



Prefeitura de
Fortaleza

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

PARECER SEFIN/SUCON Nº 2012/

PROCESSO Nº 2012/00195

INTERESSADO: D-Jet – Recargas e Informática Ltda.

ASSUNTO: Consulta a tributação da atividade recarga de cartuchos de terceiros

EMENTA: Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Incidência tributária. Base de cálculo. Serviços de recarga de cartuchos.

1 RELATÓRIO

No presente processo, a empresa **D-Jet – Recargas e Informática Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 14.068.727/0001-15, no CGF com o nº 006.571270-6 e no CPBS com o nº 262387-0, requer esclarecimento desta Secretaria sobre o tratamento tributário conferido à operação de recarga de cartuchos fornecidos pelos clientes, com a utilização de produtos, como tinta e toner.

A Consulente informa que procura cumprir com as normas legais trabalhistas e fiscais; que está registrado junto a Receita Federal com a atividade principal de recarga de cartuchos para equipamentos de informática e com as atividades secundárias de comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática e de reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos.

A Requerente nada mais informou e anexou ao seu pedido cópias dos cartões de inscrição junto à Receita, ao CPBS/SEFIN e ao CGF/SEFAZ-CE e de uma resposta a consulta análoga.

Eis o relato dos fatos constantes dos autos do referido processo.

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 o Serviço de Recarga de Cartuchos para Equipamento de Informática

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 o efetivo exercício da 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 à 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.

Portanto, para determinar a incidência do ISSQN é irrelevante o nome dado as atividades que constam no ato constitutivo do prestador de serviço e a denominação dada ao serviço prestado. O que interessa é a natureza da atividade efetivamente exercida.

No caso da consulente, com já foi adiantando, ela informa prestar o serviço de recarga de cartuchos de terceiros, com a utilização de produtos, como tinta e toner.

A par desta atividade, verifica-se que ela encontra-se prevista no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004, que retrata a lista aprovada pela Lei Complementar municipal nº 14/2003 e está em perfeita consonância com a Lista anexa à Lei Complementar federal nº 116/2003. Este subitem prevê a incidência do ISSQN sobre as seguintes atividades, *in verbis*:

14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS). [Destaque nosso]

Conjugando o disposto no caput do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, com o disposto no subitem transcrito acima e com a informação fornecida pela consulente, que realiza o serviço de recarga de cartuchos fornecidos por terceiros, não resta dúvida acerca da incidência do ISSQN sobre a atividade em questão.

Além dos aspectos normativos citados, para tornar mais clara a conclusão sobre a incidência do imposto *in casu* sobre a atividade objeto da consulta, traz-se a baila a noção do conceito de serviço para fins de incidência do ISSQN.



A atividade de prestar serviço, segundo a doutrina e a jurisprudência especializada, é uma obrigação de fazer, onde o prestador aplica materiais e esforço para atender as necessidades do encomendante do serviço. No caso da atividade de recarga de cartucho, o tomador do serviço entrega a coisa sobre a qual será aplicado o serviço de carga ou de recarga do produto necessário para realizar a impressão. Portanto, neste caso a obrigação do prestador é de fazer e não de dar. No caso, o contratante não compra determinada quantidade de tinta ou de toner, o que ele deseja é que o cartucho esteja novamente em condições de funcionamento.

Também reforça a conclusão acerca da referida incidência tributária, a norma prevista no § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, retratada na legislação deste Município no § 4º do art. 1º do Regulamento do ISSQN. Esta norma estabelece, *in verbis*, o seguinte:

Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

*§ 2º - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. **[Grifamos]***

Pela norma transcrita, os serviços previstos na lista de serviço, com ressalva das exceções expressamente previstas, ficam sujeitos apenas ao ISSQN. Esta norma, portanto, é uma regra de exclusão da incidência do ICMS sobre as atividades econômicas, pela simples previsão da atividade no rol de incidência do ISSQN.

