



PARECER Nº: 2018/

PROCESSO Nº: 2017/142167

INTERESSADO: Sindicato da Indústria Gráfica do Estado do Ceará

ASSUNTO: Consulta sobre a tributação dos serviços gráficos pelo ISSQN e ICMS, após Lei Complementar nº 157/2016

EMENTA: Tributário. Incidência tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Incidência do ISSQN sobre serviços gráficos após a Lei Complementar nº 157/2016. O ISSQN incide sobre a atividade de composição gráfica (confeção de impressos gráficos) quando o produto gráfico for destinado ao uso ou à distribuição gratuita. Quando o produto gráfico seja destinado a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados a outra mercadoria objeto de posterior circulação, não será sujeito ao ISSQN.

1 RELATÓRIO

1.1 Dos fatos e do pedido

O **Sindicato da Indústria Gráfica do Estado do Ceará (Sindgráfica)**, inscrito no CNPJ com o nº 07.346.372/0001-13, consulta sobre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nas atividades realizadas pelas empresas do setor gráfico.

O consultante informa que, em razão de a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, publicada no DOU do dia 30/12/2016, ter modificada a redação do subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, houve uma explicitação das prestações de serviços sujeitas ao ISSQN e da venda de mercadoria sujeitas ao ICMS; que, se atividade da indústria gráfica resultar em um produto personalizado de uso exclusivo do encomendante, haverá a incidência do ISSQN; e que, se o produto, ainda que personalizado, for destinado a posterior operação de comercialização ou ser destinado a incorporação de um produto, deverá ser sujeito ao ICMS; e que as empresas do setor, filiadas ao sindicato, foram surpreendidas pelo Estado e pelo Município acerca do conceito do que seria prestação de serviços ou venda de produtos, gerando insegurança para o setor.

Em razão do exposto, o sindicato pede para explicitar, conforme lista descritiva, o que seria considerado prestação de serviços para fins de incidência do ISSQN.

1.2 Da Consulta

Nos termos do artigo 176 da Lei Complementar nº 159/2013, que instituiu o Código Tributário deste Município e das normas contidas nos artigos 495 e seguintes do Regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, os sujeitos passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária. Portanto, há amparo para o sindicato em questão realize consulta sobre a matéria destacada no subitem anterior.

Quanto aos requisitos da consulta, verificou-se que a presente preenche os requisitos previstos nas normas contidas nos artigos 495 a 497 do Regulamento do Código Tributário



Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, sendo, portanto, passível de apreciação.

2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO

2.1 Das delimitações das competências tributárias do ICMS e do ISSQN

Para o deslinde da matéria objeto da consulta formulada, inicialmente cabe esclarecer que os campos de incidência do ISSQN e do ICMS estão delimitados nas materialidades contidas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, quando da atribuição das respectivas competências tributárias para exigir os impostos. Portanto, as balizas para a solução de possível conflito de competência tributária sobre esses tributos estão previstas nessas normas constitucionais e ainda nas leis complementares editadas pelo Congresso Nacional, que, nos termos do art. 146, I, da Lei Maior, cabe a esta espécie de norma dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

No tocante ao campo de incidência do Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos aspectos que tangenciam o campo de incidência do imposto similar, de competência dos municípios, encontra-se prevista no artigo 155, inc. II e § 2º, inc. IX, alínea b, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX - incidirá também:

[...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Das normas constitucionais contidas no art. 155, II, verificam as três seguintes regras-matrizes de incidência do ICMS, que os estados podem tributar:

- realizar operações de circulação de mercadorias;
- prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior e desde que iniciados ou concluídos nos limites territoriais do estado ou Distrito Federal;
- prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

No tocante às prestações de serviços contidas no campo de incidência do ICMS não há o que considerar, tendo em vista estas operações não terem relação com a consulta formulada. Já, sobre as operações de circulação de mercadorias será necessário delimitar sua natureza para dirimir a dúvida acerca da incidência desse imposto sobre os impressos gráficos.

Mercadoria é toda coisa oferecida ao consumidor através da circulação econômica; enquanto a coisa não é posta em circulação econômica, não é mercadoria. O que caracteriza a



mercadoria é a existência de um bem material posto em circulação econômica, para o consumo, mediante remuneração.¹

Sobre o conceito do que seja mercadoria para fins de incidência do ICMS, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.125.133 - SP, assentou entendimento que “a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe verdadeiro ato de mercancia, para ao qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”.²

Conforme transcrito acima, as normas constitucionais delimitadoras da competência dos estados e do Distrito Federal para exigirem o ICMS previu também a possibilidade desse imposto incidir sobre as mercadorias resultantes de prestações de serviços não compreendidas no campo de incidência do ISSQN. Essa incidência, obviamente, só pode ocorrer se houver operação de circulação de mercadorias e se ela não for resultante de uma prestação de serviço sujeita ao ISSQN.

