamento do ISSQN, só poder ser emitida quando o serviço prestado compreender operação em que haja a incidência do imposto e o prestador ou o serviço esteja imune ou isento, este documento não pode ser autorizado para a Requerente.



Prefeitura de
Fortaleza

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

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

Fortaleza, 05 de fevereiro 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 Batista Gomes

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