

# Do Conflito Existente na Tributação das Embalagens, Rótulos, Etiquetas e Bulas Produzidas sob Encomenda pelas Indústrias Gráficas

Mara Eugênia Buonanno Caramico

*Advogada. Juíza Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.  
Membro do IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário. LL.M. em Direito dos  
Mercados Financeiro e de Capitais pelo IBMEC/SP.*

## *Resumo*

É objetivo de nosso trabalho analisar a questão que hoje se encontra em julgamento perante o Supremo Tribunal Federal sobre a correta interpretação constitucional que se deva dar à tributação da atividade de fabricação de embalagens, rótulos, etiquetas e bulas, cujo processo produtivo de tais bens tenha em uma de suas várias etapas um trabalho de natureza gráfica ou congênere (*composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia ou fotolitografia*), sobre a qual os Estados pretendem fazer incidir o ICMS e os Municípios o ISS.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, ICMS, ISS, fabricação de embalagens, rótulos, etiquetas e bulas.

## *Abstract*

This study intends to analyze the issue presently being discussed at the Brazilian Federal Supreme Court for the correct Constitutional interpretation on taxation of packing, labels, tags, drug description leaflets, the manufacturing process of which has - in any stage - the work of any graphic or similar nature (such as typesetting, phototypesetting, stereotype printing, zincography, lithography or photolithography) about which the States intend to impose ICMS (Tax on Circulation of Goods) and the local governments the ISS (Tax on Services).

*Keywords:* Tax Law, sales tax, services tax, manufacture of packing, labels, tags, drugs description leaflets.

## **I - Introdução**

Muito já se escreveu sobre a matéria que se pretende analisar. Fato é que até hoje nossos Tribunais não decidiram ainda de maneira definitiva, tanto é verdade que recentemente duas novas ADIns encontram-se pendentes de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal. O que se visa nessas ações é se decidir qual é a aplicação que se deve dar ao item 13.05 da “Lista de Serviços” anexa à Lei Complementar nº 116/2003, quando se trate de embalagens, rótulos, bulas e etiquetas produzidas em escala industrial e que se destinem, embora confeccionadas sob medida e para o uso exclusivo de seu encomendante, a agregar ou a se incorporar ao produto ou a uma das etapas do seu processo produtivo ou de sua comercialização.

Os Municípios têm entendido que o ISS incide sempre e em toda e qualquer atividade gráfica executada, independentemente de se analisar qual é o seu objeto, ou mesmo a sua finalidade, bastando que seja objeto de uma encomenda. Por seu turno, os Estados adotam o entendimento de que quando tais serviços são executados no meio de uma cadeia produtiva, ou seja, quando a atividade gráfica for executada para a produção de bens ou em bens que serão utilizados em um posterior processo de comercialização ou industrialização incide não o ISS, mas o ICMS.

Portanto, claramente se afigura um conflito de competências não só em relação ao fato de se definir qual é o tributo devido e incidente sobre essa específica atividade, como também quem é o real sujeito ativo da exação, ou seja: a quem deverá ser pago o tributo nestes casos? Aos Estados e, portanto, incidirá o ICMS sobre tais atividades, ou aos Municípios, e, portanto, o ISS é o tributo devido? Essa é a questão que nos propomos a enfrentar, a partir de agora.

## **II - Da Competência para tributar dos Estados e dos Municípios**

A nossa Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seus arts. 155, II, e 156, III, as competências tributárias dos Estados e dos Municípios, determinando, expressamente, que aos primeiros caberia instituir tributos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e aos segundos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A Constituição ainda estabeleceu regras de tratamento para os casos de “concurso de competências”, e, relativamente ao ISSQN, excluiu da incidência do referido tributo aquilo que não poderia ser considerado como serviço.

Assim, foram excluídos do alcance da competência dos Municípios para tributar pelo ISSQN os serviços públicos, os serviços provenientes do trabalho assalariado (cuja competência ficou a cargo da União tributar pelo Imposto de Renda), os serviços prestados a título não oneroso e os serviços imunes (art. 150, VI, “b” e “c”, da CF/1988).

Por outro lado, também foi prevista a exclusão de competência dos Municípios relativamente aos serviços de “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 156, III, e 155, II, da CF/1988), competência esta que ficou reservada aos Estados tributar pelo ICMS.

