

O ISSQN E A ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE EMBALAGEM COM INSERÇÃO DE ELEMENTO GRÁFICO¹

Rogério Hideaki Nomura

1. Introdução

Questão que tem gerado intensas discussões entre alguns Fiscos Municipais e as empresas fabricantes de embalagens, diz respeito à incidência ou não do ISSQN sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elemento gráfico.

Com efeito, diversas Fazendas Municipais, há tempos, adotam o entendimento no sentido de que a impressão gráfica realizada sobre a embalagem, por ser uma modalidade de prestação de serviço de composição gráfica, equiparado assim como impresso gráfico, enquadra-se no item 13.05² da lista anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, aplicando-se ao caso, inclusive, a Súmula n. 156³ do Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, tendo a Constituição Federal distribuído as competências tributárias a partir da materialidade de cada um dos tributos, demarcando rigidamente o campo impositivo de

1. Tema desenvolvido em 2008 para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

2. Este é o conteúdo do enunciado contido no item 13.05 da Lista de Serviço anexa à Lei Complementar n. 116/2003: *composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*.

3. A prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS (Primeira Seção, DJ 15/04/1996 p. 11631 RSTJ vol. 86 p. 135; RT, vol. 726 p. 168).

cada um dos entes políticos da Federação, a posição defendida pelas Municípios, com o devido respeito, é controvertida, ante a significação do enunciado *composição gráfica* e as regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

É o que se tentará demonstrar no presente ensaio, vale dizer, idealizado e realizado com o intuito de contribuir para as discussões acerca do sentido e alcance dos enunciados sujeitos à incidência do ISSQN.

2. O conceito de serviço

O sistema constitucional brasileiro atribuiu a cada um dos entes políticos da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) competência tributária para instituição de tributos, conferindo a cada qual o poder de tributar determinados fatos denotativos de riqueza.

Disto resulta a inequívoca afirmação de que a Constituição Federal demarcou com exatidão o campo impositivo de cada um dos entes federativos, vale dizer, a partir da materialidade de cada um dos tributos, exercendo o importante papel de amenizar o risco de interferências indevidas de uma unidade tributante em outra.

Pois bem. O poder de tributação dos municípios – incluindo-se o Distrito Federal, em razão da outorga constitucional de competência para instituir tributos municipais – foi bem delimitado pela Carta Política de 1988, atribuindo a estes entes a competência para tributar os serviços de qualquer natureza (artigos 156, inciso III, e 147, ambos da CF/88).

Entretanto, partindo-se da premissa de que todo núcleo do critério material dos tributos é formado por um verbo (pes-

soal e de predicação incompleta) e complemento⁴, o fato de a Constituição Federal ter feito menção somente ao complemento “serviço”, indaga-se: a omissão operada pelo legislador constitucional comprometeu a estrutura disposta pela Constituição Federal acerca da distribuição da competência dos Municípios e do Distrito Federal para tributarem os serviços de qualquer natureza? A resposta a esta indagação deve ser negativa, senão, vejamos.

Não obstante os inúmeros sentidos que podem ser tirados da palavra “serviço”, por certo, o legislador constitucional, ao demarcar a competência impositiva municipal, utilizou como base o *ato ou efeito de servir*⁵, ou seja, a atividade ou esforço humano realizado em favor de outrem, pois, somente um ato com tal sentido permite, ao menos em princípio, denotar a existência de algum sinal exterior de riqueza, dada a necessária observância do princípio da capacidade contributiva⁶ na instituição de tributos.

Neste sentido, ainda que se tenha omitido o verbo do complemento “serviço”, não há dúvidas de que a Constituição Federal previu como única materialidade possível do ISSQN o *prestar serviço* à terceiro.

Diante disso, observa-se que a prestação de serviços constituiu-se, sem dúvida nenhuma, numa obrigação de fazer⁷. O

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 258.

5. FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Pequeno Dicionário brasileiro da Língua Portuguesa*. 10. ed. Rio de Janeiro: Ed. Nacional, 1985. p. 1107.

6. Como cedição, além deste princípio, o sistema jurídico tributário impõe também a observância de outros princípios, especialmente, os princípios: da legalidade, da anterioridade, da vedação de efeitos confiscatórios, dentre outros.

7. Atualmente, há três posicionamentos doutrinários para conceituação de prestação de serviço: *i*) a que adota o critério econômico, segundo o qual serviço é circular bens imateriais ou

ilustre doutrinador, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, assim nos ensina:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.⁸ (Grifo nosso)

No entanto, para que seja bem delineado o campo de incidência do tributo em questão, necessário buscar a abrangência do termo “*prestação de serviço*”. Mais uma vez, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, assevera:

Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.), torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontado com os âmbitos do IPI e do ICMS.⁹

E sendo o Direito Tributário um direito de superposição, nas palavras do citado tributarista, é portanto, no Direito Civil que encontraremos a definição do termo *prestação de serviço*.

