



PARECER Nº: 2016/

PROCESSO Nº: 2016/100133

INTERESSADO: Sindicato das Indústrias Gráficas do Estado do Ceará – Sindigráfica/CE

ASSUNTO: Consulta sobre aplicação de imunidade tributária aos serviços gráficos

EMENTA: Tributário. Imunidade tributária. Imunidade do livro, jornal e periódico. A imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal não veda a incidência do ISSQN sobre os serviços de composição gráfica.

1 RELATÓRIO

No presente processo, o **Sindicato das Indústrias Gráficas do Estado do Ceará – Sindigráfica/CE**, entidade sindical patronal, inscrito no CNPJ com o nº 07.346.372/0001-13, vem por intermédio do seu presidente, apresentar consulta sobre a interpretação da norma contida no art. 8º, inciso IV, c/c § 10 do Regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015.

A Consulente informa que é associação sindical sem fins lucrativos, cabendo-lhe a representação legal da categoria econômica abrangida pelas indústrias gráficas localizadas no estado do Ceará; que em função das normas contidas no art. 8º, inciso IV, c/c § 10 do Regulamento do CTM, as gráficas estão impedidas de emitirem Notas Fiscais com imunidade, quando da venda de livros, jornais ou periódicos (produto acabado), por meio do sistema gestão do ISS; e que este Município emitiu o Comunicado ISS Fortaleza nº 002/2016, arrazoando que a imunidade não alcança os serviços gráficos.

A Consulente afirma ainda, na parte relativa ao Direito, que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, é um instrumental imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, garantindo a liberdade de comunicação e de pensamento, no intuito de facilitar a difusão da cultura e da própria educação do povo brasileiro; que a Constituição Federal imuniza o livro, o jornal e os periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão; que este não parece ser o entendimento do Fisco Municipal, em função da referida norma do Regulamento do CTM; que a mencionada norma do Regulamento não está contida no Código Tributário Municipal; que a legislação deveria dividir os serviços e mensurar o valor de cada um, para assim determinar a tributação do ISS, e não sobre todo o produto acabado; que o entendimento do Fisco Municipal de que o serviço gráfico é tributável, não leva em conta que na composição do livro, jornal e ou periódico há produto imune, como o próprio papel, bem como o produto final acabado.

E, por fim, solicita que seja esclarecida se tal previsão normativa deve ou não ser aplicada às empresas que operam como indústria gráfica, declarando o entendimento acerca de:

- a) Nas notas fiscais emitidas pelas empresas gráficas, quando se tratar de livro, jornal, periódicos e o papel destinado à sua impressão, como será feita a divisão, no corpo do documento fiscal, da parte tributável (serviço gráfico) e parte imune estabelecida no art. 8º, inciso IV do Regulamento do CTM;
- b) Esclarecer se, quando tratar de comercialização de livro, jornal, periódicos e o papel destinado à sua impressão, os quais são imunes, deve a indústria gráfica emitir duas





notas fiscais, sendo uma referente ao serviço gráfico e outra referente ao produto imune devidamente acabado;

- c) Esclarecer o procedimento a ser tomado pelas empresas gráficas quando forem comercializar produtos imunes, quais sejam livro, jornal e periódicos, explicitando, pormenorizadamente, como devem emitir o referido documento fiscal;
- d) Para fins de controle do papel imune, a legislação federal determina que, trimestralmente, por meio da DIF – Papel Imune, devem ser enviadas à Receita Federal do Brasil a relação de Notas Fiscais emitidas de livros, jornais, revistas e periódicos, levando-se em consideração que o sistema de gestão do ISS não está permitindo a emissão de notas fiscais com imunidade, como as indústrias gráficas poderão informar tais notas fiscais à Receita Federal do Brasil?

A Consulente anexou ao seu pedido, as cópias do seu Estatuto Social (fl. 10 a 23) e do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral junto ao CNPJ (fl. 24).

Eis o relato dos fatos.

2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO DO PARECER

2.1 Da Consulta

Nos termos do artigo 176 da Lei Complementar nº 159/2003, 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 pelos 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 pleito da Sindigráfica.