Foi também definida a competência através da integração da base de cálculo para ambos os tributos, ou seja, (art. 155, parágrafo 2º, IX, “b”, da CF) - o ICMS incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” e o ISSQN nas demais hipóteses onde os serviços forem prestados com o fornecimento de mercadorias, mas tais serviços estejam previstos na “lista de serviços”.

Por fim, a discriminação dos serviços que serão tributados pelo ISSQN deverá ser feita através de lei complementar federal (art. 156, III da CF/88), o que garantirá a certeza e a previsibilidade das incidências.

Atualmente, as leis que disciplinam a matéria são as Leis Complementares nºs 87/1996 para o ICMS e 106/2003 para o ISSQN.

Relativamente às hipóteses em que existe tanto prestação de serviços quanto fornecimento de mercadorias, a Lista de Serviços da Lei Complementar nº 106/2003

estabelece que é o ISSQN (ao invés do ICMS) que incide nas expressas hipóteses dos itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.02 e 17.11.

Resumindo, podemos afirmar que o ICMS, além de ser um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incide sobre operações de circulação de mercadorias que estejam direta ou indiretamente ligadas à cadeia produtiva e à fabricação e o fornecimento de bens, além de expressamente incidir sobre a prestação de serviços de transporte e comunicação e fornecimento de energia elétrica. Pressupõe, portanto, enquanto ligado ao processo produtivo, uma obrigação de dar coisa certa, definida esta, no caso deste tributo, como sendo o vínculo jurídico pelo qual o devedor se compromete a entregar ao credor determinado bem *perfeitamente individualizado*, mesmo que para a execução dessa obrigação sejam empregados serviços fora das hipóteses de incidência do ISS.

Já o ISSQN incide sobre a “prestação de serviços”, entendida esta como “prestação de obrigação de fazer” remunerada e não gratuita, ligada muito mais a um esforço humano, a uma produção artística, a uma criação de algo, ao desenvolvimento de uma atividade intelectual para a sua execução, mesmo que para isso tenham que ser empregadas mercadorias.

Poder-se-ia afirmar, para simplificar, que o ICMS está intrinsecamente ligado à ideia de fornecimento de bens e mercadorias (obrigação de dar), e o ISSQN à ideia de realização de uma prestação de um serviço por encomenda de alguém (obrigação de fazer).

É muito clara a incidência do ICMS quando pensamos em uma compra e venda de um bem, por exemplo, uma pasta de dentes, ou um sabonete, quando vamos ao supermercado e pegamos tais mercadorias na prateleira. Fica fácil para qualquer pessoa identificar na pasta de dentes e no sabonete um bem (mercadoria) produzido em grande escala e desde o seu início destinado ao consumo.

Ao revés, quando falamos em serviços, conseguimos também identificar como tal aquele prestado por um médico ao seu paciente, ou do advogado ao seu cliente. Ninguém ousaria afirmar que o médico está “entregando” ou “dando” ao seu paciente um bem certo e individualizado (tangível e material). Certamente ele está fazendo algo, ou seja, está realizando um serviço específico que é analisar as condições de saúde do paciente e frente a elas fazer um diagnóstico por meio do emprego de seu conhecimento técnico e intelectual, prescrevendo uma medicação ou indicando um tratamento. Assim também o advogado que, ao realizar o seu serviço, elabora uma peça de defesa, ou um parecer jurídico para o seu cliente.

Percebe-se nitidamente nos exemplos acima aquilo que é obrigação “de dar” e o que é obrigação “de fazer”.

Mas tais conceitos não são, muitas vezes, suficientes para determinar a incidência de tal ou qual imposto por causa dos chamados “fatos geradores confrontantes”. Isto porque uma mesma situação fática pode conduzir o intérprete à configuração do fato gerador do ICMS e do ISS ao mesmo tempo.

Na esfera do ISS perdura, até hoje, confusão generalizada entre prestação de serviço enquanto “obrigação principal”, e prestação de serviço enquanto “atividade-de-meio”. E aqui reside, talvez, como veremos a seguir, o ponto fulcral de nosso estudo.

Os Municípios já tentaram, por mais de uma vez, tributar o serviço de digitação, de tradução de textos, entre outros, desenvolvidos pelos profissionais liberais (como é o caso do advogado que digita seus textos e muitas vezes também traduz documentos para a elaboração de seu trabalho). É claro que nesse tipo de serviço de digitação e tradução são meios pelos quais se possibilita a realização da atividade-fim do advogado, que é a da produção do seu parecer ou da sua peça jurídica, não podendo se pretender tributar tais serviços (digitação e tradução) isoladamente.