De forma breve, o Direito Civil divide as obrigações em obrigações de dar e de fazer, tendo o primeiro como objeto a entrega de uma coisa móvel ou imóvel. Já a segunda moda-

incorpóreos; *ii*) outra que utiliza o jurídico, conceituando serviço como obrigação de fazer oriunda da divisão das obrigações estabelecidas pelo Código Civil; *iii*) e a terceira e recente posição, o critério lógico-semântico, onde serviço “*é a relação jurídica que tem como objeto a ação ou o efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar trabalho intelectual ou obra material*” (cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. Introdução, p. XXXI e XXXII).

8. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 36.

9. *Ibid.*, p. 36.

lidade de obrigação (de fazer), conforme as lições da nobre civilista, MARIA HELENA DINIZ, trata-se da “*vinculação do devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.*”¹⁰

Assim, considerando que a prestação de um serviço insere-se na modalidade de obrigação de fazer, seguindo a rigidez constitucional quanto ao estabelecimento da repartição das competências tributárias, especialmente, a de instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, indubitado que o legislador infraconstitucional somente poderá indicar como fatos passíveis de incidência do tributo em questão serviços que se encontram e tenham como finalidade precípua obrigações “*de fazer*”.¹¹

AIRES FERNANDINO BARRETO, no mesmo norte, observa que “*o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer*”.¹²

Posto isso, algumas ressalvas devem ser feitas. A primeira delas é que nem todos os serviços serão tributados pelo ISSQN, mas somente aqueles não compreendidos no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal¹³. A segunda, somen-

10. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 95.

11. E, para demonstrar a relevância desta necessária delimitação das hipóteses passíveis de tributação pelo ISSQN, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ISSQN sobre a atividade de locação de bens por não constituir prestação de serviços (cf. RE n. 116.121).

12. BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., p. 295.

13. CF/1988 – **Art. 155** – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]; II – operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte

te os serviços decorrentes de negócio jurídico oneroso, sob regime de Direito Privado, prestado por pessoa (física ou jurídica) em favor de terceiro estranho ao próprio prestador, vale dizer, sem vínculo empregatício, e que sejam (os serviços prestados) atividades-fim deste último, é que podem sofrer a incidência da exação aqui tratada.

Por fim, registre-se que o próprio Código Tributário Nacional, no artigo 110, proibiu a alteração, pelo legislador infraconstitucional, do conceito de serviço pressuposto pela Constituição Federal quando da eleição de fatos para fins de incidência do ISSQN.

3. A lista de serviços

Ao teor do disposto no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, a competência para a definição dos serviços tributáveis pelo ISSQN é da lei complementar, diga-se, nacional, de observância obrigatória dos Municípios, tendo por função estabelecer normas gerais e dirimir eventuais conflitos de competência.

Atento a tal comando, o legislador infraconstitucional dispôs, no artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003, como sendo o fato gerador do ISSQN *“a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”*.

A par das intensas discussões já travadas acerca da taxatividade ou não da lista de serviços estabelecida pela lei comple-

interstadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

mentar, o Supremo Tribunal Federal¹⁴ decidiu que não cabe o uso da analogia para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador (artigos 97 e 108, § 1º¹⁵, ambos do Código Tributário Nacional) embora em cada item se possa utilizar o uso da técnica da interpretação (extensiva e analógica), com o fito de aclarar a norma jurídica tributária. Assim também, o Superior Tribunal de Justiça (*v.g.*, REsp 702.958/GO, REsp 728.126/PR, REsp 567.592 / PR).

Entretanto, o entendimento firmado no sentido de se admitir a interpretação extensiva e analógica dos serviços compreendidos na respectiva lista de serviços, não autoriza que todo e qualquer serviço possa ser enquadrado ou equiparado àquele previamente prescrito na lista anexa à legislação complementar.

Isto porque, conforme assentado pelas Cortes Superiores brasileiras, a lista de serviços passíveis de incidência do ISSQN possui caráter TAXATIVO¹⁶. E por ser assim considerada, o uso da técnica de interpretação – que somente poderá ser ado-

14. Recurso Extraordinário n. 75.952/SP.

15. Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

16. Grande parte da doutrina nacional entende que a melhor interpretação do comando constitucional disposto no artigo 156, inciso III, é no sentido de que a lei complementar serve tão só como instrumento de saneamento de eventual conflito de competência tributária, tendo a referida lista caráter exemplificativo ou sugestivo.

tada para se desvendar o sentido e o alcance de determinada(s) atividade(s) eleita(s) pelo legislador infraconstitucional como serviço, precisando-lhe assim, os contornos desta atividade – é aplicável para os casos em que o próprio legislador ordinário autorizou o uso de tal técnica, ou seja, aos casos em que haja previsão na lei da expressão “congêneres”.

