

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 17.130**

Sessão do dia 19 de dezembro de 2019.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.047**

Recorrente: **VANGUARDA RIO GRÁFICA S.A. (GRÁFICA JB S.A.)**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E  
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

**ISS – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA  
– INCIDÊNCIA**

*A confecção de periódicos e encartes publicitários feita sob encomenda de usuário final configura prestação de serviço apta a sofrer a incidência do imposto, não sendo alcançada pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição de 1988. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

**R E L A T Ó R I O**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 252/259, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente<sup>1</sup> por VANGUARDA RIO GRÁFICA S.A., nova denominação de GRÁFICA JB S.A., em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ) que indeferiu pedido de diligência e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 103.623, lavrado em 18/06/1999 e recebido três dias depois pela autuada, contendo dois itens e versando sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

<sup>1</sup> V. comprovante de ciência postal da decisão recorrida às fls. 224 e protocolo mecânico de interposição do Recurso Voluntário às fls. 237.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 17.130

O primeiro item cobrou o ISS declarado no livro de apuração do imposto no período contínuo de maio de 1997 a dezembro de 1998, referente à prestação dos serviços listados no inciso LXXVII do art. 8º da Lei nº 691/1984 (“*composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*”), com a redação dada pela Lei nº 1.194/1987. O imposto cobrado, em valores históricos, montou a R\$ 206.855,85. Foi aplicada ali, também, a multa de 50% prevista no art. 51, I, 1, da Lei nº 691/1984, para hipóteses do tipo.

O segundo item cobrou o ISS devido sobre serviços da mesma espécie, prestados no mesmo período, porém não escriturado, vez que a contribuinte os faturara em notas fiscais conjuntas estaduais como “vendas”, não como serviços. O imposto cobrado, em valores históricos, montou a R\$ 1.780.565,57. Foi aplicada ali, também, a multa de 80% prevista no art. 51, I, 3, da mencionada Lei nº 691/1984 para hipóteses de inadimplência do imposto, quando os documentos fiscais que consignaram a obrigação tenham sido regularmente emitidos, mas não escriturados nos livros próprios.

A autoridade lançadora consignou que a apuração fora efetuada com base no Livro de Apuração do ISS e nas notas conjuntas estaduais, onde as “vendas” estavam indicadas como não tributáveis pelo ICMS. Acompanharam o Auto de Infração, integrando-o para todos os fins na forma do art. 68, § 1º do Decreto nº 14.602/1996, Quadros Demonstrativos Anexos para cada item, segregando mensalmente base de cálculo e imposto devido, bem como um Quadro Demonstrativo Auxiliar, indicando as mais de duas mil Notas Fiscais relativas ao item 2.

A contribuinte veio aos autos solicitar prorrogação do prazo impugnatório, no que foi atendida. Mas antes mesmo de impugnar, sobreveio Termo de Retificação do Auto de Infração, para corrigir tão somente o nome da autuada e o número de sua inscrição municipal e para agregar (1) instruções sobre local a comparecer para notificação e sobre possibilidade de pagamento de multas com reduções, na forma da lei; (2) intimação para pagamento ou impugnação; (3) esclarecer que o pagamento valeria como desistência de defesa; e (4) que o Município promoveria cobrança judicial se o débito permanecesse não pago. O Termo de Retificação foi cientificado, e o prazo impugnatório, reaberto.

Em sua impugnação, a contribuinte alegou direito à imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição da República, *in verbis*:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE

### Acórdão nº 17.130

Invocou, por outro lado, o art. 12, XVI, da Lei nº 691/1984, *in verbis*:

Art. 12 Estão isentos do imposto:

[...]

XVI - os serviços necessários à elaboração de livros, jornais e periódicos, em todas as suas fases, conforme dispuser o Regulamento.

Afirmou a impugnante que as notas referentes ao item 2 versavam sobre *serviços de impressão de periódicos e de encartes de publicidade*, destinados para diversos clientes. Os periódicos, dos quais citou alguns, se revestiriam de natureza claramente informativa ou divulgadora de cultura, produzidos a intervalos certos de tempo. A autoridade lançadora teria ignorado que as NFs sinalizavam não se poder cobrar ICMS, o que deveria resultar em mesmo entendimento quanto ao ISS.