2.2 Da Imunidade Tributária do livro, jornal e periódicos

Conforme exposto, a consulta realizada pelo Sindigráfica guarda relação com a aplicação do instituto da imunidade tributária do livro, jornal e periódico nos serviços gráficos. Portanto, preliminarmente, será analisada a natureza jurídica deste instituto jurídico-tributário e o seu alcance, definidos nas normas positivadas, na doutrina especializada e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STF), para, em seguida, abordar a questão da tributação dos serviços gráficos pelo Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e do cumprimento das obrigações acessórias correlatas.

A imunidade tributária, nos ensinamentos de Carrazza (2009, p. 725 a 727)¹, é um fenômeno de natureza constitucional que fixa incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas ou sobre determinados fatos, bens ou coisas. Em outras palavras, as imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar ou exclusão de parcela da competência tributária de que são titulares a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.



Como já ventilado no preâmbulo, a imunidade tributária que pode ser aplicada às empresas do setor gráfico e que é aplicável genericamente a todos os impostos constantes no Sistema Tributário Nacional, encontra-se prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

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. [Grifamos]

Pela norma constitucional exposta, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficaram impedidos de instituir e cobrar os impostos, cujos campos de incidência tributária delineados possam incidir sobre "livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão".

Para Baleeiro (2013, p. 169)², que é seguido pela doutrina e pela jurisprudência, a imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, é considerada objetiva, no sentido que veda a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os objetos imunizados. Não afastando, portanto, a incidência dos impostos pessoais, como o Imposto de Renda.

Comentando o dispositivo constitucional em questão, Baleeiro define livros, jornais e periódicos como sendo todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.

A doutrina e a jurisprudência entendem que a imunidade do livro, jornal e periódico – prevista no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal – tem por finalidade a preservação da liberdade de expressão intelectual, científica, artística e de manifestação do pensamento. Isto é, ela visa dar ampla liberdade à divulgação de ideias, de cultura e de conhecimentos e informações (COSTA, 2006, p. 186)³.

Em consequência, não se enquadra ao conceito de "livro, jornal e periódico", para fins da imunidade tributária em exame, encadernação que contenha apenas folhas em branco ou apenas folhas pautadas ou riscadas para escrituração ou anotação, pois não servem para leitura, assim como a impressão de material de conteúdo meramente publicitário, por não divulgar cultura e conhecimento.

Feitos os esclarecimentos relativamente à natureza e o alcance da imunidade do livro, do jornal, do periódico e do papel destinado à impressão deles, passa-se a questão indagada pela Consulente sobre a aplicação da imunidade em análise nas atividades gráficas relativas à

² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

³ COSTA, Helena Regina. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.





impressão destes objetos imunizados da incidência de impostos e sobre o papel destinado à impressão. Antes, porém, será feita a análise da incidência do ISSQN sobre serviços gráficos.

2.3 Da incidência do ISSQN sobre serviços gráficos

Primeiramente, cabe observar que a atividade de impressão de livros, jornais e periódicos deve ser analisada sobre dois pontos de vistas distintos. O primeiro diz respeito a impressão gráfica feita sob demanda de terceiros. Já a segunda ótica de análise que deve ser feita, é quando a atividade de impressão é feita pela própria pessoa que fabrica e vende livro, jornal e periódico.

Para os fiscos municipais interessa a atividade de composição gráfica feita para terceiros, pelo fato destes não terem competência para tributar atividades *interna corporis* e, muito menos, a operação mercantil com produtos industrializados.

Sobre o prisma da tributação da atividade de impressão pelos impostos municipais, pelos campos de incidências dispostos na competência municipal, verifica-se que o único imposto que guarda relação com a atividade é o que incide sobre serviços de qualquer natureza, o ISSQN.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), incluído na competência dos Municípios e do Distrito Federal pelo art. 156, inciso III, da Constituição Federal e regulado nacionalmente pela Lei Complementar nº 116/2003, tem em seu campo de incidência, dentre outras as atividades relacionadas com a impressão de livro, jornal e periódicos, as atividades de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia (Subitem 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003).