Neste sentido, GILBERTO RODRIGUES GONÇALVES, com muita propriedade, assim observou:

É a vertente trilhada pelos nossos Tribunais Superiores para declarar que a Lista de Serviços é um elenco taxativo de hipóteses de incidência do ISS. Essa conclusão só encontra alguma complacência quando o legislador se utiliza, no relacionamento dos serviços contidos em determinado item, do acréscimo de expressão como “e congêneres”. [...]

Seja como for, a frequência com que o legislador se valeu do recurso é sintomática: na Lista da LC 56/87, com seus 100 itens, a expressão aparece 22 vezes. Agora, na LC 116/03, cresceu para 19 utilizações em 40 itens, e para 64 nos subitens. Nada mais claro, portanto: sempre que quer flexibilizar a taxatividade da Lista, o legislador declara a vontade da lei, valendo-se do “e congêneres”. Contrário senso, quando considera que o seu rol descritivo está perfeito e acabado, constituindo-se em hipótese de tipicidade cerada, o legislador não acrescenta a referência a congêneres.¹⁷

O Superior Tribunal de Justiça, ao tratar deste tema, assim já decidiu:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a inci-

17. O ISS e a indústria gráfica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 118. p. 52.

dência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte.

2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo “congêneres”, “semelhantes”, “qualquer natureza”, “qualquer espécie”, dentre outras tantas.

3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. (G.n.)

4. Recurso especial improvido.

(REsp n. 121428/RJ, Relator Ministro CASTRO MEIRA, 2ª Turma, D.J. 16.08.2004, p. 156)

Como se vê, a adoção da interpretação, seja ela extensiva ou analógica, de determinado item constante na lista de serviços, somente será permitida nas hipóteses em que o próprio legislador tenha previamente autorizado tal prática (tenha previsto as designações *congêneres*, *semelhantes*, etc.); do contrário, deve prevalecer a hipótese legal exatamente como descrita, não comportando qualquer alargamento do seu conceito ou alcance.

4. O ISS, IPI e o ICMS – um (aparente) conflito

Há casos em que a própria legislação complementar – no caso, aquela prevista pela Constituição Federal como competente para delimitar o âmbito de atuação dos Municípios quando da

determinação das hipóteses de incidência do ISSQN (art. 156, inciso III) – previu situações que se assemelham tanto com prestação de serviço, quanto com industrialização, criando assim, verdadeira zona cinzenta, trazendo sérias dificuldades para correta subsunção do fato à hipótese – se do ISSQN, se do IPI, se do ICMS.

Acrescente-se a isso a dificuldade que comumente o contribuinte enfrenta nas situações de fornecimento de mercadorias com prestação de serviços – e vice-versa –, estando, de um lado, o Fisco Municipal, e de outro, o Fisco Estadual, cada qual se utilizando de suas sagacidades para alimentar os cofres públicos.

Mas este aparente conflito entre o ISSQN, o IPI e o ICMS pode ser solucionado partindo-se das seguintes considerações iniciais: *i*) a própria Constituição Federal demarcou o campo impositivo de cada ente político por meio da materialidade de cada um dos tributos (se industrialização, IPI, se circulação de mercadorias, ICMS, se serviços, ISSQN); *ii*) ao delimitar, de um lado, o âmbito de competência de cada ente político, visou, de outro lado, ao negócio jurídico pretendido, ou seja, estabeleceu, a princípio, como uma das notas fundamentais para a incidência de cada tributo, o OBJETO da relação jurídica entre o prestador e o tomador do serviço (ISSQN), entre o industrializador e o adquirente do produto (IPI), e entre o comerciante e o adquirente da mercadoria (ICMS, salvo nos casos de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações).

E aliado a tais considerações iniciais, ao se analisar as características do critério material (prestação de serviços, industrialização e circulação de mercadorias) de cada um dos

tributos ora em comento, pode-se inferir outras notas que, por certo, auxiliarão na determinação de qual exação fiscal incidirá sobre um dado fato concreto.

Tratando das diferenças e das notas características do ISSQN, do IPI e do ICMS, o ilustre professor, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, assim observou:

A distinção entre IPI e ICMS reside na circunstância de que, neste último tributo, há obrigação “de dar” um bem, sem que necessariamente tenha decorrido de uma anterior elaboração, gravando todo o ciclo mercantil de operações, ao passo que, no IPI, só se grava a “operação” realizada pelo próprio elaborador (industrial) do bem, na fase de sua produção.