Quanto aos encartes, seriam também imunes por se se destinarem a integrar a publicidade divulgada pelos jornais, destes não podendo ser desmembrados, como publicidade avulsa. Destacou que se destinavam a integrar o *Jornal do Brasil* (à época, veículo impresso), que pertencia ao mesmo grupo empresarial da contribuinte. A Gráfica JB entregaria tais encartes diretamente ao *Jornal do Brasil*.

Citou doutrina de Aliomar Baleeiro no sentido da aplicação da imunidade ao ISS à publicidade paga e aos anúncios. Referiu doutrina de Ives Gandra Martins, a qual, por sua vez, citava orientação do STF no sentido de estender, à publicidade, a imunidade dos jornais. Citou outros doutrinadores no mesmo sentido de interpretação extensiva da imunidade em questão, de modo a atingir os elementos que compõem a formação do preço dos bens culturais tutelados pela norma da CRFB. E citou antigos precedentes do STF, entre eles o RE 101.411, de 1987.

Requeru a realização de diligência em seu estabelecimento, de modo a identificar, com precisão, a que tipo de serviço corresponderia cada uma das mencionadas notas fiscais, tendo em vista o grande número delas.

Por fim, como argumento subsidiário, afirmou que, acaso fosse devido o ISS, não o seria a uma alíquota de 5%, mas sim à de 3%, prevista no art. 33, II, 3, da Lei nº 691/1984, cuja redação, à época, era: “*serviços concernentes à concepção, redação, produção e veiculação de propaganda e publicidade, inclusive divulgação de material publicitário.*”

O órgão lançador considerou que a impugnante só havia contestado o item 2 do Auto de Infração, de modo que se desmembrou a cobrança do item 1, tido como incontestado, a qual passou a ser objeto dos autos de nº 04/382.326/1999 (ora apenso).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 17.130

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância, a autoridade lançadora destacou que os serviços de impressão personalizados sob encomenda eram fato gerador do ISS nos termos da lei municipal e que a **imunidade** em questão se destinava apenas à coisa (livro, jornal, periódico, papel), não aos serviços para sua produção. De modo que somente se exoneravam o IPI e o ICMS, não o ISS ou o IR, como esclarecido por Aliomar Baleeiro em “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”.

Reconheceu, porém, que o Município do Rio de Janeiro concedera **isenção** aos serviços necessários à elaboração de livros, jornais e periódicos em todas as suas fases, conforme art. 5º, XIV, do Decreto nº 10.514/91 (Regulamento do ISS)<sup>2</sup>. Ressaltou que nem todos os serviços de impressão da contribuinte haviam sido abrangidos pela autuação, justamente porque haviam sido considerados **isentos**. Teria sido o caso das impressões de livros, da revista “Programa de Domingo” do JB e do Livro Língua Viva, pois seriam protegidos pelo art. 150, VI, “d”, da CRFB. Todavia, reconheceu o lançador que, devido ao grande volume de NFs, ter-lhe-iam passado despercebidos outros serviços que também estavam sob o manto da **isenção**. Por essa razão, propôs o lançador retificação no item 2, emitindo novo Quadro Demonstrativo pelo qual o imposto devido no item 2, em valores históricos, seria reduzido para R\$ 1.737.211,23.

Realçou que, segundo o art. 133 do Regulamento do ISS<sup>3</sup>, somente são abrangidos pela isenção municipal os serviços “*diretamente relacionados e integrados às fases de confecções*” de livros, jornais e periódicos, “*tais como elaboração, tradução e revisão de textos, composição e impressão gráfica e encadernação*”. Trouxe à baila, também, os §§ 1º e 2º do citado art. 133, *in verbis*:

§ 1º - Considera-se livro a edição de obra literária, didática, científica ou técnica, excluídos:

- 1 - o livro em branco ou simplesmente pautado, bem como o destinado à escrituração de qualquer natureza;
- 2 - a agenda e similar.

§ 2º - Considera-se periódico a publicação que aparece em intervalos iguais, que volta ou se renova de tempos em tempos ou em épocas determinadas, devidamente registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Asseverou que, através da intimação de nº 22.447/99 (fls. 62), a contribuinte havia sido instada a apresentar o registro dos periódicos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (RCPJ), como preceitua o retrocitado § 2º do art. 133 para haver direito à isenção. Na ocasião, aliás, o Fisco lhe teria apresentado a relação dos periódicos (fls. 163-170).