Por sua vez, a clássica distinção onde - “ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos (mercadorias), enquanto que o ISS incide sobre circulação de bens incorpóreos (serviços) - não é mais suficiente para distinguir um imposto do outro”<sup>1</sup>.

Isto porque a própria Constituição Federal alargou o conceito tradicional de mercadoria, ditado pelo Direito comum, ao prescrever a incidência de ICMS sobre a venda de energia elétrica, que é um bem incorpóreo.

Mas não é só: a jurisprudência e a doutrina têm entendido que não basta haver uma encomenda para se definir o campo de incidência do ISSQN, pois será devido o IPI e não o ISSQN quando a produção de bem material se der em grande escala, em série, pela transformação e pelo aproveitamento de matérias-primas, ainda que possa existir a prestação de serviços intermediários no meio do processo industrial.

Assim, na chamada produção “por encomenda”, ainda que feita a partir das especificações ditadas por determinado cliente, há a necessidade de se verificar se a característica deste produto é ser o único do mesmo gênero (encomenda personalizada), e se tal produto se presta à exposição para venda ao público em geral ou não, e se esta foi produzida em escala industrial. Quando a encomenda é específica para um determinado usuário final e não se destina a ser colocado em circulação (cartões de visita e de *softwares* específicos para uso em determinada empresa), há incidência do ISS, pouco importando quem tenha fornecido a matéria-prima, porque trata-se de uma obrigação de fazer, e não de uma obrigação de dar, que enseja a incidência do ICMS. Já uma indústria de autopeças que desenvolva uma determinada peça que sirva para um único modelo de veículo não perde a sua natureza de produto industrializado, pela forma como foi produzido, incidindo sobre ela IPI e ICMS e não o ISS.

### **III - Do Conflito Existente na Tributação das Embalagens, dos Rótulos, das Etiquetas e das Bulas Produzidos sob Encomenda pelas Indústrias Gráficas**

Dito isto, passemos agora à análise da questão fulcral do nosso trabalho, qual seja: as embalagens, os rótulos, as bulas e as etiquetas produzidas sob encomenda pelas indústrias gráficas e gráficas, são tributadas pelo ICMS ou pelo ISS?

Para que possamos responder a esta questão, faz-se necessário uma digressão mais aprofundada especificamente do item 13.05 atual da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, que prevê a incidência do ISS sobre as atividades de

<sup>1</sup> HARADA, Kiyoshi. “Industrialização por encomenda: IPI/ICMS ou ISS?” *Jus Navigandi* nº 1.702, ano 13. Teresina, 28 de fevereiro de 2008. Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/10992>. Acesso em 19 de março de 2012.

composição gráfica, fotocomposição, clicheria, litografia e fotolitografia, que, conforme a interpretação que a elas se dê, pode trazer situações claramente conflitantes e concorrentes.

Embora tais atividades sejam hoje, assim como no passado, listadas como sendo da competência dos Municípios e, portanto, sobre elas deva incidir o ISS, nem sempre são “serviços” para fins de sofrerem tributação pelo ISS. Em algumas hipóteses, como veremos a seguir, há prestação de serviço; noutras, venda de mercadoria.

Em primeiro lugar, analisemos o que significa “Serviços de Composição Gráfica”.

Podemos dizer que tais serviços compreendem todas as etapas prévias e anteriores de uma determinada impressão gráfica, como, por exemplo, a elaboração dos textos, a criação e a arte final, a fotocomposição, a composição de figuras ou imagens etc.

O produto final da “composição gráfica” *não é o impresso pronto*, mas os “*moldes*” que quando utilizados e colocados nas máquinas de impressão das gráficas serão estampados em algum meio físico como papel, vidro, metal, plástico, tecido etc.