O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de “operações” jurídicas (de cunho tecnológico), implicando “obrigação de dar” um bem (a exemplo do ICMS), objeto de anterior elaboração.¹⁸

Tal conclusão a que chegou o referido autor teve por base as valiosas lições proferidas pelo saudoso mestre, GERALDO ATALIBA, que, nos casos de existência de conflitos ou divergências na aplicação ou execução de contratos, tendo em vista sua real natureza “*os tribunais serão obrigados, a aplicar regras ou o regime jurídico da ‘obrigação de fazer’ ou ‘de dar’, segundo as lições da doutrina que, por sua vez, busca extrair esses critérios das normas jurídicas, e não das designações que as partes tenham adotado. Ora, se é assim eu penso que nós juristas, que estudamos Direito Tributário, podemos repousar na mesma suposição, e portanto, usar o mesmo*”

18. ICMS – Teoria e Prática. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 46.

instrumental e seguir a mesma orientação. Quando estamos diante de um caso – parece-me nítido em que a Constituição diz que é preciso haja operação mercantil (e eu sei que isso é inquestionável) a operação mercantil configura obrigação ‘de dar’; e, num outro caso, a Constituição dá a outra pessoa constitucional, competência para tributar um tipo de obrigação ‘de fazer’ (que é o contrato de locação de serviços) estou muito tranqüilo ao dizer: onde eu encontrar na teoria do direito civil, instrumental para reconhecer a obrigação ‘de fazer’, tenho que dizer ‘não cabe ICM, pode caber ISS’. Onde eu encontre obrigação ‘de dar’, direi ‘não cabe ISS, pode caber ICM.’”¹⁹

Pois bem. A Lei Complementar n. 116/2003 tem como função precípua dispor sobre delimitação ao poder de tributar e conflitos de competência. Isto significa que qualquer previsão de fatos que não se amoldem aos conceitos de serviços pressupostos constitucionalmente será considerada inconstitucional.

CLÉLIO CHIESA, ao tratar do tema da tributação dos *softwares*, assim observou:

De igual forma, quando um profissional é contratado para elaborar um programa inédito que atenda às necessidades do usuário contratante, o negócio pode consistir só na cessão do direito de uso, por prazo certo ou indeterminado, ou a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa. Tanto numa situação como noutra, a prestação de serviço é mera atividade-meio para a consecução do fim que é a elaboração do programa.

Como advertem Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meios com prestação de serviço. Salientam que o alvo de tributação do ISS é o esforço

19. Ibid., p. 69.

humano prestado a terceiros como fim ou objeto e não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim; não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).²⁰ (Grifo nosso)

Por tais ponderações, aliando o que já foi exposto no capítulo 2 do presente trabalho, pode-se afirmar que o ISSQN, essencialmente, incidirá sobre um ato humano, um esforço realizado por uma pessoa em favor de um terceiro, com vistas a adimplir uma obrigação de fazer.

No que tange ao IPI, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, traz um conceito exato do que vem a ser produto industrializado para fins de sua incidência:

Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

[...]

Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Seguindo a diretriz posta pela citada norma geral – e precedentemente, pela Constituição Federal –, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelece, de um lado, diversas hipóteses para caracterização do produto industrializado (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação ou recondicionamento), e de

20. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: *Dialética*, 2003. p. 68-69.

outro lado, prevê certos fatos que estão fora da incidência do IPI (artigos 4º e 5º do Decreto n. 7.212/2010).

Neste sentido, a par das divergências doutrinárias existentes acerca da materialidade do IPI, não há dúvidas de que, com base no que foi exposto acima, tal exação fiscal somente poderá incidir sobre operações de saída de produtos industrializados, mas resultantes de um processo de industrialização. É dizer, haverá a incidência do IPI nas operações de saída de determinado produto oriundo de um antecedente processo de industrialização.

No tocante ao ICMS, a Lei Complementar n. 87/96, no seu artigo 2º, dentro da delimitação imposta pela Constituição Federal, dispôs sobre os fatos passíveis de incidência do tributo estadual:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Da análise dos termos do artigo supra transcrito, de forma breve, observa-se que o ICMS possui como hipótese de incidência a operação de circulação (jurídica) de mercadoria²¹, ainda que tal negócio seja realizado com prestação de serviço, mas não necessariamente que tal mercadoria seja oriunda de um processo de industrialização.

Assim, de tudo quanto foi exposto, não há dúvidas de que, ante a exata delimitação de competência atribuída aos entes políticos, somadas as notas diferenciadoras acima apontadas, somente os fatos que tenham por natureza fundamental “obrigação de fazer” podem ser tributados pelo ISS, do contrário, haverá inequívoca invasão de competência de outra entidade tributante, pois, “*ou se tem operação com produto industrializado, sujeita ao IPI, ou se tem prestação de serviços, submetida ao ISS. Ou um ou outro; nunca ambos*”.²²

21. ROQUE ANTONIO CARRAZZA observa que “O ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo Direito Comercial, que acarretam circulação de mercadorias” (ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, p. 46).

