



Consultor Tributário: Tributação de serviços de impressão e embalagens

Spacca

A separação das espécies dos impostos entre as unidades do federalismo é uma decorrência da repartição constitucional de competências, mas também fator de firme compromisso com a efetividade do princípio da *segurança jurídica em matéria tributária*,^[1] nas suas distintas funções (certeza, estabilidade sistêmica e confiança legítima) no sistema constitucional tributário. No caso da *tributação dos serviços*, a atribuição do ISS aos municípios afasta concursos com outras competências, pois os serviços podem concorrer com fases da *industrialização* ou mesmo com a *produção da mercadoria* (i) ou ser prestados com mercadorias (ii).

A exigibilidade do ISSQN sobre a impressão de manuais ou folhetos que se destinam à composição dos produtos implica incontornável conflito com as competências tributárias dos Estados destinatários das encomendas (ICMS) e com a União (IPI).



Por isso, pretende-se examinar nessa oportunidade o regime da atividade gráfica de impressão para terceiros, na produção de manuais, folhetos e outros que acompanham os produtos finais (telefone celular, por exemplo), além de livros, periódicos e revistas em geral, para demonstrar que esta modalidade não se confunde com aqueles típicos do item “13.05 *serviços de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia*”, da lista e serviços anexa à Lei Complementar 116/2003. Na sequência, passa-se a verificar se na hipótese tem-se equivalente de “industrialização por encomenda”, quando a atividade integra-se àquela de natureza industrial, enquanto custo tributário inerente à não cumulatividade do ICMS e do IPI, por ser parte indissolúvel da destinação de composição do produto como “produto industrializado” ou como “circulação mercadoria”.

Pela determinação conceitual adotada, a competência constitucional do ISSQN exigida discriminação dos serviços, em lei complementar, para garantir a certeza e previsibilidade das incidências, ademais dos critérios de local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador.

Além das especificações das materialidades entre competências diferentes, como no caso do ISS em relação ao IPI e ao ICMS, a prevenção ou solução de conflitos de competência pode ser realizada por *regras de exclusão expressa de materialidades*, como se verifica nos serviços, na hipótese do artigo 156, III da CF, ao prever a criação de impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II (“ou seja, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”).

Todo o sistema de demarcação material de competências visa a afastar a duplicidade de tributação sobre um único fato jurídico, o que ficou bem evidenciado no julgamento da ADI 28-SP.^[2] Portanto, serão sempre inválidos os atos ou decisões de autoridades que invadam competências alheias.

Somente o destino (o fim) conferido ao serviço pode determinar se se trata de “serviço” tributável ou de serviço que se integra à mercadoria em circulação, como corresponde ao caso de “industrialização por



encomenda”. Destinado à circulação e mercancia, será necessariamente objeto de tributação pelo ICMS, haja vista a condição de “mercadoria” que adquire. Diversamente, se o serviço tem como propósito permitir a composição da “mercadoria”, de serviço isolado já não se trata.

Vejam os manuais e impressos destinados a serem veiculados juntamente com os produtos aos quais se devam integrar.

O Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990) no seu artigo 50, parágrafo único, exige que o termo de garantia seja entregue, “no ato do fornecimento, acompanhado de *manual de instrução, de instalação e uso do produto* em linguagem didática, *com ilustrações*”. Mas não só. O mesmo código obriga a inclusão dos manuais como parte integrante do “produto” e responsabiliza o fornecedor pela falta de informações adequadas, sendo este um direito do consumidor, o que só seria possível mediante a incorporação dos manuais e impressos ao produto. Para melhor compreensão, são relevantes os seguintes dispositivos abaixo, os quais são suficientes para confirmar essa conexão necessária, a saber:

“Art. 6º. São direitos básicos do consumidor: (...)

III – a *informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem; (...)*

Art. 8º. Os produtos e serviços colocados no mercado de consumo não acarretarão riscos à saúde ou segurança dos consumidores, exceto os considerados normais e previsíveis em decorrência de sua natureza e fruição, obrigando-se os fornecedores, em qualquer hipótese, a dar as informações necessárias e adequadas a seu respeito.

Parágrafo único. *Em se tratando de produto industrial, ao fabricante cabe prestar as informações a que se refere este artigo, através de impressos apropriados que devam acompanhar o produto.*

Art. 9º. O fornecedor de produtos e serviços potencialmente nocivos ou perigosos à saúde ou segurança deverá informar, de maneira ostensiva e adequada, a respeito da sua nocividade ou periculosidade, sem prejuízo da adoção de outras medidas cabíveis em cada caso concreto. (...)