Em parecer elaborado pela Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica<sup>2</sup>, esta entidade conceituou “composição gráfica” como sendo o “conjunto de atividade 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”. Tal parecer complementa que “quando a lei foi elaborada ela *contemplou apenas uma das três etapas do processo de produção gráfica, ou seja, a ‘pré-impressão’* e como já foi dito, esta é uma atividade-meio, que *não corresponde efetivamente à atividade de produção em escala de produtos gráficos, que está concentrada nas etapas de impressão e pós-impressão.*” (Destques nossos)

Desta forma, temos que ter em mente que o serviço que a “lista de serviços” está tributando é a atividade de “composição gráfica” que, por sua vez, pode ser executada sob várias formas ou de tipos de “processo de impressão” - clicheria, fotocomposição, zincografia, litografia e fotolitografia - e *não se trata do produto sob o qual ela está se materializando, ou seja, o produto impresso*. Portanto, a composição gráfica, tecnicamente falando, pode ser definida como “o ato de reproduzir (grafar) caracteres em base de impressão, as quais, por sua vez, serão utilizadas como *matrizes* para impressão destes caracteres em substratos (papel, papelão, plásticos, etc.) por tinta ou qualquer outro elemento”<sup>3</sup>.

Gilberto Rodrigues Gonçalves<sup>4</sup>, ao estudar o tema, nos traz um importante subsídio: “É hora de se dar destaque a uma importante conclusão, de interesse direto da questão tributária aqui versada: tanto a fotocomposição (espécie) quanto a

<sup>2</sup> NOMURA, Rogério Hideaki. *O ISSQN e a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico*. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização). São Paulo: Ibet, 2008. Disponível em <http://www.ibet.com.br/monografia/111.pdf>. Acesso em 19 de março de 2012.

<sup>3</sup> NOMURA, Rogério Hideaki. *Op. cit.*, nota 3.

<sup>4</sup> GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. “O ISS e a indústria gráfica”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 118. São Paulo: Dialética, julho de 2005, p. 54.

composição gráfica (gênero), *não geram o impresso, o produto gráfico acabado. O seu resultado é o passo anterior à confecção da matriz ou do suporte (o conhecido clichê) que será utilizado nos equipamentos de impressão.* Portanto, composição gráfica e fotocomposição são apenas *atividades meio na elaboração do produto impresso.*” (Destaques nossos)

Portanto, a composição gráfica é, na verdade, o “molde” que será utilizado nas máquinas gráficas para imprimir e finalizar o impresso que se pretende produzir. Conclui-se que o termo “composição gráfica” foi usado pela lei para definir a atividade humana de montagem e produção dessa matriz destinada posteriormente a ser utilizada na impressão gráfica.

Aliás, todas as atividades constantes tanto do item 77 da Lista de Serviços do antigo Decreto-lei nº 406/1968 quanto as do item 13.05 da atual Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, ora analisadas, referem-se à montagem de matrizes (moldes) para posterior impressão - ou seja, dizem respeito a uma atividade de “pré-impressão” (atividade-meio) do ponto de vista da gráfica, como acima se mencionou, e não se confundem com o própria atividade de impressão e pós-impressão (acabamento) do impresso pronto, estas, sim, que têm a ver com a atividade-fim da gráfica, que é entregar o produto encomendado pelo cliente - o impresso em si.

A confusão, portanto, está no fato de que esse serviço de “composição gráfica”, para a gráfica que eventualmente o realize, é uma atividade-meio necessária ao seu processo de impressão, sendo apenas uma das etapas de um ciclo de produção do impresso final (no caso em análise, embalagem, rótulo, etiqueta e bula).

A composição gráfica, como tal, pode ser ou não uma atividade desenvolvida pelas gráficas e indústrias gráficas, que podem ter em seus departamentos um setor de criação. Mas, em geral, o que se vê na prática é que as gráficas apenas realizam a “aplicação” dessa composição gráfica através da colocação do “fotolito”, por exemplo, entregue pelo cliente, em suas máquinas, de forma a permitir que o fotolito seja estampado em um meio físico e aí se dê e materialize a sua impressão.

Portanto, o que a lei na verdade está a tributar pelo ISS é a prestação de serviços de “composição gráfica”, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, que, segundo nosso parecer, *não se confundem com o produto final impresso.* Tecnicamente falando, inclusive, a fotocomposição, a clicheria, a zincografia e a litografia são sempre “tipos” de pré-impressão, e não o próprio produto final desse tipo de impressão.