22. BARRETO, Aires Fernandino. Op. cit., p. 154.

5. O significado do enunciado *composição gráfica* constante do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003

Seguindo a delimitação imposta pelo Texto Constitucional, a Lei Complementar n. 116/2003, previu a prestação de serviços de *composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia* como fatos geradores do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Posto isso, o ponto fundamental é saber em que consiste o enunciado²³ *composição gráfica*.

O termo *gráfica* pode ser entendido como sendo a arte de grafar vocábulos, grafia. Já por *composição*, entende-se como sendo a reprodução de um manuscrito para caracteres tipográficos.

Em interessante parecer técnico elaborado pela Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica²⁴, definiu-se *composição gráfica* como sendo “*Conjunto de atividades das quais resulta um original pronto para a impressão, incluindo, basicamente, digitalização e editoração de textos, tratamento de imagens, montagem e preparação de matrizes para os vários sistemas de impressão. [...]*”

Então, *composição gráfica* pode ser assim definida como sendo o ato de reproduzir (grafar) caracteres em bases de

23. Aduz o professor PAULO DE BARROS CARVALHO: “*É oportuno recordar que a palavra ‘enunciado’ quer aludir tanto à forma expressional, matéria empírica gravada nos documentos dos fatos comunicacionais, como ao sentido a ele atribuído*”. (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 69.)

24. Elaborado a pedido do Sindicato das Indústrias Gráficas do Estado de São Paulo. Responsável: Rosana González Aléssio – Gerente de Normalização – Consultora Especialista – Processo SP 115.

impressão, as quais, por sua vez, serão utilizadas como matrizes para impressão destes caracteres em substratos (papel, papelão, plásticos etc.) por tinta ou por qualquer outro elemento.

Posto isso, verifica-se que prestar serviços de *composição gráfica* nada mais é do que um ato de reproduzir um manuscrito para caracteres tipográficos, constituindo, portanto, uma etapa anterior da impressão de elementos gráficos.

6. A impressão gráfica como fase intermediária (atividade-meio) do processo de fabricação de embalagens

A composição gráfica, tratando-se de uma atividade pré-impressão, ou seja, de montagem de matrizes que serão utilizadas para inserção de caracteres gráficos em determinado substrato (impressão de signos sobre bases materiais), tal atividade, sem dúvida nenhuma, constitui mera etapa do processo de fabricação de embalagens.

E nem há como pretender considerar a atividade de composição gráfica como uma etapa autônoma do processo de industrialização das embalagens para fins de incidência do ISSQN, pois, além de ser uma das fases necessárias do processo de industrialização, não se constituem no fim específico do negócio jurídico contratado, mas sim, elemento secundário ou intermediário no processo de fabricação das embalagens.

Dado o fato que não é a relação jurídica travada entre prestador e tomador do serviço que é alcançada pelo ISSQN, mas sim o esforço humano, objeto do negócio jurídico pactuado entre as partes, não há como isolar tal atividade (composição gráfica ou impressão gráfica) do conjunto de atos que, reali-

zados um a um, formando ao final um conjunto harmônico, culminam na embalagem pronta e acabada.

Observe que o objeto do negócio jurídico visado entre o encomendante e o fabricante das embalagens não é a montagem de matrizes de impressão ou a impressão em si, mas sim, a entrega de uma embalagem pronta e no formato inicialmente contratado.

Mesmo que se entenda possível isolar a atividade de impressão gráfica do conjunto de atos necessários à fabricação de embalagens para fins de incidência do ISSQN, pergunta-se: como apurar somente o custo do serviço de impressão gráfica realizada pelo fabricante da embalagem, uma vez que no início da contratação, certamente, todos os custos (aquisição de matéria-prima, corte, impressão, acabamento e montagem da peça), inclusive lucro, já estarão embutidos pelo fabricante no preço final? E se a impressão gráfica fosse realizada de forma terceirizada?

Tais indagações levam a crer que o melhor entendimento a ser adotado ao caso é pela impossibilidade da separação de cada um dos atos praticados no processo de fabricação das embalagens para fins de incidência do ISSQN.

E, sendo assim considerados – a composição gráfica e a inserção de elementos gráficos – como elementos intermediários, uma das etapas do processo de fabricação, os únicos tributos que poderiam incidir sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elementos gráficos (tomado como conjunto de atos) seriam, em tese, o IPI e o ICMS.