Art. 12. O fabricante, o produtor, o construtor, nacional ou estrangeiro, e o importador respondem, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos decorrentes de projeto, fabricação, construção, montagem, fórmulas, manipulação, apresentação ou acondicionamento de seus produtos, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua utilização e riscos. (...)

Art. 18. Os fornecedores de *produtos de consumo duráveis ou não duráveis* respondem solidariamente pelos vícios de qualidade ou quantidade que os tornem impróprios ou inadequados ao consumo a que se destinam ou lhes diminuam o valor, assim como por aqueles decorrentes da *disparidade, com a indicações constantes do recipiente, da embalagem, rotulagem ou mensagem publicitária, respeitadas as variações decorrentes de sua natureza, podendo o consumidor exigir a substituição das partes viciadas.*”

Ao lado dessas disposições gerais, iremos encontrar na regulação dos distintos setores, exigências objetivas de manuais e impressos para compor o conjunto do “produto” vendido. É o que ocorre com os celulares, para o que a Anatel contempla diversas disposições normativas. Como exemplo, o *Regulamento para Certificação e Homologação de Produtos para Telecomunicações* (anexo à Resolução 242, de 30 de novembro de 2000), determina a exigência de manual no seu artigo 29, III e



parágrafo 1º, a saber: “Art. 29. O requerimento de homologação de produto deve ser instruído com os seguintes documentos: (...) III – *manual do usuário do produto, redigido em língua portuguesa*; (...) § 1º Nas hipóteses em que o produto não seja destinado à venda direta ao consumidor, o *manual* previsto no inciso III poderá ser redigido em língua inglesa ou espanhola.”

Diante da conexão entre a impressão de manuais e impressos que se destinam a integrar mercadorias, a Fazenda do Estado de São Paulo editou Decisão Normativa CAT 2 de 23 de julho de 1985, na qual reconheceu a incidência do ICMS sobre as seguintes hipóteses, a saber:

“a) *saídas de produtos de artes gráficas, que se destinam à industrialização ou à comercialização*; b) *os impressos publicitários ou explicativos destinados a sair juntamente com as mercadorias a que se referem, mesmo que personalizados;*” grifamos.

É por demais evidente que, à luz da legislação tributária, a gráfica encontra-se submetida à exigência do ICMS e, com isso, os manuais e folhetos impressos, posto destinarem-se à industrialização ou comercialização, estariam sujeitos à incidência do ICMS, e não do ISS. E não se diga que essa decisão normativa estaria superada pela Lei Complementar 116/2003. O disposto no item correspondente àquele ora previsto no 13.05 em nada difere do quanto se encontra em vigor ao tempo da sua edição.

A jurisprudência é pacífica ao determinar que “*A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita apenas ao ISS.*” (Súmula 156, STJ). A referida súmula foi editada com base em julgados nos quais os serviços de gráficos eram essenciais e o produto servia como mero suporte físico. Isso, porém, não se aplica à *industrialização por encomenda* de impressos e manuais, mercadorias sujeitas à incidência de ICMS e IPI, pois são equivalentes a partes do produto.

Na espécie, o serviço é meio para a finalidade, que é o objeto, o produto físico. A fabricação, nesse sentido, compreende o serviço como algo inteiramente secundário, logo, não suficiente para evidenciar-se como “*composição gráfica, personalizada e sob encomenda*”. A Súmula 156, do STJ, portanto, não se presta como motivo para autorizar a admissibilidade da competência municipal na industrialização por encomenda, como já decidiu o próprio STJ.

A impressão de manuais ou folhetos que acompanham produtos industrializados — eletrônicos, eletrodomésticos e outros — é verdadeira etapa da industrialização, na qual o serviço não prepondera sobre o produto.

De fato, a distinção entre “bens” qualificados como fornecimento de materiais, na prestação de serviços, sobre as quais recai o ISS; e “bens” oferecidos à circulação, sob a forma de mercadorias, nas operações sujeitas ao ICMS, é da maior importância. Observa Aires Barreto, a coisa é objeto de contrato e sua entrega é a finalidade da operação; naquela, a coisa é simples meio para a prestação do serviço^[3].

Para solução de conflito de competência entre industrialização por encomenda e a prestação de serviços, diverso apenas quanto ao material fabricado (embalagens), na linha do que propugnamos, recentemente, o plenário STF admitiu a concessão de liminar para reconhecer a incidência de ICMS sobre embalagens de produtos industrializados, com afastamento expresso do ISS, *in verbis*:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA



PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o *ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.*”[\[4\]](#)

Ora, quando manuais, folhetos e outros impressos destinam-se à integração em processo industrial, a atividade realizada é industrialização por encomenda de manuais ou folhetos que são indissociáveis do produto industrializado.

