

# **REFLEXO CONTÁBIL DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS NO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NAS EMPRESAS GAÚCHAS DEDICADAS A ATIVIDADES GRÁFICAS<sup>1</sup>**

Bárbara Bernardes Eichler<sup>2</sup>

Eduardo Gomes Plastina<sup>3</sup>

## **RESUMO**

A complexidade do texto legal e sua interpretação equivocada pelos contribuintes, empresas gráficas, e fiscos têm causado reflexos no cumprimento de obrigações acessórias, emissão de nota fiscal, que podem caracterizar passivo fiscal. O estudo do vínculo entre o tributo incidente em cada atividade possível que as gráficas podem exercer e o modelo de nota fiscal correspondente se faz necessário para garantir que os processos fiscais da empresa estejam de acordo com a legislação. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é identificar a forma de emitir notas fiscais com menor risco de passivo fiscal para empresas de atividade gráfica, considerando o conflito de competência tributário entre o ICMS e ISS, por meio de estudo da legislação vigente, do entendimento jurisprudencial atualizado e da doutrina. Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa é classificada como descritiva, qualitativa e bibliográfica. Para a solução do conflito, a base teórica foi resumida e analisada através do uso de quadro das obrigações acessórias de acordo com hipótese de fornecimento de impressos diferentes, bem como foi detalhada as hipóteses de reconhecimento de passivo no caso de possível pagamento de multas. A principal conclusão quanto ao problema de pesquisa foi que, em caso de produção de impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta, quando ocorre a incidência de ICMS, deve ser emitida a nota fiscal eletrônica; ao gerarem impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final, incidindo ISS, deve ser emitida a NFS-e destinada a documentar a prestação de serviço acompanhada de NF-e para circulação do bem gerado ou a NF-e Conjugada. Por fim, na hipótese de fornecimento de atividades gráficas distintas que deem ensejo a tributação de ambos os impostos, a NF-e Conjugada deve ser emitida.

**Palavras-chave:** Conflito entre ICMS e ISS. Atividades Gráficas. Nota Fiscal. Passivo.

## **ACCOUNTING HIGHLIGHTS TO THE CONFLICT BETWEEN ICMS AND ISS COMPETENCY IN FULLING ANCILLARY TAX OBLIGATIONS IN LOCAL COMPANIES DEDICATED TO GRAPHIC ACTIVITIES**

### **ABSTRACT**

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2016, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (eichler.ba@gmail.com).

<sup>3</sup> Orientador: Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (plastina@sbsp.com.br).

The complexity of legal text and the wrong interpretation made by contributors, graphic companies and tax offices have caused reflexes in furtherance of ancillary obligation, and invoice issue that may be established as tax liabilities. The study of the link between the incident tax in each possible activity that graphics may execute and the invoice correspondent template is necessary to guarantee the company taxation processes are in accordance with the laws. For that matter, this work aims to identify the way to issue the invoices with lower liability risk for graphics companies, considering the tributary jurisdictional conflict between ICMS and ISS, through the study of the current legislation and the up to date case law and doctrine understanding. Regarding methodological procedure, this research is classified as descriptive, qualitative and bibliographical. For the solution to the conflict, the theoretical base was resumed and analyzed through the use of an ancillary obligations framework according to supply hypothesis of different printing, as well as it was detailed the liability hypothesis recognition in case of fines payment probability. The main conclusion regarding the research problem is that, in case of printed graphic production intended to industrialization and commercialization for a different person, there is the obligation to pay the ICMS, and the electronic invoice should be kept. But, when a personalized printed graphic is generated intended for the final consumer, including ISS, the NFS-e should be issued in order to prove the service provision accompanied by the NF-e for the product circulation or the NF-e Combined. Finally, in case of distinct graphics activities supply that may give the opportunity of charging both taxation, the NF-e Combines must be issued.

**Keywords:** Conflict between ICMS and ISS. Graphic Activities. Invoice. Liabilities.

## 1 INTRODUÇÃO

Os contadores e os tributaristas têm construído um elo profissional no estudo da legislação tributária vigente. Isso porque, assim como foi observado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2008) no Congresso Nacional de Contabilidade em 2004, o atual sistema tributário brasileiro é caracterizado por sua complexidade; neste tema, versaram sobre o envolvimento dos profissionais da contabilidade no planejamento tributário. Dessa forma, a análise da legislação tributária se faz necessária, e, de acordo com Plastina (2011), tendo em vista a imprecisão intrínseca à linguagem e a complexidade das características da realidade prática, ocorrem situações conflitantes no âmbito tributário, como a cobrança por mais de uma pessoa política de direito público interno de dois ou mais tributos diversos sobre o mesmo fato.