Quanto às exceções mencionadas na citada norma, vamos encontrá-las nos subitens 7.05, 7.05, 14.01, 14,03 e 17.11 da Lista de Serviço. Nestes casos, o legislador complementar admitiu a, além da incidência do ISSQN sobre os previstos nestes subitens, a incidência conjunta do ICMS sobre as mercadorias, que por acaso sejam fornecidas pelo prestador de serviço.

Conforme pode ser visto pelo subitem 14.01, transcrito anteriormente, ele prevê que as peças e partes empregadas na prestação dos serviços de lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto, ficam sujeitas ao ICMS, de competência dos estados e do Distrito Federal.

Diante do exposto, na prestação dos serviços de carga ou de recarga de cartuchos para impressoras, fornecido por cliente (terceiro), deverá haver a incidência do ICMS sobre produtos empregados para a recarga, como a tinta e o toner. Ou seja, na atividade, há a incidência conjunta dos dois impostos indiretos. O ISSQN incide sobre o serviço de carga ou recarga e o ICMS incidente sobre o produto utilizado para carregar ou recarregar o cartucho e deixá-lo em condições de uso pelo equipamento de informática.

2.3. Da Local de Incidência do ISSQN do Serviço de Recarga de Cartuchos para Equipamento de Informática

O local da ocorrência da obrigação tributária é um dos seus aspectos e é relevante para fins de determinar o sujeito ativo que irá receber o *quantum* do tributo devido e a legislação aplicável.

O elemento ou aspecto espacial do fato gerador do ISSQN, que se encontra previsto nas normas que o rege, permite identificar as circunstâncias de lugar, contidas explícita ou



Prefeitura de
Fortaleza

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

implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible (fato gerador).

A prestação de serviço como fato concreto da vida real, inserido no mundo fenomenológico, acontece em um determinado lugar e esse lugar do fato ocorrido é essencial para a configuração da obrigação tributária. Pois o vínculo jurídico - conhecido como obrigação tributária - que dá o direito de exigir o tributo da pessoa obrigada é estabelecido com a pessoa jurídica de direito público interno que no seu território ocorre o fato gerador da obrigação tributária, que no caso do ISSQN é a efetiva prestação de serviço.

Sobre esta questão, merece ser destacado que a definição da hipótese de incidência do ISSQN é matéria de lei complementar à Constituição (art. 146, I, da CF/88). Em razão desse mandamento constitucional, sendo o aspecto espacial um elemento da hipótese de incidência, é necessário que o mesmo também seja definido explícita ou implicitamente em norma complementar, a qual os municípios devem seguir obrigatoriamente, sob pena de cometer inconstitucionalidade material na edição de suas leis tributárias.

Seguindo esta determinação constitucional, o legislador complementar editou a Lei Complementar nº 116/2003, como norma destinada a reger o ISSQN em âmbito Nacional, e nela definiu o aspecto espacial do fato gerador do imposto *in casu* nos seus artigos 3º e 4º. Com isso, os municípios e o Distrito Federal, ao instituir e regular o ISSQN no âmbito dos seus respectivos territórios, ao definir o aspecto espacial do fato gerador do ISSQN devem seguir as normas previstas nestes citados dispositivos da norma complementar à Constituição.

O *caput* do art. 3º da LC nº 116/2003 disciplina na primeira parte do seu conteúdo normativo que “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”. Esta é a regra geral do local de incidência do ISSQN. Por esta norma cabe ao seu aplicador investigar onde de fato existe ou existiu o estabelecimento prestador do serviço para determinar o local da incidência do imposto.

Na segunda parte do conteúdo da norma do citado artigo, é feita referência às exceções a regra geral do local de incidência do imposto. Nestas exceções os serviços previstos nelas podem ser devidos no local do estabelecimento tomador do serviço ou no local da sua execução, conforme o caso.