A incidência do ISSQN, de acordo com as correntes doutrinárias econômica e civilista, somente se dá quando a atividade prevista como hipótese de incidência tratar-se de uma obrigação de fazer algo por encomenda de terceiros. Por isto, só interessa para fins de incidência deste imposto a atividade de composição gráfica personalizada, feita sob encomenda de terceiros. Quando a composição gráfica for realizada para a própria gráfica tratar-se-á de industrialização, que fica sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Sobre possível dúvida acerca da incidência do ISSQN na atividade de composição gráfica, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1092206/SP (DJe 23/03/2009), no rito dos recursos repetitivos, firmou entendimento que a atividade é sujeita apenas ao imposto municipal, confirmando o entendimento da Súmula 156/STJ, que estabelece ser "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.". Vide íntegra da ementa da decisão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de



buty



competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

2. As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS). Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção. [Grifamos]

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Sobre o aspecto quantitativo do ISSQN, que também é objeto da consulta realizada, cabe observar que a mensuração do imposto a pagar é feita levando em consideração a base de cálculo definida em lei. A base de cálculo, base tributável ou base imponible é a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência tributária qualificada na legislação que rege o imposto.

De acordo com o art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, a definição de base de cálculo dos impostos é matéria de lei complementar nacional. Portanto, não compete aos municípios e ao Distrito Federal definirem a base de cálculo do ISSQN. Estes devem, simplesmente, observar a base de cálculo definida na lei complementar editada pelo Congresso Nacional.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º, *caput*, estabelece que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, sem nenhuma dedução. Somente estabelecendo exceção, quanto à dedução de valores de custo de serviço da base de cálculo do imposto, nos casos dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, que não guardam relação com os serviços gráficos.

Segundo Martins (2010, p. 83)⁴, preço do serviço é o valor que se paga em unidades monetárias para adquirir determinado bem que se encontra na etapa da circulação econômica. E, neste preço, estão incluídos vários elementos, como o custo do serviço, as despesas operacionais, o lucro, os impostos devidos, etc.

⁴ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.





Na mesma linha da definição dada por Martins, Barreto (2005, p. 355)⁵ afirma que a base de cálculo do ISSQN, ressalvadas as exceções expressamente previstas, é o preço do serviço. Sendo este a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço.

Seguindo os mandamentos das normas que regem o imposto municipal em âmbito Nacional, o Código Tributário do Município de Fortaleza (Lei Complementar nº 159/2013), em seu artigo 240, também estabelece que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço. Não sendo estabelecida nenhuma exceção à esta regra, no tocante aos serviços gráficos.

No mesmo sentido é o Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, ao definir a base de cálculo do ISSQN, nos seus artigos 637 a 657.

2.4 Da não aplicação da imunidade tributária do livro, jornal e periódicos sobre serviços de composição gráfica feita para terceiros

Conforme exposto no tópico 2.2, a imunidade tributária é matéria de natureza constitucional, que trata da delimitação da competência tributária atribuída aos entes políticos. No tocante a este instituto jurídico-tributário, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso II, atribui também competência ao legislador complementar para regular as limitações ao poder de tributar. Portanto, no tocante a matéria imunidade tributária, cabe aos entes titulares de competência tributária apenas observar o alcance e os limites estabelecidos na Lei Maior e nas leis complementares editadas pelo Congresso Nacional.

Além das normas constitucionais retrocitadas, a única lei complementar que trata da imunidade em questão é o Código Tributário Nacional (CTN), que em seu artigo 9º, inciso IV, alínea “d”, estabelece que é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar imposto sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”. Esta norma do CTN é mais limitativa que a prevista na Constituição Federal, pois só imuniza o papel destinado à impressão dos objetos veiculadores de cultura. No entanto, como a Carta Magna é posterior e hierarquicamente superior, prevalecem a norma nela prevista.

Além das limitações insculpidas na Constituição e na sua legislação complementar, tendo em vista a competência atribuída ao Supremo Tribunal Federal (STF), este órgão é quem dá a última palavra em termos de interpretação da natureza e do alcance das imunidades tributárias.

Diante dos fundamentos expostos, passaremos a análise da imunidade tributária do livro, jornal e periódico e do papel destinado a impressão destes, no tocante a competência tributária municipal para cobrar o ISSQN sobre os serviços gráficos.