Essa imprecisão e complexidade geram, caso estudado no presente trabalho acadêmico, conflito de competência entre o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS e o Imposto sobre serviços – ISS. Isso porque, consoante Plastina (2011), diversas vezes, a mercadoria cuja propriedade é transferida na relação comercial, que

gera a incidência do ICMS, tem como antecedente necessário a realização de algumas obrigações relacionadas à criação do bem; e também o esforço humano em benefício de terceiro tem como conseqüente lógico uma obrigação de dar referente à transmutação da propriedade sobre o próprio produto surgido a partir do trabalho.

No âmbito das atividades gráficas, Plastina (2011) explica que esse conflito se configura a partir da existência de margem para confusão entre os conceitos de industrialização, comercialização e prestação de serviços. Há divergência no tocante ao enquadramento nesses conceitos, por exemplo, quando as empresas gráficas recebem de outra determinados bens para sofrerem alguma transformação ou beneficiamento, para posterior retorno ao estabelecimento remetente ou quando ocorre a encomenda para que o estabelecimento gráfico, transformando as matérias primas, faça determinado produto de acordo com as especificações, mediante encomenda.

Além disso, essa divergência repercute na seara das tituladas obrigações tributárias acessórias. De acordo com o parágrafo segundo do artigo 113 do Código Tributário Nacional - CTN (BRASIL, 1996), tais obrigações são, em suma, prestações com vistas à arrecadação ou à fiscalização de tributos decorrentes da legislação tributária. Cumpre destacar, conforme Lago Monteiro (1998 *apud* PAULSEN, 2014), para melhor esclarecimento do texto legal, que pode ser exemplo de obrigações acessórias a emissão de documentos fiscais, a elaboração e guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações ao Fisco.

Esse estudo se justifica, haja vista as dificuldades das empresas do setor gráfico com relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias, o que demonstra não só a atualidade, mas também a importância do assunto.

A originalidade do presente artigo é notória, tendo em vista o pouco acervo doutrinário relacionado ao assunto, do qual, aliás, a própria confusão na interpretação do texto legal é conseqüência e, para a contabilidade, o estudo é ímpar, uma vez que, como se pode analisar na seção referente aos estudos relacionados, trabalhos com enfoque semelhante ao presente projeto são incomuns nas ciências contábeis, mas característicos das ciências jurídicas, revelando a personalidade da temática ao explorar o conflito de competência tributário no campo da contabilidade, na fusão do conflito com seu reflexo na emissão de nota fiscal, o que influencia na rotina fiscal das empresas.

Além disso, a pesquisa é útil para o mercado, na medida em que, ao propor a solução para o conflito, por meio da análise da legislação tributária com o objetivo, a partir da identificação das alternativas legais, adequar a rotina fiscal da empresa, minimiza o risco

tributário. Ainda, o presente trabalho contribui para o cenário acadêmico, porquanto fomenta o estudo da legislação, que é fundamental na realidade empírica vivenciada pelo profissional contábil.

Diante do contexto apresentado, a seguinte indagação é feita para proceder o estudo: **Considerando o conflito de competência tributário entre o ICMS e ISS, qual a forma de emissão de notas fiscais que traz menos riscos de passivo fiscal para as gráficas?** Dessa forma, o objetivo do estudo é identificar a forma de emitir notas fiscais com menor risco de passivo fiscal para empresas de atividade gráfica, por meio de estudo da legislação vigente, entendimento jurisprudencial atualizado e doutrina. Para efetuar tal identificação, foram perquiridos alguns objetivos específicos, quais sejam: foi examinado o vínculo entre o tributo incidente no negócio de venda de impresso e a nota fiscal que deve ser emitida, bem como foram analisadas as informações fundamentais que devem conter nas notas fiscais e identificadas as consequências contábeis da não emissão de nota fiscal.