Corroborando esse entendimento, se verificarmos que na “lista de serviços” a “composição gráfica”, a “fotocomposição”, a “clicheria”, a “zincografia” e a “litografia” estão “fisicamente” alocadas como subitens do item 13 - “Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia”, veremos que, por mais esse motivo, não se trata de tributar o impresso como produto final da atividade da composição gráfica, mas que o que o legislador quis de fato tributar e tributou foi a própria *atividade de “composição gráfica”* enquanto resumo e produto final de uma atividade de criação. Caso contrário, estar-se-ia tributando uma atividade-meio e não uma atividade-fim quando realizada pela própria gráfica.

Se nos detivermos nos demais subitens da lista que estão alocados na mesma posição do item 13.05, veremos que quando o legislador quis de fato tributar o produto final ele o fez, como no caso, por exemplo, do item 13.03, onde tributa

especificamente a fotografia e também as atividades a ela inerentes e que são necessárias para obtê-la. E isso se dá também em relação aos demais subitens do item 13.

Somente se se entender de maneira contrária, ou seja, que a expressão “composição gráfica” utilizada pelo legislador não é um termo técnico (“pré-impressão” e *que não se confunde com o impresso*), mas se trata de um *termo equívoco*, admitindo, portanto, outro significado semântico, e, neste caso, como sendo o próprio produto final gráfico já impresso (que é, ao que nos parece, ser a posição de nossos tribunais), aí sim poderíamos pensar em tributar pelo ISS o material impresso quando personalizado e destinado a ser utilizado pelo seu usuário final, pois neste caso a “composição gráfica” não seria apenas uma das etapas do processo de impressão e execução dos impressos personalizados, mas, sim, o próprio produto final pronto e acabado.

Caso contrário, em nosso sentir, somente poderia ser tributada pelo ISS a *prestação de serviços de composição gráfica enquanto produto da atividade de sua “criação” e nunca o produto final impresso*, e mesmo assim somente quando tal atividade de criação *não fosse desenvolvida pela gráfica*, mas por terceiros, sendo a ela entregue pelo cliente unicamente para ser aplicada no produto que ela, gráfica, deve entregar. Quando desenvolvida pela própria gráfica, esta atividade não passaria de uma *atividade-meio* necessária para a produção do impresso final, e por tal motivo, *não poderia ser isoladamente tributada pelo ISS, pelo mesmo motivo que não se tributam as várias etapas de elaboração de um parecer pelo advogado* (digitação, tradução de textos etc.).

Esclarecido esse ponto, e ressalvadas as distinções acima realizadas, e agora apenas para fins do nosso estudo, passemos a analisar a questão sob a ótica de que o termo “composição gráfica” traduza o próprio impresso gráfico e não uma das muitas atividades inerentes à criação gráfica.

Na década de 1970, consolidou-se o entendimento jurisprudencial no sentido de que incidiria o ISSQN sobre tais serviços (impressão), ainda que houvesse fornecimento de material no processo (papel, tinta, filmes etc.).

Diante do fato de que as decisões judiciais proferidas à época eram contrárias aos interesses do Estado de São Paulo, foi editada a Portaria CAT nº 54, de 16 de outubro de 1981, que introduziu o conceito de “impresso personalizado” e de impressos que se destinem à “comercialização e industrialização”.

Embora essas distinções *não estivessem previstas na Lista de Serviços anexa ao então vigente Decreto-lei nº 406/1968*, o Estado de São Paulo passou a não exigir o imposto nas saídas efetuadas por estabelecimentos gráficos quando o produto fornecido ao cliente fosse personalizado, assim entendidos aqueles que se destinassem ao uso exclusivo do autor da encomenda. Todavia, o art. 2º dessa mesma Portaria (que se encontra em vigor até hoje), passou a exigir o ICM (atual ICMS) nos casos de impressos personalizados que se destinassem a consumo na industrialização ou comercialização, assim entendidos os rótulos, as bulas, as etiquetas e as embalagens. Tais materiais impressos foram considerados como destinados a integrar a cadeia de produção e de comercialização, e por esse motivo, deveriam ser tributados pelo referido tributo e não pelo ISSQN.

Por fim, o Estado de São Paulo entendeu que os produtos de artes gráficas, que embora veiculando mensagem publicitária, tenham destinação específica, tais

como agendas, calendários, réguas, cadernos, marcadores de texto etc., não se consideram personalizados, incidindo desta forma, o ICMS. Em 1985 foi publicada a Decisão Normativa CAT nº 2, de 23 de julho, que ratificou o entendimento da Portaria CAT nº 54/1981.

