



**PARECER Nº**                    /2008

**PROCESSO Nº:** 2009/071919

**INTERESSADO:** CGISS – Cristiane Baima de Abreu (Auditora de Tributos)

**ASSUNTO:** Parecer sobre Incidência de ISSQN

**EMENTA:** Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Impressão gráfica.

## **1 RELATÓRIO**

### **1.1 Do Pedido e das Razões**

No presente processo, a Auditora de Tributos **Cristiane Baima de Abreu**, Matrícula nº 62.902, requer parecer sobre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nas operações de prestação de serviços constantes dos contratos anexos ao seu pedido, bem como o enquadramento na Lista de Serviços sujeitos ao imposto.

A Auditora informa que foi designada, por meio da OS nº 1552/2008, para realizar a fiscalização da empresa Mark Tecnologia Gráfica Ltda., inscrita no CPBS com o nº 132.604-0 e que a empresa não paga o ISSQN sobre serviços gráficos, alegando que se trata de fornecimento de etiquetas sujeitos ao ICMS.

Para fundamentar a sua consulta, a Requerente anexou ao seu pedido diversos contratos que a citada Empresa celebrou com seus clientes e ainda uma cópia de um folder de divulgação dos serviços da empresa.

Eis o **relatório**.

## **2 PARECER**

### **2.1 Da Incidência do ISSQN**

Para responder a indagação formulada, preliminarmente, cabem algumas observações sobre a incidência do imposto sobre serviços:

- I. A obrigação de pagar o ISSQN, assim como qualquer outro tributo do Sistema Tributário Nacional, nasce com a ocorrência do **fato gerador** da obrigação tributária principal, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (Art. 114 da Lei nº 5.172/66 – CTN).
- II. No caso do imposto sobre serviços, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei complementar nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal, que no caso do Município de Fortaleza isto se deu por meio da Lei complementar municipal nº 14/2003 e estão retratadas pelo Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004.
- III. Conforme dispõe o art. 1º do Regulamento do ISSQN, o fato gerador do imposto ocorre pela efetiva prestação dos serviços constantes da sua Lista de Serviços anexa.
- IV. Para fins de verificação da incidência do imposto sobre o determinado fato econômico (prestação de serviço), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo inciso V do § 3º do artigo 1º do Regulamento do ISSQN, o que é relevante é **a natureza ou a essência do serviço prestado**, e não denominação dada a ele.



Feitas estas observações sobre a incidência do ISSQN, passa-se agora à análise da incidência ou não do imposto sobre a espécie de atividade objeto do Requerimento formulado, para em seguida esclarecer a dúvida formulada.

## **2.2 Da Tributação dos Serviços Gráficos pelo o ISSQN**

A Requerente não informou qual serviço é prestado pela a empresa Mark, apenas mencionou que ela não paga o ISSQN sobre serviços gráficos e anexou à Solicitação, diversos contratos de prestação de serviços.

Entretanto, com a análise do objeto dos contratos é possível concluir a natureza do serviço que a empresa Mark Tecnologia Ltda. presta aos seus clientes. Apenas para exemplificar, citam-se os seguintes:

1. No contrato celebrado entre a empresa Mark Tecnologia Ltda e a empresa Textil Bezerra de Menezes S/A (fls. 04 a 06), consta que o seu objeto é o fornecimento de etiquetas e ribons, com exclusividade, fornecimento de impressora em comodato e serviço de assistência técnica mensal – compreendendo manutenção corretiva e preventiva a cada semana. Consta ainda, que a Contratada substituirá as máquinas fornecidas por máquinas novas comodatada, sem ônus para a Contratada;
2. O mesmo objeto do item 1 (um) é repedido no contrato celebrado entre a empresa em questão a empresa VICUNHA TÊXTIL S/A (fls. 10 a 15);
3. No primeiro aditivo ao Contrato cela brado com a empresa VICUNHA TÊXTIL S/A, consta que as etiquetas serão produzidas por encomenda e que por esta razão fica sujeitas a incidência do ISSQN e não do ISSQN;
4. No contrato cela brado entre a citada empresa e a empresa NOLEM COM. IMP. E EXP. S/A, o objeto do contrato também consiste em assistência técnica, comodato e fornecimento de etiquetas. Neste contrato consta também que ele se refere à implantação do sistema de rastreamento por código de barras, controle em embarque de *pallets*; integração das informações de produção e embarque, com sistema gerencial Microsiga.

Pelo o exposto acima, verifica-se que há uma tentativa da empresa Mark Tecnologia Ltda fugir da tributação do ISSQN, através de uma engenharia ilativa com a especificação do fornecimento de bens e material de consumo, que em tese ficariam fora do campo da incidência do imposto municipal.

Entretanto, conforme estabeleceu o legislador complementar, ao editar a Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece normas gerais para o ISSQN em âmbito nacional, que na determinação da ocorrência do fato gerador do imposto sobre serviço, de competência dos municípios, é preciso abstrair os aspectos formais relativos aos contratos de prestação de serviços, assim como se deve abster de observar apenas o nome dado ao serviço, para poder alcançar a natureza ou a essência do serviço que está sendo prestado.