Sobre a competência tributária para instituir e cobrar o Imposto sobre Serviços, a Constituição Federal, em seu art. 156, inc. III, estabelece que compete aos municípios e ao Distrito Federal instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Na delimitação da competência desse imposto, para evitar o “bis in idem”, foi excluída expressamente a possibilidade de o imposto alcançar os serviços que foram incluídos na competência do ICMS e foi estabelecida a necessidade de lei complementar para definir o que é serviços de qualquer natureza.

Além dessas delimitações das materialidades sujeitas ao ICMS e ao ISSQN, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 146, que lei complementar deve, entre outras matérias, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos.

Pelo exposto, além das delimitações de competências expostas, as hipóteses de incidência do ICMS e do ISSQN serão as que forem estabelecidas em lei complementar. Obviamente, observando as balizas das materialidades definidas na Constituição Federal para esses impostos.

2.2 Da incidência do ISSQN sobre os serviços gráficos

Conforme exposto na consulta formulada, o Sindgráfica deseja saber quais produtos gráficos constantes da lista anexa à consulta são considerados prestação de serviços para fins de incidência do ISSQN. Para este fim, será feita uma análise da definição de fato gerador do ISSQN para os serviços prestados por gráficas, estabelecida na legislação complementar.

Antes da vigência da alteração da Lei Complementar nº 116/2003, promovida pela Lei Complementar nº 157/2016, a doutrina e a jurisprudência eram pacíficas no sentido que a atividade de prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, era sujeita apenas ao ISSQN, conforme pacificado na Súmula STJ nº 156, que contém o seguinte verbete:

¹ MEIRELES, Hely Lopes. Imposto devido por serviço de concretagem. *Revista dos Tribunais*. Ano 62, vol. 453, p. 45-52, jul. 1973.

² Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.125.133 – SP*. Brasília: Diário da Justiça Eletrônico, 10 set. 2010.



A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Atualmente, a norma geral de regência do ISSQN, Lei Complementar nº 116/2003, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/2016, estabelece no subitem 13.05 da sua lista de serviços, em relação aos serviços preponderantemente prestados por gráficas, que o ISSQN incide sobre as prestações de serviços de:

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. [Grifamos]

Pela norma definidora da hipótese de incidência do ISSQN sobre o principal serviço realizado pelas gráficas, o imposto incide sobre a composição gráfica, que é a atividade de confecção dos produtos gráficos. Além dessa atividade gênero, a norma elenca algumas tecnologias utilizadas para a composição gráfica, como a fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e a fotolitografia. No entanto, estas tecnologias não são o fim, mas o meio utilizado para a composição gráfica. Verifica-se também que o rol de tecnologias utilizadas na composição gráfica é meramente exemplificativo, em razão da constante e rápida evolução tecnológica que os setores produtivos estão inseridos.

Quanto à atividade gênero, composição gráfica, prevista como hipótese de incidência do ISSQN, realizada por qualquer das tecnologias descritas ou por outras não expressamente previstas, a partir da vigência da Lei Complementar nº 157/2016, que se deu em 31 de dezembro de 2016, para ocorrer o fato gerador do imposto será necessário determinar previamente a destinação que será dada ao produto gráfico, haja vista a norma ter excluído da incidência do imposto em questão, os impressos gráficos “destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização”. Portanto, para saber se o produto resultante da composição gráfica é sujeito ao ISSQN é necessário identificar qual destinação será dada a ele, pelo contratante da atividade a ser realizada pela gráfica. Pois, se o produto for destinado à venda, como mercadoria, ou se destinado a insumo do processo de industrialização ou a composição do produto industrializado, a ser posteriormente comercializado, não é sujeito à incidência do imposto municipal.

Pelo exposto, a norma da lei complementar, ao definir a composição gráfica como hipótese de incidência do ISSQN, estabeleceu uma condição para este fim, que é a destinação do produto. Quanto à possibilidade de incidência ou não do ICMS sobre operações não sujeitas ao ISSQN, será necessário verificar se operação realizada se amolda materialidade constitucional “operações de circulação de mercadorias”, conforme definido na seção precedente.