O curioso é que o Município de São Paulo, naquela época, comungava o mesmo entendimento manifestado pelo governo paulista como se comprova pela análise do Parecer Normativo PMSP nº 001/1985.

Embora não estivesse previsto no Decreto-lei nº 406/1968, a distinção entre impressos personalizados ou mesmo a hipótese de impressos serem destinados à futura comercialização ou industrialização, os dois atos normativos anteriores, ao distinguir tais fatos, criaram uma certa harmonia de entendimentos.

Todavia, com a edição da Portaria SF/PMSP nº 42/1985 pelo Município de São Paulo, esse estado de coisas foi alterado de maneira radical, passando-se a entender devido o ISSQN “na confecção de impressos ou produtos personalizados, caracterizados como aqueles que contenham os dados identificadores do seu usuário e que se destinem ao próprio autor da encomenda, para seu uso exclusivo, ou que se destinem a integrar o processo produtivo de um determinado produto ou serviço”.

A posição da Prefeitura do Município de São Paulo, assim como a de outros Municípios, quanto à incidência nestes casos do ISSQN é escorada no entendimento que o Supremo Tribunal Federal vem dando ao assunto até o momento<sup>5</sup>.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça promulgou em 1996 a Súmula nº 156 para determinar que: “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”.

Porém, a controvérsia ainda persiste e embora a matéria possa estar sumulada, outros critérios estão sendo utilizados na solução da controvérsia pelo STJ, qual seja, o da prevalência da personalização ou encomenda e o da preponderância do material ou do serviço<sup>6</sup>.

Tanto isto é verdadeiro que o Supremo Tribunal Federal foi chamado a se manifestar sobre a adequada interpretação e incidência do item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, em relação às atividades desenvolvidas pelas indústrias gráficas que produzem embalagens, rótulos, etiquetas, bulas e outros impressos personalizados e sob encomenda, que são utilizados para serem incorporados como insumos de um processo produtivo ou no ciclo de comercialização, e que são produzidos em escala industrial (ADIn nº 4.389 proposta pela

<sup>5</sup> RE nº 111.566/SP; RE nº 94.939/RJ; RE nº 110.944/SP; RE nº 93.319/SP.

<sup>6</sup> RE nº 94.939/RJ; REsp nº 470.577/SP: “É irrelevante para o exame da incidência do imposto, se ICMS ou ISS, o fato de serem as embalagens feitas sob encomenda.” REsp nº 725.246, Min. Teori Albino Zavascki, julgamento em 25.10.2005: “A súmula 156 do STJ (...) tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. (...) a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS”; da análise e exame do negócio jurídico que é o verdadeiro núcleo da operação - obrigação de fazer (em sentido positivo: AgRg no REsp nº 953.840/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 20.8.2009; em sentido de não preponderância: RE nº 547.245/SC (*leasing*), STF, Min. Eros Grau).



Abre - Associação Brasileira de Embalagens e ADIn nº 4.413 CNI - Confederação Nacional das Indústrias).

Inicialmente, entendemos que o critério da preponderância dos serviços ou das mercadorias na análise da incidência do ICMS ou do ISS, bem como o da personalização e o da encomenda, que não se encontram na lei, ainda que pudessem ser aplicados<sup>7</sup>, já não resolvem a questão.

Se admitirmos, como inicialmente demonstrado, que a “composição gráfica” embora seja um termo equívoco, não pode ser entendido como o próprio impresso, pois tem uma conotação e uma definição técnica própria - pré-impressão, não há que se falar em sujeição de tal atividade ao ICMS, ficando esta adstrita ao campo do ISSQN. E por quê? Porque, na verdade, tal atividade é fruto de uma criação intelectual e intangível, própria de uma obrigação “de fazer” e não “de dar” como acima exaustivamente se demonstrou.

Assim, a composição gráfica enquanto um serviço tipicamente de criação artística e de pré-impressão ficaria adstrita à incidência do ISS, mas apenas quando tal atividade fosse realizada pelas agências de publicidade, pelos designers gráficos, pelas empresas que efetivamente desenvolvem esse tipo de serviço.

Por outro lado, quando tal atividade for realizada pelas indústrias gráficas como uma das etapas da impressão (pré-impressão, como foi visto), para com ela, então, imprimir em larga escala rótulos, etiquetas, bulas, caixas ou embalagens de toda a sorte de tipos (metálicas, de vidro, de plástico, de papel, de cartão etc.), a aplicação desse “molde” é mera etapa intermediária de um processo industrial, podendo ser definida como uma atividade-meio, e não uma atividade-fim, como estudado linhas atrás e, por este motivo, não estaria adstrita à incidência do ISS.