Este estudo é constituído de cinco seções. Após esta seção introdutória, vem a seção do embasamento teórico, fundamental para examinar o conflito de competência tributário exposto, bem como dos estudos relacionados ao tema. Na terceira seção, são apresentados os procedimentos metodológicos aplicados. Na penúltima seção, são descritos, analisados e interpretados os dados coletados para o enfrentamento do problema de pesquisa. Na quinta e última seção, além da conclusão do trabalho, são sugeridos estudos futuros.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, é apresentado o alicerce teórico para a construção da análise das consequências do conflito foco deste trabalho. Esta base é constituída pelas seguintes subseções: obrigação tributária: conceitos e aspectos pragmáticos; ICMS e ISS: conceito, competência e conflito; o conflito de competência entre ICMS e ISS no âmbito das atividades gráficas; passivo fiscal potencial; e estudos relacionados.

### **2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONCEITOS E ASPECTOS PRAGMÁTICOS**

Por definição de Denari (1993), obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação em dinheiro (objeto), nas condições definidas pela lei (causa). O CTN, em seu artigo 113,

classifica as obrigações tributárias em principais e acessórias, elas são caracterizadas nos parágrafos primeiro e segundo, respectivamente, desse mesmo artigo, os quais são reproduzidos a seguir:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (BRASIL, 1996).

Obrigação principal é “[...] uma prestação designativa do ato de pagar afeta ao tributo e à multa.” (SABBAG, 2010, p. 667), em outras palavras, é uma obrigação de dar, segundo Difini (2008). Por sua vez, obrigação acessória é “[...] a prestação positiva ou negativa, que denota atos de ‘de fazer’ ou ‘não fazer’, despidos do timbre de patrimonialidade.” (SABBAG, 2010, p. 667), isto é, de acordo com Difini (2008), são todos aqueles deveres administrativos que a legislação impõe ao contribuinte (ou a terceiro) para facilitar a arrecadação dos tributos e sua fiscalização.

Fundamentalmente, a obrigação tributária objeto do presente estudo é a obrigação de emissão de nota fiscal.

Acerca do histórico dessa obrigação, é preciso dizer que o Brasil é um país caracterizado pelo forte grau de descentralização fiscal, isto é, cada esfera do governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui competência para instituir e administrar os respectivos tributos, de acordo com Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributário Estaduais - ENCAT (2005). Somado a isso, ainda segundo ENCAT (2005), na era digital, os agentes econômicos passaram a atuar em todo território nacional, tornando diversas empresas, ao mesmo tempo, contribuintes em todos os níveis estatais (em nível federal, estadual ou municipal) e aumentando rapidamente o número de transações efetuadas e os montantes de recursos movimentados no mercado. Assim, explica ENCAT (2005), os contribuintes acabam lidando com procedimentos e normas diferentes em cada nível do estado e as administrações tributárias terminam necessitando se adaptar aos processos de informatização do comércio e das transações entre contribuintes. Isso significa um dispêndio volumoso de recurso tanto por estas quanto por aqueles.

Como destaca ENCAT (2005), as administrações tributárias necessitam, a fim de administrar um elevado número de obrigações acessórias, gastar muitos recursos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar dados sobre as operações realizadas pelos contribuintes. Por

sua vez, estes precisam, com intuito de cumprir exigências legais por meio de elaboração de declarações e outras obrigações acessórias, destinar recursos humanos e manter grande estrutura para o registro, contabilidade, armazenamento, auditoria interna e prestação de informações às diferentes esferas de governo, consoante ENCAT (2005).

Por essas razões, a partir do ENCAT (2005), se diz que a autonomia tributária gera multiplicidade de rotinas de trabalho, burocracia, pouca troca de informações e inconsistência entre os dados econômico-fiscais dos contribuintes, custo elevado para o armazenamento de grande volume de documentos em papel, tornando necessária uma atuação conjunta das diferentes esferas de governo. Aliás, a própria Constituição Federal, segundo Brasil (1988), a partir de 2003, no inciso XXII do seu artigo 37, passou a determinar que as administrações tributárias em todos os níveis da federação atuem de forma integrada, inclusive compartilhando cadastros e informações fiscais dos contribuintes.

Na busca pela integração e modernização da administração tributária brasileira, como sublinha ENCAT (2005), para consolidar o controle e a fiscalização por meio da troca de informações entre as administrações tributárias, bem como pela facilitação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, foi elaborado o projeto de implementação da nota fiscal eletrônica - NF-e, iniciado em 2005, que se enquadra na convergência dos objetivos do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, por meio da parceria entre o próprio ENCAT e a Receita Federal do Brasil, que parte do contexto da descentralização fiscal no país.