Sobre o alcance da imunidade do livro, jornal e periódico sobre os serviços de composição gráfica de impressos personalizados feitos para terceiros, outrora a doutrina e a jurisprudência entendiam, embora sem uniformidade, que esta limitava a incidência do ISSQN

⁵ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.





sobre os serviços prestados nas atividades de preparação, de impressão e de encadernação de livros, jornais e periódicos.

Com base nesse entendimento pretérito e nas normas constantes na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, o Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 1º de março de 2004, previa no inciso IV do seu art. 5º que o ISSQN não incidia sobre a editoração, diagramação, composição, impressão e a encadernação de livros, jornais e periódicos. Com base nesta norma local, que interpretava equivocadamente o instituto constitucional, esta Administração Tributária era compelida a admitir que a imunidade em questão era extensiva aos serviços de editoração, diagramação, composição, impressão e a encadernação de livros, jornais e periódicos.

Entretanto, com a vigência do Decreto nº 13.716, de 22 de dezembro de 2015, que aprovou o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza instituído pela Lei Complementar nº 159/2013, foram revogados o Regulamento do ISSQN e todas as suas alterações posteriores, e foram transcritas as normas constitucionais sobre a imunidade do livro, jornal, periódicos e o papel destinado à impressão destes, no seu artigo 8º, inciso IV e § 10, sem a previsão de aplicação da referida imunidade aos serviços outrora imunizados. Estes são os termos da imunidade sob análise, previstos no Regulamento do CTM:

Art. 8º É vedado ao Município instituir e cobrar impostos sobre:

(...)

IV - livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

(...)

§ 10. A vedação do inciso IV do caput deste artigo não alcança as prestações de serviços insumos da elaboração de livros, jornais e periódicos, mas tão somente o objeto final e os filmes e papéis tidos por necessários à publicação, tais como o papel fotográfico, inclusive o destinado à fotocomposição por laser, os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, e o papel para telefoto.

Pela norma contida no § 10 do artigo 8º do Regulamento do CTM, considerando os objetos imunizados pelas normas do artigo 156, inciso VI, alínea “b” da CF/88 e a natureza regulamentar e interpretativa do decreto municipal, depreende-se que ela procurou apenas explicitar o alcance da imunidade em questão, estabelecendo que ela não se aplica às prestações de serviços, consideradas insumos da elaboração de livros, jornais e periódicos. Já da segunda parte da norma citada, extrai-se que ela esclarece que a imunidade em questão, por ser objetiva, aplica-se apenas ao objeto final da atividade de composição gráfica ou de impressão gráfica (livro, jornal e periódico) e os filmes e papéis tidos por necessários à publicação, tais como o papel fotográfico, inclusive o destinado à fotocomposição por laser, os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, e o papel para telefoto; que, obviamente, não são tributados pelo ISSQN, mas pelos impostos que incidem sobre produtos industrializados e sobre operações mercantis de circulação de mercadorias.

Esta norma interpretativa do Regulamento do CTM segue os exatos termos definidos na Constituição Federal de 1988 e na jurisprudência do STF.





Sobre a não aplicação da imunidade do livro, jornal, periódico e o papel destinado à impressão destes na atividade de composição gráfica, a Suprema Corte tem proferido diversos julgados sobre a questão. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.703-3/SP, ela assentou o seguinte entendimento:

ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE CONFEÇÃO DE FOTOLITOS. ART. 150, VI, "D", da Constituição. - Esta corte já firmou entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel – assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizantes, não impressionados, para imagens monocromáticas e o papel para telefoto – estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição.

- No caso, trata-se de prestação de serviços de composição gráfica (confeção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Neste sentido, em caso análogo ao presente, o decido por esta 1ª Turma no RE 230.782.

- Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE nº 229.703-3 / SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 17.02.2002) [Grifamos]

Em caso análogo ao da presente Consulta, o STF também se manifestou pela não abrangência da imunidade em questão sobre os serviços gráficos, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. Recurso conhecido e provido." (RE nº 230.782, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 10.11.2000) [Grifamos]

No mesmo sentido, o acórdão proferido no ARE 698377 AgR-segundo/SP, foi reafirmado o entendimento, conforme ementa abaixo transcrita, que a imunidade descrita no art. 150, VI, d, da CF, não alcança as atividades relacionadas à elaboração e distribuição dos livros, jornais e periódicos, tais como a edição, a impressão, a composição gráfica, a divulgação, a distribuição e o transporte:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECISÃO RECORRIDA CONTRÁRIA À JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STF. PRESUNÇÃO DE REPERCUSSÃO GERAL E POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO MONOCRÁTICO PELO RELATOR. ARTS. 543-A, § 3º, E 557, § 1º-A, DO CPC. DESNECESSÁRIA A IDENTIDADE ABSOLUTA DOS PRECEDENTES CITADOS. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, D, DA CF. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO DE NATUREZA PROPAGANDÍSTICA, DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE COMERCIAL E O PAPEL UTILIZADO NA CONFEÇÃO DA PROPAGANDA. NÃO ABRANGÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – Permite-se o julgamento monocrático pelo relator e presume-se a repercussão geral no recurso extraordinário interposto de decisão contrária à jurisprudência dominante do STF, nos termos do arts. 543-A, § 3º, e 557, § 1º-A, do CPC. É desnecessária a identidade





absoluta entre o acórdão recorrido e os precedentes citados, bastando a equivalência das matérias examinadas.

II – A imunidade descrita no art. 150, VI, d, da CF não alcança as atividades relacionadas à elaboração e distribuição dos livros, jornais e periódicos, tais como a edição, a impressão, a composição gráfica, a divulgação, a distribuição e o transporte. [Grifamos]

III - Os veículos de comunicação de natureza propagandística de índole eminentemente comercial e o papel utilizado na confecção da propaganda não estão abrangidos pela imunidade definida no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que não atendem aos conceitos constitucionais de livro, jornal ou periódico contidos nessa norma.

IV – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo Tribunal de origem, em relação à natureza do veículo de comunicação analisado, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF.

V – A existência de breves textos destinados à cultura e à informação, contidos em periódico que, de resto, possui natureza propagandística, de índole eminentemente comercial, não desfaz suas características principais. Configuram acessórios que seguem a sorte do principal.

VI – Agravo regimental a que se nega provimento.

O ministro Joaquim Barbosa do STF, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 434.826-MG, com clareza meridiana, também trouxe luz à questão da não vedação da incidência do ISSQN sobre os serviços gráficos, *in verbis*:

Ocorre que, como visto a partir dos precedentes indicados, o alcance da imunidade tributária não pode transpor os limites do objeto protegido: a "delimitação negativa de competência tributária" apenas abrange impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Não extravasa para outras espécies tributárias nem alcança bens e serviços utilizados ao longo da cadeia produtiva (insumos), mas que não se manifestem como etapas inerentes à própria definição do ciclo produtivo dos bens. [Grifamos]

Pelas diversas decisões expostas, dentre outras várias proferidas pela Suprema Corte, verifica-se que a norma do § 10 do artigo 8º do Regulamento do CTM coaduna-se com a vasta jurisprudência daquela Corte Constitucional, no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição e transcrita no art. 8º, inciso IV, do Regulamento do CTM não alcança os serviços de composição gráfica. Ela somente imuniza da incidência de impostos, a venda de livros, de jornais, de periódicos e de papéis destinados a impressão deles.

Diante do exposto, só há que se falar em imunidade tributária do livro, jornal e periódico nas operações de industrialização e de venda de livro, que são sujeitas respectivamente ao IPI e ao ICMS. Também é aplicável a imunidade em questão nas vendas de papel ou de outros meios destinados à impressão e a gravação de livros, jornais e periódicos para quem realiza a atividades e composição gráfica para terceiros ou para quem realize a industrialização e a venda destes objetos imunizados.

Em outras palavras, somente as indústrias de celulose - que vendem papel - e as editoras de livros, jornais e revistas - que vendem estes objetos - é que são alcançadas pela imunidade em questão, para afastar a incidência do IPI e do ICMS. E no caso de importação de papel





destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, da incidência do Imposto de Importação (II).