E isto porque o processo industrial realizado por esses estabelecimentos é muito mais complexo e extenso, e envolve não só a impressão nos produtos, mas uma série de outras atividades e etapas de produção até mais onerosas e relevantes, como a pesquisa e desenvolvimento do próprio produto (rótulo, uma bula, uma etiqueta ou uma embalagem específica).

Devemos lembrar que, muitas das vezes, o que se procura não é uma caixa que tenha simplesmente a identificação do fabricante do produto que nela será acondicionado. O que se procura é o *know-how* para o desenvolvimento de uma embalagem, de um rótulo, ou de uma etiqueta específica que tenha determinadas características técnicas. Por exemplo, uma embalagem ou um rótulo que resista à umidade ou a baixas temperaturas, ou mesmo a uma etiqueta de “abre e fecha” que resista ser aberta e fechada várias vezes, mantendo a sua propriedade de aderência. A embalagem, como o rótulo no exemplo dado, deverá ser colocada na geladeira ou congelador do consumidor final. Portanto, a tinta a ser usada, o tipo de papel, o plástico impermeabilizante, tudo isso é muito mais relevante para se conseguir o produto final do que a simples “composição gráfica” (arte final - pré-impressão) que apenas servirá para estampar a imagem do produto e do seu fornecedor (encomendante do produto).

<sup>7</sup> Jurisprudência citada na nota 7.

#### IV - Conclusão

Concluindo, entendendo-se a “composição gráfica” como uma mera atividade de criação e de pré-impressão, como realmente o é, poderá ser tributada pelo ISS apenas em relação ao seu valor efetivo no processo produtivo quando não realizada pela própria gráfica, e não poderá ser tributada pela indústria gráfica por ser ela *atividade-meio* da *atividade-fim* que é a produção do impresso e do produto acabado.

É isso que é lógico, já que ninguém espera que uma agência de publicidade, que faça uma arte final para um cliente seu, cobre dele ICMS. É, portanto, um serviço tipicamente de incidência do ISS e, mesmo estando dentro da cadeia produtiva, o seu realizador, enquanto não seja a própria empresa gráfica, deverá tributar esse serviço pelo ISS.

Mas, caso o entendimento da maioria seja de que o sentido desejado e empregado pelo legislador ao termo “composição gráfica” seja o de caracterizá-lo e defini-lo como sendo o próprio resultado da atividade gráfica - o produto impresso - então dever-se-á analisar o tipo de atividade, o tipo de destino que será dado ao referido impresso de um modo geral, quem é o seu usuário final e a forma pelo qual é produzido (escala industrial ou não).

Explica-se: tomemos o exemplo de uma caixa de leite longa vida. A grande tecnologia desenvolvida pela indústria gráfica está relacionada com o tipo de embalagem e suas especificações técnicas. O interior da embalagem deve possuir uma camada específica de determinado produto que impeça tanto que o alimento seja contaminado quanto que a própria embalagem sofra com o fato de conter um líquido em seu interior. Além disso, a embalagem deve ser resistente ao acondicionamento, e ainda deve ser resistente tanto à temperatura ambiente quanto a temperaturas frias, já que o leite, uma vez aberta a embalagem, deverá ser mantido em geladeira. Assim, a embalagem a ser desenvolvida e entregue é tipicamente uma obrigação “de dar” e não “de fazer”.

Todas as embalagens de leite “longa vida”, a rigor, são iguais depois de serem desenvolvidas e antes de terem em seu corpo estampado qualquer impressão. O que as diferencia, ao final, é a impressão dos signos de comunicação visual de quem as encomenda. Portanto, a impressão do nome ou da identificação visual do encomendante e da marca de seu produto na embalagem nada mais é do que uma das muitas fases do processo de produção industrial desse bem que deve ser considerado como mercadoria - já que se trata de uma obrigação “de dar” e não “de fazer”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>8</sup> esclarece que: “o IPI não se distingue do ISS pela sua 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”.