6.1. A inadequação da utilização dos critérios da *personalização e sob encomenda* para determinação do tributo

incidente sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elemento gráfico

Nos idos de 1981, a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, no intuito de solucionar a questão da incidência do ICMS ou do ISSQN sobre impressos personalizados – sendo assim consideradas as atividades de fabricação de embalagens com inserção de elementos gráficos –, editou a Portaria n. 54, estabelecendo o seguinte:

Art. 1º - O Imposto sobre Circulação de Mercadorias deixará de ser exigido nas saídas, efetuadas por estabelecimentos gráficos, de impressos personalizados, assim entendidos aqueles que se destinam a uso exclusivo do autor da encomenda, tais como talonários de Notas Fiscais e cartões de visita.

Art. 2º - Não se consideram impressos personalizados, para os efeitos do artigo anterior, aqueles que, mesmo contendo o nome do encomendante, se destinem a consumo na industrialização ou na comercialização, tais como rótulos, etiquetas e materiais de embalagem, ou para posterior distribuição, ainda que a título gratuito.

Em que pese o esforço para considerar a personalização e sob encomenda como um divisor de águas para fins de incidência do ISSQN, fato é que a lei nada menciona neste sentido – até mesmo não há como dela se inferir que tal nota é elemento definidor para a inequívoca incidência da exação em apreço.

Tal raciocínio não poderia ser diferente, pois, do contrário, estar-se-ia conferindo uma oportunidade para se tributar fatos não descritos legalmente, frise-se, pela simples razão das embalagens serem encomendadas e personalizadas.

Quanto à Súmula n. 156²⁵ do Superior Tribunal Justiça, analisando as decisões que embasaram a sua edição, não obstante tratem, em sua grande maioria, de atividades de fabricação de rótulos, fitas, talões, notas fiscais, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, destacam-se dois pontos comuns: *i)* os serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, estão sujeitos ao ISS; *ii)* os serviços de composição gráfica que estão incluídos na lista só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

No que diz respeito às condições *personalização e sob encomenda*, como dito anteriormente, a legislação nada menciona neste sentido. Trata-se, indubitavelmente, de um critério não jurídico.

Já com relação ao fato de que somente incidirá ISSQN nos serviços de composição gráfica, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias, verifica-se que a atividade de composição gráfica – ou, como queira, a impressão gráfica – deve prevalecer, ou seja, que prepondera em comparação aos demais atos que compõem o processo de fabricação de embalagens.

A propósito, vejamos o que dispõe o parágrafo 2º do artigo 1º da Lei Complementar n. 116/03:

§ 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

25. Eis seu teor: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. (REsp de ns. 1.235/SP, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP, 33.414-0/SP, 37.548-7/SC, 37.967-9/SP, 44.892-1/SP, 61.914-9/RS)

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (Grifo nosso)

Neste sentido, calha trazer à colação os entendimentos espostos pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, TEORI ALBINO ZAVASCKI, ao relatar o acórdão do Recurso Especial de n. 725.246/PE, os quais bem resumem o raciocínio aqui defendido:

A questão se resolve, no meu entender, levando em consideração a natureza da atividade preponderante empregada na operação como um todo (não confundir com a “atividade preponderante do prestador”, referida na parte final do art. 1º da LC 116/03). Nos casos em que a operação envolver atividade mista, o que se levará em conta, para efeito de definição do tributo incidente (ISS ou IPI ou ICMS) é a atividade contratada e prestada em caráter preponderante.

Diante disso, não há dúvidas de que o serviço *composição gráfica* constitui-se em mera etapa do processo de fabricação de embalagens, fase esta que não pode ser considerada de forma isolada para fins de tributação pelo ISSQN, na medida em que é considerada uma fase intermediária e essencial para a consecução do objeto do negócio pretendido entre o encomendante e o fabricante, qual seja, a entrega das embalagens prontas e acabadas.

6.2. Dos precedentes jurisprudenciais e o posicionamento da Fazenda Pública estadual

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, analisando situação aqui tratada, assim já decidiu:

TRIBUTÁRIO. ISS. CONFECÇÃO DE SACOS DE PAPEL COM IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. SÚMULA 156 DO STJ. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação.

2. A súmula 156 do STJ, segundo a qual “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”, tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer a súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS.

3. Recurso especial a que se dá provimento.

(REsp 725246 / PE RECURSO ESPECIAL 2005/0023177-2, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Turma, DJ 14.11.2005 p. 215 RT vol. 846 p. 238)

Os tribunais estaduais divergem sobre este tema, ora entendendo que a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico se submete ao ISSQN (adotando o critério

da personalização), ora não se submete a tal exação (adotando os critérios da atividade-meio, do fim a que destina a embalagem e da não subsunção do fato à hipótese *composição gráfica*)²⁶.