<sup>2</sup> Consigne-se que tal dispositivo do Regulamento se baseava no supracitado inciso XVI do art. 12 da Lei nº 691/84. Todavia, tendo em vista a edição da Emenda Constitucional nº 37, de 12.06.2002, o então Chefe do Poder Executivo determinou (Decreto nº 22.520, de 26.12.2002) que o inciso XVI, não tendo sido recepcionado pela nova ordem constitucional, vigeu somente até 31.12.2002, aplicando-se, a partir de 01.01.2003, a cobrança de ISS sobre os serviços antes isentos.

<sup>3</sup> Revogado em 2003, pelo mesmo motivo referido na nota de rodapé acima.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 17.130

Afirmou que, dos periódicos citados pela impugnante, os agora mantidos como tributáveis pelo ISS (caso da *Revista Theatro Municipal*, do *Programa Neoclássico 1998* e da *Revista Odebrecht Informa*) não seriam alcançáveis pela supracitada imunidade, por constituírem mero material promocional destinado a divulgar negócios e vendas de produtos, não imbuídos do sentido constitucional de incentivo à cultura e à educação. E não estariam cobertos pela isenção municipal, por não estarem registrados no RCPJ.

Ressaltou que, no campo “descrição dos Produtos/Serviços” das notas fiscais, a contribuinte referira produto diverso do que fora realmente impresso, de modo a buscar tratamento fiscal de livro para produto promocional, catálogo, manual e outros, tais como *Livro Referência Dental*, *Livro Bradesco Lista*, *Livro Condições Gerais* e *Livro Manual de Seguros*, todos de empresas pertencentes ao grupo Bradesco S.A., e ainda a *Revista Odebrecht Informa*, a *Revista Hermes*, o *Jornal White Martins* e o *Jornal Concremat*.

Destacou que os serviços objeto da autuação eram sujeitos ao ISS por força do art. 131 do Regulamento do imposto, cuja redação à época era, *in verbis*:

Art. 131 - O imposto incide sobre a prestação dos seguintes serviços, relacionados com o ramo das artes gráficas:

I - composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia, e outras matrizes de impressão;

II - encadernação de livros e revistas;

III - confecção de impressos personalizados diretamente ao usuário final, pessoa física ou jurídica;

IV - confecção de impressos de segurança;

V - acabamento gráfico.

Parágrafo único - Entende-se por impresso personalizado aquele cuja impressão inclua o nome, firma, razão social ou marca de indústria, comércio ou serviço (monograma, símbolo, logotipo e demais sinais distintivos), para uso ou consumo exclusivo do próprio encomendante, tais como: nota fiscal, fatura, duplicata, papel para correspondência, cartão comercial, cartão de visita, convite, fichas, talões, rótulos, etiquetas, bulas, informativos, folhetos promocionais, explicativos, turísticos, capas de discos fonográficos, encartes, envelopes internos de capas, minicassete e outros serviços gráficos personalizados.

Quanto aos encartes, pontuou que eram impressos personalizados sob encomenda, na forma do retrotranscrito art. 131, e que sua impressão não se confundia com a sua distribuição posterior de modo integrado ao Jornal do Brasil, tratando-se de dois fatos geradores distintos. Citou Bernardo Ribeiro de Moraes, no sentido de que a imunidade não atingiria cartazes, folhetos de propaganda e o papel utilizado nessa impressão. Invocou, ainda, a decisão do STF no RE 213.094, em cuja ementa se referira que veículo publicitário de exclusiva índole comercial não poderia ser considerado destinado à cultura e à educação, razão pela qual não estaria abrangido pela imunidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 17.130

Em relação à diligência solicitada pela impugnante, considerou-a incabível, vez que as notas estavam em poder da contribuinte e esta recebera o Quadro Auxiliar com sua lista.

Por fim, destacou que a alíquota correta a aplicar era a de 5%, vez que se tratava de serviços de impressão gráfica, listados no inciso LXXVII do art. 8º da Lei nº 691/1984.

Em outubro de 2002, o processo foi requisitado pela D. PGM, juntamente com o retrocitado processo 04.382.386/1999 (que, como visto, fora criado para se cobrar o item 1 do Auto de Infração, tido como incontestado), a fim de subsidiar a posição do Município na *Execução Fiscal* ajuizada para cobrar valores referentes ao Auto de Infração aqui tratado. Em juízo, a executada teria alegado nulidade por não ter sido notificada nos processos administrativos, além de assinalar que tais processos ainda estariam em curso.