No caso do serviço de serviço de recarga de cartuchos, o local de incidência do ISSQN sobre este serviço é do estabelecimento prestador. Isto é, no local onde feita a carga ou recarga de cartucho. Haja vista esta atividade não constar entre as exceções à regra geral.

2.4. Da Quantificação do ISSQN do Serviço de Recarga de Cartuchos para Equipamento de Informática

O cálculo do *quantum* devido por empresa a título do ISSQN, em regra é feito mediante a aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo definida para o imposto.

Quanto à base de cálculo do ISSQN, ela encontra-se definida no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003, como sendo o preço cobrado pelo serviço prestado.

A mesma previsão da Lei federal encontra-se na legislação deste Município. No art. 141 da Lei nº 4.144/1972, com redação da Lei Complementar nº 14/2003 alterada pela Lei Complementar nº 32/2006, e no *caput* do art. 18 do Regulamento do ISSQN deste Município, a base de cálculo do ISSQN dos serviços prestados por empresa ou por pessoa a esta equiparada é o preço do serviço, sem nenhuma dedução.



Somente há previsão de dedução de valores na base de cálculo do ISSQN, no caso dos serviços previstos nos subitens 7.2 e 7.5 da lista de serviços do Anexo I deste Regulamento.

Como o serviço objeto da consulta enquadra-se no subitem 14.01 da lista de serviços e neste subitem há a previsão da não incidência do ISSQN sobre os produtos fornecidos pelo prestador do serviço, a sua base de cálculo do ISSQN é apenas o preço ou valor cobrado pelo serviço de carga ou de recarga. E sobre a mercadoria fornecida incide o ICMS. Portanto, o produto fornecido não deve ser deduzido da base de cálculo do ISSQN, mas sim oferecido à tributação do ICMS, por meio da emissão do documento fiscal correspondente.

A respeito da alíquota aplicável ao serviço de carga ou recarga de cartuchos, a legislação do ISSQN do Município de Fortaleza prevê que, sobre a base de cálculo, deve ser aplicada a alíquota de 5% (cinco por cento). Isto é o que dispõe o inciso V do art. 146-A da Lei 4.144/72, incluído pela Lei Complementar nº 14/2003, com suas alterações posteriores, *in verbis*:

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:

(...)

V - 5% (cinco por cento) sobre os demais serviços constantes da lista de serviços constantes do Anexo Único desta lei. [Grifo nosso]

3 CONCLUSÃO

De acordo com o exposto nos fundamentos jurídicos deste parecer, conclui-se que os serviços de carga ou recarga de cartuchos para equipamentos de informática, prestados pela Consulente:

1. É sujeito à incidência do ISSQN pelo fato dele se amoldar à norma prevista no subitem 14.01 da lista dos serviços sujeitos ao imposto, anexa a Lei Complementar federal nº 116/2003 e a Lei Complementar municipal nº 14/2003, transcrita no Anexo I do Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, que prevê a incidência do tributo sobre serviços de Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto.
2. Em função da norma prevista no art. 1º, § 2º, da Lei Complementar nº 116/2003, e da previsão expressa no subitem 14.01 da Lista de Serviços que as peças e partes empregadas na prestação dos serviços previstos neste subitem serem sujeitas ao ICMS, de competência dos estados e do Distrito Federal, há a incidência deste imposto sobre os produtos fornecidos na carga ou recarga de cartuchos.
3. Com fundamento no *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, é sujeito à incidência do imposto *in casu* no local onde se encontra o estabelecimento prestador do serviço. Portanto, o local da efetiva execução do serviço é o da ocorrência do fato gerador do ISSQN e do surgimento da obrigação tributária. Haja vista ser neste local que o serviço está sendo inteiramente desenvolvido e resultando na utilidade almejada pelo contrato de prestação de serviço em análise.



Prefeitura de
Fortaleza

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

4. Tem o *quantum* do ISSQN devido determinado pela aplicação da alíquota de 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo do imposto, que é o preço do serviço.

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

Fortaleza-CE, 21 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