O Fisco estadual paulista, por sua vez, dentre as respostas às consultas tributárias²⁷ elaboradas por empresas do ramo de fabricação de embalagens, há tempos vem adotando como notas diferenciadoras os critérios da *encomenda e destino* da embalagem, porém, aliando-o ao entendimento no sentido de ser a *composição e a impressão gráfica* como uma das etapas do processo de fabricação, senão, vejamos:

Resposta à consulta tributária n. 576/2005, de 07 de fevereiro de 2005.

[...]

8. Há que se considerar que o potencial conflito de normas a ensejar a manifestação desta Consultoria se circunscreve à definição acerca do possível enquadramento da atividade de fabricação de produtos embalagens plásticas personalizadas na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, mais especificamente no item 13.5, que compreende a “composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia”.

9. Nesse sentido, essa Consultoria, de longa data, tem se manifestado no sentido da não incidência do ISS, mas do ICMS sobre a atividade de comercialização das embalagens fabricadas sob encomenda, por não se caracterizar a alegada prestação de serviço de composição gráfica e impressão de impressos personalizados.

[...]

26. Pela não incidência do ISSQN, TJ/SP: AP N. 383.017-5/0-00, Rel. Des. Ferraz de Arruda, j. 16/02/2007, dentre outros; AP n. 259.928.5/8-00, Rel. Des. Reinaldo Miluzzi, j. 19/03/2007. Pela incidência do ISSQN, TJ/MG: AP n. 1.0702.01.010209-4/001, Rel. Des. DES. Célio César Paduani, j. 27/04/2004; TJ/PR – AP/Reex n. 0573010-9, Rel. Des. Dimas Ortencio de Mello, j. 01/06/2009, TJ/RS: AP n. 70021785571, Rel. Des. Rejane Maria Dias de Castro Bins, j. 30/06/2009, dentre outros.

27. Confira ainda a Resposta à Consulta Tributária n. 823/2003.

16. A solução de tributar pelo ICMS a venda de embalagens é, nesse contexto, a mais correta do ponto de vista técnico, posto que a incidência do ISS sobre elos intermediários da cadeia de produção/circulação de uma mercadoria é um inconveniente de longo tempo conhecido dos estudiosos da tributação, que resulta no aumento de custo tributário suportado pela cadeia produtiva como um todo. [...]

18. (iii) As embalagens, ainda que fabricadas sob requisitos especificados pelo cliente, são resultantes de produção industrial, não se enquadrando no conceito de personalização característico da prestação de serviços. [...]

(FÁBIO ROBERTO CORRÊA CASTILHO – Consultor Tributário. De acordo. GIANPAULO CAMILO DRINGOLI – Consultor Tributário Chefe – 1ª ACT. GUILHERME ALVARENGA PACHECO – Diretor Adjunto da Consultoria Tributária.)

Por fim, perante o Supremo Tribunal Federal foram localizados alguns julgados que, a par de não tratarem do tema específico aqui proposto (fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico), concluíram pela impossibilidade de se considerar como atividades autônomas a composição gráfica e a impressão gráfica.²⁸

7. Conclusão

No presente trabalho, demonstrou-se, inicialmente, que, apesar de a Constituição Federal ter omitido o verbo “prestar” do

28. Confira o R.E. 104402/SP. A Associação Brasileira de Embalagem, no intuito de obter solução definitiva acerca de qual tributo deve incidir sobre a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico, em março/2010, propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4389, tendo por objeto o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003, e subitem 13.05 da lista de serviços anexa a esta lei complementar em face do artigo 155, inciso II, e do artigo 156, inciso III, ambos da CF/88.

complemento “serviço”²⁹, não houve o comprometimento da distribuição da competência aos Municípios, inclusive, ao Distrito Federal, para instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no artigo 156, inciso III, da Carta Política.

A par disso, dado que, em regra, a instituição de tributos se faz com base nos princípios tributários, explícitos e implícitos, extraídos da Constituição Federal, especialmente, em observância ao princípio da capacidade contributiva, indubitavelmente, o legislador constituinte utilizou como base o *ato* ou *efeito de servir*, decorrente de um esforço humano em favor de outrem, resultando daí como única materialidade possível do ISSQN o *prestar serviço* para terceiros.

No entanto, nem todos os serviços podem sofrer a incidência do ISSQN. E, por tal razão, com base em sólidos entendimentos doutrinários, tratando-se o Direito Tributário de um Direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito, o *prestar serviço* constitui-se numa nítida obrigação de fazer, porém, decorrente de um negócio jurídico oneroso, sob regime de Direito Privado, prestado por pessoa (física ou jurídica) em favor de terceiro estranho ao próprio prestador, vale dizer, sem vínculo empregatício, e que sejam (os serviços prestados) atividades-fim deste último.

Assim, somente os serviços que carregam as características acima apontadas é que podem sofrer a incidência da exação municipal aqui tratada.