Por sua vez, Helio Barthem Neto conclui que: “(...) haveria um contra senso se a produção em escala industrial pudesse ser considerada como um serviço para fins de incidência do ISS, bem como seria questionável admitir que um serviço es-

<sup>8</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 46.

pecífico e alheio a um ciclo de produção fosse considerado uma industrialização, para fins de incidência do IPI. Haveria nesses casos nítida invasão de competência entre referidos entes políticos”<sup>9</sup>.

Ora, se ao confeccionar o rótulo, a etiqueta, a embalagem ou a bula essa produção se dá através de um processo industrial, de larga escala, onde se encontram presentes *know-how*, desenvolvimento de produto, patentes industriais, além de outros processos de corte, vinco, de acabamento etc., estaremos diante de um claro processo industrial, mesmo que o produto final sirva apenas para o seu encomendante.

Além disso, os rótulos, as embalagens, as bulas e as etiquetas que são produzidas para a indústria de forma geral são destinados a serem utilizados como subprodutos ou insumos de um outro produto industrializado ou de uma das etapas de sua comercialização.

As bulas, por exemplo, necessariamente são produzidas para serem colocadas juntamente com os remédios, dentro das respectivas embalagens, e isso decorre de uma obrigação legal determinada pela Anvisa. Assim, pode-se dizer que a bula, embora possa se caracterizar como um impresso personalizado independente do próprio remédio, acaba por fazer parte deste, já que por determinação legal o remédio não pode ser vendido sem a bula.

Da mesma forma, o rótulo produzido pela indústria gráfica, que serve para identificar o produto do encomendante, bem como especificar as suas características técnicas, também acaba por fazer parte integrante deste último, já que também por lei um produto deve conter como mínimo a identificação em seu corpo do nome de seu produtor, do seu CNPJ, e a sua composição para poder ser comercializado.

As etiquetas, assim como os rótulos, seguem essa mesma destinação, quer quando aplicadas no produto em cumprimento de legislação e para a identificação do produto, quer quando aplicadas como espécies de “selos”, para abrir e fechar um determinado produto, ou ainda como lacre de proteção para identificar que o produto não foi ainda aberto e é virgem.

Por fim, quanto às embalagens, estas são, por vezes, quase que o próprio produto, especialmente nos casos dos líquidos, já que sem esse acondicionamento o próprio produto não poderia ser colocado à venda.

Por esta razão, entendemos que em todos esses casos, em que os impressos (embalagens, rótulos, bulas e etiquetas) servem e se destinam a acondicionar, identificar, atender a exigências legais e serão introduzidos como insumos ou materiais intermediários em um processo produtivo ou de comercialização, mesmo sendo produzidos por encomenda, e serem destinados apenas ao uso dos produtos de um determinado encomendante, não podem ser tributados pelo ISS, mas devem ser tributados pelo ICMS e pelo IPI quando cabível, já que claramente provêm de uma atividade industrial.

<sup>9</sup> NETO, Helio Barthem. “Serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar 116/03 que podem ser considerados como processos de industrialização - Tributação pelo ISS ou pelo IPI?” *Guia IOB de procedimentos legais ICMS/IPI comentários, jurisprudência e atos administrativos* 1, 2008, p. 2.

Não pode uma nítida “industrialização por encomenda” na qual incide IPI e ICMS ser confundida, neste caso, com um serviço personalizado, este sim tributado pelo ISS.

Do contrário deveríamos entender que as indústrias de autopeças, por exemplo, que desenvolvem produtos específicos para cada uma das montadoras de automóveis e muitas vezes para cada tipo de veículo, fruto de altos investimentos em tecnologia, são em verdade prestadores de serviço, já que seus produtos somente podem ser utilizados por uma determinada montadora (cliente encomendante), ou mesmo em um único modelo de veículo.

Desta forma, independentemente da ótica que se queira analisar a questão, logicamente, excetuados os casos em que a composição gráfica é o próprio resultado da prestação de serviços, ou seja, nos casos em que é executada por agências de publicidade, designers gráficos, empresas de produção de fotolitos etc., conforme acima explanamos, onde aí sim incide o ISSQN (item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003), a conclusão a que chegamos não pode ser outra senão aquela de que tais “impressos personalizados” (embalagens, rótulos, etiquetas e bulas) quando produzidas em processo industrial e se destinarem a integrar um produto ou uma etapa de sua comercialização, são em verdade mercadorias e, como tal, são tributadas pelo ICMS e não se encontram na esfera de competência dos Municípios, não incidindo sobre estes o ISS.