No caso dos contratos em tela, fica claro que a empresa Mark Tecnologia Ltda. está prestando serviço de impressão gráfica personalizada dentro do estabelecimento dos seus clientes, haja vista os equipamentos usados para a impressão ser de sua propriedade, pois os mesmos são cedidos em comodato ao cliente, enquanto estiver em vigor o contrato celebrado.

Para prestar serviço gráfico é necessário usar equipamento impressor, tinta para a impressão e o papel ou o meio onde será feita a impressão. Nos contratos em tela, há todos esses elementos que caracterizam o serviço de impressão, a única diferença é que, na tentativa de fugir ao pagamento do imposto



Prefeitura de  
**Fortaleza**

**Secretaria de Finanças**  
**Coordenadoria de Administração Tributária**  
**Célula de Gestão do ISSQN**

municipal, este serviço é feito dentro do estabelecimento do contratante dos serviços, com o uso de equipamento cedido para este fim.

Sobre a incidência do ISSQN sobre serviços gráficos, é preciso salientar que a Lei Complementar previu os serviços gráficos como hipótese de incidência do imposto no subitem 13.05 da sua Lista de Serviços, com a seguinte redação:

13.05 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

Sobre a incidência do ISSQN sobre os serviços gráficos, Sergio Pinto Martins, na sua célebre obra intitulada "Manual do Imposto sobre Serviços" (2000, p. 150), assevera que *"a composição gráfica, como feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e de maneira personalizada, tem incidência do ISS, o que não desfigura por utilizá-lo o cliente e encomendante nas embalagens de produtos pro ele fabricados e vendidos a terceiros"*.

Neste mesmo sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que já unificou este entendimento na Súmula 156 esclarecendo que *"a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeito, apenas ao ISS"*.

Pelo exposto, não restam dúvidas que o imposto municipal incide sobre serviços gráficos feitos por encomenda. E este é o serviço que ocorre nos contratos de prestação celebrados entre a empresa Mark e seus clientes. O que difere no caso em tela, que o serviço é prestado dentro do estabelecimento do cliente, mas com o uso de equipamento do prestador (cedido mediante comodato), com uso de papel (etiquetas) e tinta para a impressão (ribons).

A possível alegação de que seriam os clientes da empresa Mark que estariam realizando a impressão, não merece procedência, pois o equipamento impressor é de sua propriedade. Ela apenas o está cedendo em comodato ao cliente, ou seja, deixando-o sob sua guarda para uso na prestação do serviço de impressão.

Sobre os serviços de manutenção – compreendendo manutenção corretiva e preventiva - constantes nos contratos, se o mesmo é feito em equipamento de propriedade do executor da atividade não caracteriza a ocorrência do fato gerador do ISSQN. Pois serviço de manutenção sujeito ao ISSQN é o que é prestado em bens de terceiros. Se no caso, os serviços de manutenção são realizados nos equipamentos impressores cedidos em comodato aos clientes, não há que se falar em prestação de serviço sujeito ao ISSQN. Neste caso, falta uma condição para a ocorrência do fato gerador desse imposto, que é a prestação de serviço para terceiros.

O serviço de manutenção realizado nos equipamentos de propriedade da Cedente apenas reforça que eles são de sua propriedade e que esta operação é apenas mais um elemento posto em contrato para tentar descaracterizar a prestação de serviço de impressão gráfica.

Merece destaque ainda, por ser permite ao caso da Empresa citada, o disposto no artigo 8º-A da Lei nº 4.144, de 27 de dezembro de 1972 (Código tributário Municipal), com a redação da Lei Complementar nº 14/2003, que permite a autoridade administrativa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo municipal, *in verbis*:

Art. 8º-A. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º O ato de desconsideração deverá ser devidamente fundamentado pela autoridade responsável pelo lançamento, com descrição clara e precisa do ato ou negócio desconsiderado e referência a todas as circunstâncias pertinentes, conforme dispuser o regulamento.

§ 2º Da decisão da autoridade referida no § 1º, poderá o sujeito passivo apresentar defesa ao Contencioso Administrativo-Tributário, no prazo de 15 (quinze) dias da sua intimação.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

**Secretaria de Finanças**  
**Coordenadoria de Administração Tributária**  
**Célula de Gestão do ISSQN**

### 3 CONCLUSÃO

Pelo que foi ampla e claramente exposto acima, é possível constatar que as operações realizadas pela empresa Mark Tecnologia Ltda. são configuradas de modo a fugir da incidência do ISSQN. Entretanto, estas operações, pela sua natureza, caracterizam prestação de serviços gráficos realizados por encomenda, sujeitos a incidência do ISSQN.

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

Fortaleza, 31 de março de 2009.

**Francisco José Gomes**

Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

**VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON**

1. De acordo com os termos deste parecer.

Fortaleza-CE, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**Jorge Batista Gomes**

Supervisor da SUCON

**DESPACHO DA COORDENADORA DE ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

1. De acordo com os termos deste parecer;

2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**Paulo Luis Martins de Lima**

Coordenador de Administração Tributária em exercício

**DESPACHO DO SECRETÁRIO**

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo os efeitos que lhe são próprios;

2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**Alexandre Sobreira Cialdini**

Secretário de Finanças