No que tange à lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a par dos entendimentos existentes, no senti-

29. Lembrando que todo núcleo do critério material é formado por um verbo de predicação incompleta e complemento.

do de que tal lista possui caráter exemplificativo ou sugestivo, destacou-se que o Supremo Tribunal Federal, entendendo ser ela taxativa, autorizou o uso da técnica da interpretação extensiva e analógica – para se desvendar o sentido e o alcance de determinada(s) atividade(s) eleita(s) pelo legislador infraconstitucional como serviço, precisando-lhe assim, os contornos desta atividade –, porém, aplicáveis para os casos em que o próprio legislador ordinário autorizou o uso de tal técnica, ou seja, aos casos em que haja previsão na lei da expressão “congêneres”; do contrário, deverá prevalecer exatamente o fato hipotético como exatamente descrito.

Acerca do (aparente) conflito existente entre as materialidades do ISSQN, do IPI e do ICMS, ao se considerar os elementos de análise, abaixo descritos, pode-se inferir qual tributo incidirá sobre determinado fato concreto:

- i)* a exata demarcação operada pela Constituição Federal do campo impositivo de cada ente político através da materialidade de cada um dos tributos, realizada pela Constituição Federal (se industrialização, IPI, se circulação de mercadorias, ICMS, se serviços, ISSQN);
- ii)* o objeto da relação jurídica entre o prestador e o tomador do serviço (ISSQN), entre o industrializador e o adquirente do produto (IPI), e entre o comerciante e o adquirente da mercadoria (ICMS, salvo nos casos de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações); e,
- iii)* as demais notas diferenciadoras, oriundas da análise do critério material de cada um dos tributos (con-

ceito de industrialização, circulação de mercadorias e prestação de serviço).

Somado a isso, observou-se também que, sendo a *composição gráfica*, num primeiro momento, um ato de reproduzir um manuscrito para caracteres tipográficos, e, num segundo momento, uma atividade anterior à impressão propriamente dita, indubitavelmente, tal “serviço” constitui-se numa mera etapa do processo de fabricação de embalagens.

Depreende-se, outrossim, que as condições *personalização e sob encomenda*, tomadas pela doutrina e, principalmente, pela jurisprudência (Súmula 156 do STJ), como critério diferenciador para fins de incidência do ISSQN, não foram mencionadas pela legislação, resultando assim, num critério não jurídico. Já com relação ao fato de que somente incidirá ISSQN *nos serviços de composição gráfica, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias*, verificou-se que a atividade de composição gráfica – ou, como queira, a impressão gráfica – deve prevalecer, ou seja, preponderar em comparação aos demais atos que compõem o processo de fabricação de embalagem.

De tudo o quanto exposto, ao se analisar o critério material do ISSQN, do IPI e do ICMS, verifica-se que a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico, num primeiro momento, mais se identifica como uma modalidade de industrialização do que uma hipótese de prestação de serviço, na medida em que o produto final, não obstante ser o objeto da relação jurídica (entrega das embalagens pron-

tas e acabadas), decorre de um processo de industrialização³⁰, oriundo de um conjunto de atos necessariamente interligados, sujeitando-se, portanto, à incidência do IPI³¹.

Por outro lado, mesmo que se entenda ser impossível inferir a partir do critério material qual o tributo incidente, ainda sim, por não se subsumir a impressão gráfica realizada sobre a embalagem ao enunciado prescritivo constante do item 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03, não há como tal atividade ser atingida pelo ISSQN.

Com efeito, não obstante as afirmações já feitas acerca da possível interpretação dos serviços eleitos pelo legislador ordinário, observa-se que o sentido do termo *composição gráfica* (montagem de matrizes de impressão), aliado às demais hipóteses constantes no mesmo item do fato hipotético aqui tratado (*fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia*) leva a crer que, o que se pretendeu tributar não foi o resultado da utilização das matrizes de impressão, ou seja, a impressão propriamente dita, mas sim, o trabalho de montagem daquelas matrizes.

Logo, é impossível tributar a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elementos gráficos, mormente, pelo simples fato de esta atividade comportar, em uma de suas fases, uma atividade que, a princípio, poderia ser – mas não foi – considerada como um fato hipotético passível de tributação pelo ISSQN.

30. Beneficiamento da matéria-prima (não fornecida pelo próprio encomendante), como por exemplo, corte, apara, colagem, impressão de elementos gráficos e montagem da embalagem, tudo para obtenção da forma encomendada.

31. A propósito, na Seção X, Capítulo 48 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), no item 48.19, há previsão de incidência deste tributo sobre as operações com embalagens à alíquota de 15%.

8. Bibliografia

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CHIESA, Clélio. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 3.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. O ISS e a indústria gráfica. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 118.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *ICMS – Teoria e Prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil, Parte Geral das Obrigações*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2.