Aqui temos a prevalência da mercadoria, por exemplo, dos manuais que acompanham os produtos eletrônicos comercializados pelos clientes da tomadora dos serviços. Diante disso, tem-se típico caso de “industrialização por encomenda” para compor o produto final, conforme a regra da finalidade e conforme as competências, logo, passível de tributação não cumulativa do ICMS e do IPI.

A causa jurídica da contratação da gráfica, na situação ora examinada, é uma *obrigação de dar*, e não uma *obrigação de fazer*. É a obrigação de imprimir, em moldes industriais, os manuais, as revistas, os livros, o material didático ou as cartilhas. A efetiva prestação de serviços envolve o esforço humano e pessoal, como nos serviços de composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia. Não há esforço humano, trabalho personalíssimo, mas simples a impressão de produtos em equipamentos industriais.

Conforme o artigo 156, III, da CF, compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. O conceito de “prestação de serviços”, como conceito de direito privado, é o núcleo material da competência tributária. Destarte, o sentido a ser atribuído ao termo juridicamente qualificado como *prestação de serviços*, pela Constituição, para o exercício de Competência dos Municípios, deverá ser aquele que a legislação de direito privado.

No direito privado, o *contrato prestação de serviço* caracteriza-se pela presença dos seguintes elementos: (a) o prestador (ou devedor) que é contratado para prestar serviços, (b) o tomador (ou credor) em favor de quem o serviço é prestado; (c) o objeto, que é a prestação de serviços, trabalho ou atividade lícita, material ou imaterial e; (d) o pagamento de contraprestação. Note-se que não estão abrangidos na disciplina do Código Civil contratos sujeitos às leis trabalhistas ou a normas especiais[\[5\]](#).

De se ver, a essência, o núcleo, de todos os serviços arrolados no item 13.05 da Lei Complementar 116/2003, é o “fazer”, o “ato humano”, o exercício *pessoal* de uma atividade, que pressupõe expertise do prestador, para ordenar meios para composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia envolvem conhecimentos específicos, artísticos e até mesmo artesanais.

A simples impressão, pois, não é serviço tributável pelos municípios, na medida em que não consta na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, e, especialmente, porque o resultado é mera composição de



bens que não de se agregar aos produtos sujeitos à industrialização ou comercialização.

A taxatividade da lista do ISS é uma garantia constitucional dos contribuintes contra o arbítrio e a insegurança jurídica de fundamental importância. Em vista disso, impõe-se conhecer a “causa” de cada ato ou negócio jurídico para bem classificar cada modalidade de “serviço”, típico negócio jurídico, e, assim, saber se coincide ou não, quanto ao fim, ao propósito negocial, com aquele que se vê indicado no conceito-referente de “serviço” e no conceito-referido de cada “item” da lista.

Portanto, a interpretação ampliativa dos itens da lista de serviços anexa à lei complementar, de nenhum modo, desvela a possibilidade de equiparação da *impressão* realizada, em moldes industriais, com os serviços descritos no item 13.05 da Lei Complementar 118/2003, seja porque este não contém o vocábulo “congêneres”, seja porque a impressão não é serviço pessoal e dissocia-se do núcleo material dos demais serviços ali arrolados. Ademais, enfrenta o obstáculo do conflito com o ICMS estadual ou o IPI federal, no que concerne à produção de bens por encomenda para integrar o “produto” destinado à circulação.

A gráfica, quando realiza a impressão de material cuja composição é antecipada pelos clientes, não há esforço humano, não há expertise, ou personalidade. O “trabalho” é feito por máquinas industriais de impressão, com interferência humana mínima, unicamente com o objetivo de compartilhar atividades industriais voltadas para o resultado de composição de um produto, na forma de mercadoria. E, assim, mediante incidência do IPI e do ICMS, o resultado será tributado como parte do custo do produto, observado sempre o princípio da não cumulatividade.

O conceito de industrialização adotado pelo Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 46, parágrafo único, prescreve que se considera *industrializado* “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a *natureza* ou a *finalidade*, ou o *aperfeiçoe para o consumo*”. É desta base que se deve partir quando se queira atribuir a condição de “industrialização” a qualquer operação com mercadoria, porquanto seja típica regra de norma geral em matéria de legislação tributária, relativamente ao fato gerador dos tributos (art. 146, III, *a*, da CF), vinculante para qualquer tributo, inclusive para o ISS e para o ICMS quando estes possam alcançar as referidas operações.