Os autos foram devolvidos à SMF em novembro de 2002. O ato seguinte constituiu em solicitação da F/SUBTF/CRJ para que a autoridade lançadora relacionasse, para cada nota fiscal que ela pretendesse excluir do Quadro Demonstrativo relativo ao item 2, o tipo de material impresso, nos mesmos moldes do Quadro Auxiliar que preparara para as NFs que deveriam continuar a sofrer a tributação. A diligência foi cumprida pelo lançador às fls.205-206.

Em julho de 2003, os autos, com o apenso relativo à cobrança do item 1, foram requisitados com urgência pela D. PGM, para entrega ao juízo da 12ª Vara de Fazenda Pública. Os autos voltaram à SMF em junho de 2006.

Em março de 2019, sobreveio a decisão da F/SUBTF/CRJ, cujas razões assumiram como verdadeira a assertiva da impugnante de que as notas fiscais em questão abrangiam apenas serviços de confecção de periódicos e encartes publicitários, de modo que o pedido de diligência era de ser indeferido.

No que tange à imunidade, assinalou que se destinava somente aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, não se estendendo aos serviços necessários à confecção desses bens. Disse serem muito antigos os precedentes do STF invocados pela impugnante e pontuou que, com a promulgação da Constituição de 1988, o Supremo firmara entendimento no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, “d” da Carta Política não se estendia aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final (REs 230.782, de 2000, e 229.703, de 2002).

No que tange à isenção, destacou que a impugnante não fizera prova do registro, no RCPJ, dos periódicos envolvidos no presente caso. Logo, não havia como se reconhecer isenção para sua impressão.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 17.130

Afirmou que a autoridade lançadora se equivocara ao considerar, como livro, a revista Cinemais, a qual seria, conforme reconhecido pela própria impugnante, um periódico, isto é, publicação que aparece em intervalos iguais, que volta ou se renova de tempos em tempos ou em épocas determinadas, conforme descrito no Regulamento do ISS (um exemplar da publicação se encontra em anexo ao presente).

Semelhantemente, a confecção de encartes publicitários, isto é, de informativos com material de propaganda, também não teriam sido alcançados seja pela imunidade, seja isenção, como já reconhecido pelo E. F/CCM em seu Acórdão de nº 11.753.

No que tange à alíquota, destacou que a prevista para serviços gráficos era a de 5%, sendo irrelevante se o material impresso seria ou não destinado a fins de publicidade.

Assim, discordando tanto da autuada quanto da proposta de retificação do órgão lançador, entendeu a F/SUBTF/CRJ que não havia razão para efetuar qualquer redução no valor cobrado no Auto de Infração, vez que se tratava, conforme a própria contribuinte, de serviços de impressão de encartes e de periódicos, estes não registrados no RCPJ. E manteve, na íntegra, o Auto de Infração.

Exceto pelo intróito mencionando a decisão recorrida e a tempestividade da interposição, bem como pela ausência de reiteração do pedido de diligência, a petição recursal é cópia exata da petição de impugnação, apesar da mudança de escritório jurídico de representação.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Entendo que o recurso é meramente protelatório.

Veja-se que após a decisão de primeira instância, onde explorados temas como o da isenção concedida pelo Município do Rio de Janeiro aos serviços necessários à elaboração de livros, jornais e periódicos, em todas as suas fases, quedou-se inerte o contribuinte sobre a necessidade de impugnação específica das razões da decisão recorrida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE

### Acórdão nº 17.130

Nem mesmo o entendimento da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários sobre retificar o entendimento do Sr. Fiscal Autuante, no aspecto onde este tratou a “Revista Cinemas” como um livro, foi comentado pelo contribuinte.

Resumiu-se a repetir as razões constantes em sua impugnação, que não o socorrem nesta contenda.

Em suas razões, repisa a Recorrente que seria sua atividade (especificamente o serviço aqui em debate) agraciado pela imunidade tributária destinada aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, na forma do art. 150, inc. VI, alínea ‘d’, da Constituição de 1988, justificando, desta forma, o fato de ao emitir as notas fiscais estaduais conjuntas, indicar a não incidência do ICMS (e, nesse passo, tampouco do ISS).

Ocorre que a julgar pela natureza dos serviços prestados pelo contribuinte, e considerando-se a índole objetiva da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea ‘d’, da Constituição de 1988, não há como se reconhecer a benesse constitucional aos periódicos e encartes publicitários produzidos pela Recorrente.