Ainda, conforme ENCAT (2005, p. 5), esse projeto teve como justificativa a "[...] necessidade de investimento público voltado para a redução da burocracia do comércio e dos entraves administrativos enfrentados pelos empresários do País [...]". O objetivo principal do projeto, como pode-se extrair do seu próprio teor, foi a implementação de um modelo nacional de nota fiscal apenas eletrônica em substituição ao modelo então vigente de emissão de nota fiscal em papel, modelos 1 e 1A, de modo a simplificar o cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes e facilitar a fiscalização pelo fisco das operações comerciais. A implantação da nota fiscal eletrônica em âmbito nacional e em caráter obrigatório entrou em vigor em 2008, conforme Protocolo ICMS nº 10 (BRASIL, 2007).

A partir das informações contidas nos *sites* do Portal da NF-e, (RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB, 2016), na área de perguntas frequentes, e da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul - SEFAZ RS (2016), é possível se conceituar NF-e "[...] como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma

prestação de serviços, ocorrida entre as partes" (RFB, 2016). O documento digital, NF-e, tem por característica a sua emissão em formato XML. A validade jurídica da NF-e é atestada pela assinatura digital do emitente e pela autorização para sua emissão da administração tributária.

Os benefícios e vantagens advindos da implantação da NF-e são diversos, como pode-se extrair do texto do projeto, ENCAT (2005), e dos *sites* do Portal da NF-e, na área de perguntas frequentes (RFB, 2016), e alcançam os envolvidos na atividade comercial (comprador e vendedor), a sociedade e administrações tributárias.

Conforme informações disponibilizadas no texto do projeto e nos sítios do Portal da NF-e (RFB, 2016), podemos listar alguns benefícios: para o contribuinte vendedor, a redução dos custos de aquisição de papel, mesmo que exista a necessidade de impressão do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE, que é a representação gráfica da NF-e, o qual acompanha o deslocamento das mercadorias e facilita a consulta da respectiva NF-e no *site* do Portal da NF-e (RFB, 2016). Via de regra esse documento pode ser impresso em apenas uma via; para o contribuinte comprador, a eliminação da digitação de notas fiscais no recebimento da mercadoria; para a sociedade, é possível listar a redução do consumo de papel, sob a perspectiva do impacto ecológico; e para as administrações tributárias, a melhoria do controle fiscal, o que possibilita um cruzamento de informações dos contribuintes e compartilhamento dessas informações entres os fiscos.

Com o desenvolvimento do projeto de integração das administrações tributárias, surgiu ainda a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, NFS-e, que se pode conceituar como “[...] um documento de existência exclusivamente digital, que servirá para registrar as operações de prestação de serviços sujeitos ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).” (FERNANDES, 2006, p. 5).

De acordo com Associação Brasileira das Secretarias de Finanças da Capitais - ABRASF (2014), e o Portal da NF-e (RFB, 2016), além da NF-e e NFS-e, existe a possibilidade de emissão da Nota Fiscal Eletrônica Conjugada - NF-e Conjugada, que é o documento que permite aos contribuintes do ISS que também pratiquem atividade sujeita à incidência do ICMS, além de emitirem a NF-e no município. A utilização da NF-e Conjugada depende de prévio convênio ou protocolo de cooperação entre cada SEFAZ e cada prefeitura municipal.

Além disso, importante destacar que a legislação estadual do Rio Grande do Sul prevê o uso da NF-e e da NF-e Conjugada para documentar fatos geradores de ISS, através dos

artigos 26-A e 29 do Livro II do Regulamento do ICMS - RICMS/RS, Decreto nº 37.699, segundo Rio Grande do Sul - RGS (1997).

Conforme ABRASF (2014), a maioria dos estados ainda não firmou tais convênios ou protocolos, por isso as empresas que concomitantemente vendem mercadorias e prestam serviços, deverão emitir dois documentos distintos. Segundo a SEFAZ RS (2016), em nível nacional, nos termos do protocolo ICMS nº 10 (BRASIL, 2007), restou instituída a obrigatoriedade de uso de NF-e para algumas atividades, independente do porte da empresa. Em breve, todos os segmentos de mercado terão o dever de emitir NF-e.