Destarte, defeso exigir-se o ISSQN de fato que não corresponde a prestação de serviços sujeitos à tributação pela fazenda municipal, vedada que está a adoção da analogia para a exigência de tributos (CTN, art. 108). As normas de direito tributário, especialmente as dos impostos, caracterizam-se pela seleção de propriedades a partir de objetos sociais com relevância econômica, sob a forma de “conceitos fechados”.

Nesse tipo de impressão por encomenda, tem-se ainda aquele caso no qual a gráfica recebe da editora das revistas, o projeto gráfico completo em arquivo digital — com a composição manual ou mecânica ajustada para impressão — e limita-se a imprimir os livros, revistas, materiais didáticos, cartilhas. Esta atividade, como foi observado acima, não se confunde com aquelas previstas no item 13.05 da Lei Complementar 116/2003 e, de outra banda, está abrangida pela imunidade aos livros e periódicos, o que alcança materiais didáticos, cartilhas e outros, como assentado na jurisprudência do STF (art. 150, VI, *d* da CF).

Como não poderia ser diferente, a atividade interpretativa das imunidades tributárias deve ser coerente



com seus valores, na busca do efetivo caráter teleológico que elas desejam preservar.

A imunidade que aqui tratamos está prevista no artigo 150, VI, *d*, da CF:

“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: (...)

“*d*) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

As informações que se pretende divulgar (i) — o conteúdo informativo —, cujos valores estão preservados constitucionalmente, faz-se por meio dos suportes físicos utilizados para difundi-las: *livros, jornais e periódicos* (ii). A partir dessa separação, podemos averiguar até que limite o aspecto accidental do suporte utilizado para a propagação da informação não tem o condão de direcionar toda a demarcação de notas dos conceitos de “livro”, “jornal” e “periódico”.

Assim, presentes estes fundamentos, tanto o legislador quanto a autoridade administrativa não poderão deixar de reconhecer o direito ao gozo da imunidade, sob pena de incorrer em flagrante inconstitucionalidade; a qual também tem lugar, *caso seja permitida a imunidade quando as respectivas condições não sejam atendidas*, como virá demonstrado abaixo.

Os valores e direitos fundamentais protegidos pela norma imunizante estão estreitamente vinculados aos suportes de comunicação mencionados pelo artigo 150, VI, *d*, da CF e, assim, todos os materiais que possam cumprir as funções que visem a atingir os direitos e liberdades protegidos, deveras, em todas as suas etapas de produção e de comercialização, estarão amparadas pela imunidade, como tem decidido o STF em ampla e consolidada jurisprudência.

Destarte, delimita-se o alcance da imunidade segundo os tipos de referibilidade, porquanto esta abrange *livros, jornais ou periódicos, apostilas, cartilhas* e outros tipos de materiais didáticos, ao longo de todas as suas etapas de produção e de comercialização, numa semântica de “livro”, “jornal” e “periódicos”, ao abrigo da norma imunizante, veiculada pelo artigo 150, VI, *d*, da CF. Neste contexto, as palavras “livro”, “jornal” e “periódicos” devem ser entendidas em seu sentido lato.

Para fins da imunidade, todos os objetos da espécie, que contém os textos dos livros, jornais ou periódicos, amparados pelos valores constitucionais protegidos, a saber, todo o conjunto de preparação ou impressão dos livros, revistas, cartilhas, material didático. Assim, eventual incidência de ISS sobre estes, recairia sobre o próprio veículo de comunicação, em afronta aberta ao disposto no artigo 150, VI, *d*, da CF, o que é repellido pela Constituição e por copiosa jurisprudência consolidada.

Portanto, a gráfica que imprima revistas, livros e periódicos, abrangidos pela imunidade do artigo 150, VI, *d* da CF não poderá sofrer a cobrança do ISS pretendido pelo município sobre estes serviços. Logo, defeso à administração reduzir o campo material da imunidade, a pretexto de estabelecer os tipos de livros ou periódicos sujeitos aos seus efeitos, como já decidiu o STF, no julgamento do RE 101.441-5-RS.

[1] A esse respeito, o nosso: *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais,



2012, 758 p.;

[2] “Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 6.352, de 29 de dezembro de 1988, do Estado de São Paulo. Tributário. Adicional de Imposto de Renda (CF, art 155, II), arts. 146 e 24, § 3º da parte permanente da CF e art. 34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT. O adicional do imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no *caput* do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo § 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos §§ 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 6.352, de 29 de dezembro de 1988, do Estado de São Paulo.” *Revista Trimestral de Jurisprudência*. v. 151, p. 657.

[3] BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 188.

[4] MC na ADIn 4.389/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13.04.2011, *DJe* 24.05.2011.

[5] Código Civil: “Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo.”

Date Created

15/08/2012