Mesmo que se buscasse fundamento para afastar a tributação nas normas municipais que instituíram a isenção aos serviços necessários à elaboração de livros, jornais e periódicos, em todas as suas fases, também é certo, conforme bem demonstrado tanto pela decisão recorrida quanto pela Representação da Fazenda, que não se aplicam ao caso, posto que não cumprem as condições estabelecidas na legislação local.

Veja-se que a abrangência pretendida pela Recorrente para a aplicação da imunidade é rechaçada tanto pelos precedentes deste Egrégio Conselho quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como já bem explorado na promoção da Representação da Fazenda.

Registro a decisão da minha lavra, no Acórdão nº 15.852 deste Egrégio Conselho, já mencionado, aliás, pela própria Representação da Fazenda em sua promoção, onde sustentado o entendimento de que **“a impressão de livros, jornais e periódicos feitos sob encomenda de usuário final configura prestação de serviço apta a sofrer a incidência do imposto”**.

E em louvável elucidação de outras hipóteses onde eventualmente o contribuinte poderia encontrar abrigo para o seu comportamento de não submeter tais serviços à tributação, a Representação da Fazenda nos trouxe a interpretação dos artigos 131 e 132 do Regulamento do ISS deste município.

Veja-se que mesmo que o contribuinte tivesse trazido tal questão aos debates, razão não lhe assistiria, pois mesmo que comprovasse que a confecção fosse de impressos que se destinassem à comercialização ou industrialização, não fez prova de que a condição de estarem registrados junto ao Registro Civil de Pessoas Jurídicas.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 17.130

Como bem observado pela Representação da Fazenda, acerca da necessidade do registro, “embora se trate de requisito estabelecido em outro dispositivo e para fins de isenção, lógica não há para que não se utilize sua definição de periódico também para os fins da não incidência do art. 132”. Além disso, conforme bem lembrado na mesma promoção, “*não há comprovação, nos autos, de que todos os alegados periódicos seriam comercializados*”.

Especificamente sobre os encartes publicitários, reproduz-se, aqui, a ementa do Acórdão nº 11.753, tirado em julgamento deste Egrégio Conselho de Contribuintes, que bem representa o entendimento que vigora neste colegiado a respeito do tema, quando confrontado com a imunidade ou mesmo com a isenção:

ISS – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA DE MATERIAL DE PROPAGANDA – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO – Os serviços de confecção de informativos com material de propaganda previstos no subitem 13.04 do art. 8º da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 3.691/2003, não estão alcançados nem pelo privilégio da imunidade e nem pelo benefício da isenção. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

Transcrevendo comentários do Sr. Fiscal Autuante, temos que:

[...] é de notório conhecimento, que os encartes são distribuídos, entre outros locais, em supermercados e nos sinais de trânsito da cidade do Rio de Janeiro. A bem da verdade, a Recorrente entrega os produtos diretamente ao encomendante, como se pode observar nas notas fiscais, cópias a fls. 171 a 184, e, mesmo que fossem entregues os impressos no Jornal do Brasil, como alega a Impugnante, o fato gerador do Imposto, nesta altura, já ocorreu no sérvio de impressão, cujo sujeito passivo é a empresa Gráfica J.B. S/A. Se porventura O Jornal do Brasil S/A distribuiu os encartes, como cita a Recorrente, ocorre então aí fato gerador (sic) Imposto sobre serviços, no caso, sobre a alegada distribuição.

Assim, pela isenção prevista no art. 12, inciso XVI, da Lei nº 691/1984, tem-se que o contribuinte não é destinatário da alíquota específica prevista no art. 33, inciso II, item ‘3’, da mesma lei, na redação então vigente.

Por fim, sobre a alíquota que deve prevalecer sobre tais serviços, é certo que a pretensão da Recorrente, pela aplicação do percentual de 3% previsto no então vigente art. 33, inciso II, item ‘3’, da Lei nº 691/1984, não se sustenta, pois a hipótese ali descrita não se amolda aos serviços de composição gráfica, como bem lembrado pela Representação da Fazenda, em sua promoção.

Não vejo, assim, como prosperar o recurso do contribuinte.

Voto, então, pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 17.130**

**A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **VANGUARDA RIO GRÁFICA S.A. (GRÁFICA JB S.A.)** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 16 de janeiro de 2020.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**  
CONSELHEIRO RELATOR