Quanto à alegação da Consulente que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, é um instrumental imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, garantindo a liberdade de comunicação e de pensamento, no intuito de facilitar a difusão da cultura e da própria educação do povo brasileiro; que esta Administração Tributária não discorda dela e nem da sua importante finalidade. Tanto é verdade que, no artigo 8º, § 10, do Regulamento do CTM foi afirmado isto. No entanto, pela atividade tributária ser plenamente vinculada, este Órgão fiscal não pode aplicar a imunidade além do que foi previsto pela Constituição. Como exposto, pela interpretação das normas constitucionais pelo STF, este Município não pode imunizar as atividades de composição gráfica, haja vista a imunidade objetivar alcançar apenas os produtos finais e o papel destinados a impressão destes.

Já sobre o argumento que a mencionada norma do Regulamento do CTM não está contida no Código Tributário Municipal, este requisito é inteiramente desnecessário. Pois, como exposto, a imunidade é matéria constitucional. O regulamento, dentro da sua função, apenas explicitou, com vista à orientar os contribuintes, os responsáveis tributários e os agentes fiscais qual o tratamento deve ser dado à imunidade prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal, no que diz respeito a tributação e a exigência do ISSQN incidente sobre os serviços meios da produção de livros, jornais, revistas e demais periódicos.

2.5 Do impedimento da emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica com a imunidade prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição

A Consulente informa que, em função das normas contidas no art. 8º, inciso VI, c/c § 10 do Regulamento do CTM, as gráficas estão impedidas de emitirem Notas Fiscais com imunidade, quando da venda de livros, jornais ou periódicos (produto acabado), por meio do sistema gestão do ISS; e que este Município emitiu o Comunicado ISS Fortaleza nº 002/2016, arrazoando que a imunidade não alcança os serviços gráficos.

Nesta argumentação, o Sindicato se equivoca pelo fato de as gráficas, ao realizarem o serviço de composição gráfica de livros, jornais e periódicos para terceiros, não promoverem venda destes produtos acabados, mas apenas entregarem o objeto final da prestação de serviços (obrigação de fazer).

Quem vende livros, jornais e periódicos são as editoras e as livrarias. E, somente estas são imunes à incidência de impostos sobre estas operações.

Uma gráfica somente será imune da incidência de imposto sobre livros, jornais e periódicos quando ela também for editora e realizar a atividade de impressão para si mesma, para depois vender, de forma generalizada, os produtos finais para as livrarias ou para os consumidores finais.

Conforme exposto no tópico 2.3 deste parecer, por força da Lei Complementar nº 116/2003 e da Súmula nº 156 do STJ, quem realiza a atividade de prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de



10/15



mercadorias, está sujeita apenas ao ISSQN. E este imposto não é alcançado pela imunidade em questão.

Portanto, em função de a imunidade dos livros, jornais e periódicos não alcançar as prestações de composição gráfica, está correta a orientação exarada no Comunicado ISS Fortaleza nº 002/2016, emitido por esta Secretaria, informando que a imunidade não alcança os serviços gráficos. E, por isso, também foi correto o bloqueio realizado no sistema ISS Fortaleza para não permitir a emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica com imunidade tributária nas prestações de serviços relacionada a produção de livros, jornais e periódicos.

2.6 Da impossibilidade de dedução do valor do papel empregado na composição gráfica de livros, jornais e periódicos da base de cálculo do ISSQN

Quanto à alegação da Consulente que a legislação deveria dividir os serviços e mensurar o valor de cada um, para assim determinar a tributação do ISSQN, e não sobre todo o produto acabado; e que o entendimento do Fisco Municipal que o serviço gráfico é tributável não leva em conta que, na composição do livro, jornal e ou periódico há produto imune, como o próprio papel, bem como o produto final acabado; cabe observar que os Municípios e o Distrito Federal tributam serviços e não a venda de papel ou de insumos utilizados na realização da atividade.

As gráficas, por serem prestadores de serviços, quando adquirem papel, tinta e outros insumos para serem utilizados na sua atividade, são consumidoras finais e, portanto, estas mercadorias adquiridas passam a ser materiais que serão utilizados como insumos das prestações de serviços.

Sobre a tributação do ISSQN, a lei Complementar nº 116/2003 estabelece, em seu artigo 1º, § 2º, que, 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. E os serviços gráficos, previstos no subitem 13.05 da Lista de Serviços dessa Lei, não fazem parte dessas exceções mencionadas.