Portanto, não é a espécie de produto gráfico que determina se incidirá o ISSQN ou não na operação – como parece entender a consultante, ao indagar se determinados produtos são sujeitos ao ISSQN ou ao ICMS – mas sim, a destinação que será dada ao produto pelo contratante. Com isso, a título de exemplo, a confecção de etiquetas por uma gráfica pode ser sujeita à incidência do ISSQN ou não, conforme a destinação que o encomendante der a elas. Se a etiqueta for destinada ao uso pelo contratante é sujeito ao ISSQN, mas se for destinada à comercialização direta ou se for utilizada como insumo de produto que será posteriormente comercializado, não será sujeito ao imposto municipal.



Pelo exposto, atualmente, o que define se o ISSQN incide sobre o serviço de composição gráfica é a destinação que o encomendante dará ao produto gráfico. A questão de o produto gráfico ser ou não personalizado deixou de ser preponderante para fins de determinação da incidência do imposto municipal, como era antes da alteração da legislação. Nessa linha interpretativa, a confecção de rótulos para serem afixadas em garrafas de bebidas, que serão posteriormente comercializadas, embora sejam decorrentes de uma obrigação de fazer produtos personalizados, com a modificação promovida na norma definidora da hipótese de incidência do ISSQN sobre a atividade de gráficas, deixou de ser sujeita a incidência desse imposto. No mesmo sentido é confecção de bulas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução de produtos, que embora sejam produtos gráficos personalizados, se integrarem produtos a serem comercializados, deixa de ser sujeito ao ISSQN.

Pelos fundamentos e razões expostos, é impraticável definir, de forma categórica, se os quarenta e quatro produtos gráficos listados na planilha anexa à consulta são ou não sujeitos ao ISSQN. Pois, conforme exposto, não é a espécie de produto gráfico confeccionado que irá determinar a incidência do imposto municipal, mas sim a destinação que será dada ao mesmo. No entanto, pela natureza de alguns impressos gráficos, é possível afirmar peremptoriamente que alguns dos itens da lista do Anexo Único desta solução de consulta são sujeitos ao ISSQN.

Como já ressaltado, o atributo "personalização" do produto gráfico perdeu sua preponderância na determinação da incidência do imposto *in casu*, pois há produtos que mesmos personalizados pode ser objeto de comercialização direta ou como parte de um produto em processo de industrialização, para posterior comercialização. No entanto, para alguns produtos gráficos, este atributo é determinante para a incidência do ISSQN, conforme pode ser constatado do Anexo Único desta solução de consulta.

3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos jurídicos e fáticos expostos, objetivamente, sobre à consulta formulada pelo Sindigráfica, esclarece-se que:

- i) Até a vigência da alteração da Lei Complementar nº 116/2003, promovida pela Lei Complementar nº 157/2016, a doutrina e a jurisprudência eram pacíficas no sentido que a atividade de prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, era sujeita apenas ao ISSQN.
- ii) A partir da vigência da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a redação do subitem 13.05 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, a determinação da incidência do ISSQN sobre a atividade de composição gráfica (confecção de impressos gráficos) dependerá da destinação que será dada ao produto gráfico.
- iii) Se o produto gráfico for destinado ao uso ou à distribuição gratuita, pelo encomendante, haverá a incidência do ISSQN sobre a atividade de sua confecção. A *contrario sensu*, se o produto gráfico for destinado a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, não será sujeito a esse imposto.

Em razão do critério da destinação do produto, adotado como condição para determinar a incidência do ISSQN sobre a atividade de composição gráfica, o atributo personalização do



produto, antes considerado essencial para determinar a incidência, deixou de ser preponderante, mais ainda útil para dirimir conflitos de incidência tributária.

Diante do exposto, em regra, não há como definir de forma categórica se determinado produto gráfico é sujeito ou não ao ISSQN. No entanto, conforme lista de produtos gráficos constante do anexo desta solução de consulta, é possível determinar que alguns produtos gráficos são sujeitos apenas ao imposto municipal. Já, quanto os demais produtos da lista, a determinação da incidência desse imposto dependerá da destinação do produto.

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

Fortaleza, 12 de julho de 2018.


Francisco José Gomes

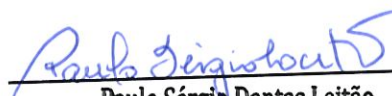
Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119



DESPACHO DO GERENTE DA CECON

1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.

Fortaleza-CE, 31/07/2018



Paulo Sérgio Dantas Leitão

Célula de Consultoria e Normas

DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

Fortaleza-CE, 04/09/2018

DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS 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, 19/10/2018


Jurandir Gurgel Gondim Filho
Secretário Municipal das Finanças