Além desta norma destacada, conforme exposto no tópico 2.3 deste Parecer, o ISSQN é calculado sobre o preço do serviço. E este é o custo total para fornecer a utilidade contratada pelo cliente, que, na hipótese em análise, é o produto resultante da impressão.

Por isso, não há que se falar em exclusão de papel ou de outro insumo da base de cálculo do ISSQN.

Prever na legislação tributária municipal a possibilidade de exclusão de insumo inerente à prestação do serviço da base de cálculo do imposto afrontaria a definição de base de cálculo dada pela Lei Complementar Nacional que rege o imposto e desnaturaria a essência da tributação do imposto municipal, previsto na legislação que o regula.

Sobre o argumento que o papel destinado à impressão de livro, jornal e periódicos é imune a impostos, este Município concorda plenamente com ele, apenas para fins da não incidência dos impostos sobre a industrialização e a venda de papel destinada a impressão destes objetos. Gráfica não vende papel e sim, o utiliza como insumo das prestações de serviços





de composição gráfica. Por isso e pela definição de base de cálculo do ISSQN, não há se falar da não incidência deste imposto sobre papel utilizado como insumo de prestações de serviços.

3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos jurídicos e fáticos expostos, objetivamente, sobre as demandas de esclarecimentos acerca da interpretação da legislação tributária, explicitados no pedido da consulta formulada, esclarece-se que:

- a) A norma estabelecida no art. 8º, inciso IV e § 10, do Regulamento do CTM, apenas explicita que a imunidade tributária do livro, jornal e periódicos, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, não se aplica as prestações de serviços, consideradas meio para produção destes objetos imunes; que esta imunidade apenas se aplica ao produto final (livro, jornal, revistas e demais periódicos) e ao papel ou outro meio destinado a impressão destes, que não são tributados pelos impostos municipais, mas sim pelo IPI e pelo ICMS, e, eventualmente, pelo Imposto de Importação;
- b) Em função de a imunidade tributária do livro, jornal e periódicos não alcançar o serviço de composição gráfica e da base de cálculo do ISSQN para este serviço não comportar dedução, a emissão das Notas Fiscais de Serviços Eletrônica, no aplicativo ISS Fortaleza, pelas empresas gráficas, quando tratar-se de serviço de composição gráfica de livro, jornal, periódicos e de outros impressos feitos para terceiros, será realizada sem imunidade tributária e sem a possibilidade de haver nenhuma dedução na base de cálculo do imposto e ainda, com observâncias das normas que regem esta obrigação acessória, previstas nos artigos 701 a 710 do Regulamento do CTM;
- c) Não se admite a emissão de notas fiscais distintas para a prestação de serviço de composição gráfica e para comercialização de insumos desta prestação de serviços, pelos seguintes fatos: i) em razão deste serviço ser sujeito apenas ao ISSQN (art. 1º, § 2º, c/c o subitem 13.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003); ii) da base de cálculo do imposto não comportar dedução; e iii) das gráficas não serem comerciante de papel, mas usuárias finais deste insumo;
- d) As gráficas quando realizam composição gráfica por encomenda não realizam comercialização de livro, jornal e periódicos. Portanto, devem emitir apenas Nota Fiscal de Serviços com observância do disposto no item “b” desta Conclusão;
- e) Quanto ao fornecimento de informações à Receita Federal do Brasil quanto ao uso de papel imune pela DIF – Papel Imune, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1064, de 10 de agosto de 2010, a emissão da Nota Fiscal de Serviços de composição gráfica de livro, jornal, revistas e demais periódicos, sem o destaque da imunidade na Natureza da Operação, em nada desnatura o cumprimento daquela obrigação, haja vista o sistema não exigir expressamente esta informação, mas sim, dentre outras informações, a quantidade, o volume e a descrição dos produtos impressos, nos quais o papel foi empregado.





Em função de a exigência da obrigação acessória "DIF - Papel Imune" ser de competência da Receita Federal do Brasil, os detalhes do cumprimento desta obrigação devem ser consultados àquele órgão e não a esta Fazenda Municipal.

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

Fortaleza, 25 de maio de 2016.


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, 27/05/2016.



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, 27/05/2016

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, 27/05/2016


Jurandir Gurgel Gondim Filho
Secretário Municipal das Finanças