No estado do Rio Grande do Sul, a obrigatoriedade da NF-e foi estabelecida no artigo 26-A do Livro II do RICMS/RS, consoante RGS (1997), porém ainda não sendo aplicada para todos os tipos de contribuintes. Em Porto Alegre, a obrigatoriedade do uso de NFS-e se intuiu por meio da Lei Complementar nº 687, conforme Porto Alegre (2012), e da Instrução Normativa - IN - da Secretaria Municipal da Fazenda - SMF - de Porto Alegre nº 9 (PORTO ALEGRE, 2014), como ocorre na esfera estadual não se aplica à totalidade das atividades. No que tange à NF-e Conjugada na esfera do município de Porto Alegre, o uso desse tipo de nota já foi oficializado, com base no artigo 1º da IN da SMF nº 8, SMF de Porto Alegre (2014), e implementado juntamente ao governo do estado, isto é, caso a empresa seja contribuinte do ISS e ICMS inscrito no estado, poderá emitir apenas uma nota fiscal, segundo ABRASF (2014).

Portanto, considerando que se trata de uma prestação positiva (emitir) no interesse da fiscalização dos tributos decorrentes da legislação tributária (como RICMS/RS, Lei Complementar nº 687/2012), a emissão de nota fiscal é uma obrigação tributária acessória, como indica Paulsen (2014).

Na sequência, são estudadas as obrigações tributárias principais com que guarda relação à obrigação de emitir nota fiscal.

## 2.2 ICMS E ISS: CONCEITO, COMPETÊNCIA E CONFLITO

Primeiramente, é importante destacar que, de acordo com Difini (2008), a doutrina majoritária entende que são cinco as espécies do gênero tributo, são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, outras contribuições e empréstimos compulsórios.

Ademais, é de todo útil referir, que, nos termos do artigo 3º do CTN:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1996).

O ICMS está previsto na Constituição Federal, de acordo com Brasil (1988), e na Lei nº 87 (Lei Kandir), Brasil (1996). O inciso II do artigo 155 da Constituição Federal dispõe, segundo Brasil (1988), que compete tanto aos Estados quanto ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Na Lei Kandir, Brasil (1996), tal imposto está disciplinado no artigo 2º, nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL, 1996, grifo nosso)

No que tange ao estudo do ICMS, para Plastina (2011), o vocábulo “operação” é utilizado com o sentido de negócio jurídico. No entanto, como também leciona Plastina (2011), o ICMS só pode incidir nas operações em que a titularidade dos bens seja transferida com fins lucrativos, dentro de uma cadeia circulatória e em caráter habitual.

A expressão “circulação” significa para o Direito, segundo Paulsen (2014), transferência de titularidade. Em outras palavras, como refere Ataliba (1991 *apud* Paulsen, 2014), caso uma mercadoria mude de titular, ela circulará para efeitos jurídicos. Ainda para Ataliba (1991 *apud* Paulsen, 2014), a titularidade de uma mercadoria consiste na circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma.

O conceito de mercadoria é definido, por Sabbag (2010), como o bem ou coisa móvel que se constitui objeto de uma venda. Nesse contexto, o elemento caracterizador de uma mercadoria é a destinação, haja vista que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Em outras palavras, só é mercadoria aquele bem que está no comércio, integrando a cadeia circulatória com o objetivo de proporcionar lucro ao detentor, conforme Plastina (2011).

Portanto, “Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio.” (PAULSEN, 2014, p. 273).

De outra parte, nos termos do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, conforme Brasil (1988), compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no inciso II do artigo 155 também da Constituição Federal e definidos em lei complementar. Dessa forma, em essência, este imposto, o ISS, é regulado por dois diplomas legais: a Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116, consoante Plastina (2011) e Brasil (1988; 2003). No município de Porto Alegre, o ISS é regulamentado pela Lei Complementar nº 7 (PORTO ALEGRE, 1973).

Com a palavra “serviço”, pretendeu o legislador dizer que está autorizada a tributação de efetiva prestação de serviços a terceiros em caráter oneroso, correspondendo a um negócio jurídico concernente a obrigação de fazer, de acordo com Plastina (2011) e Sabbag (2010). Em síntese, “prestação de serviços” significa o esforço humano remunerado realizado em benefício de terceiros para obtenção de bem tangível ou intangível que é objeto de negócio jurídico, como aduz Plastina (2011).

No que toca a expressão “[...] não compreendidos no art. 155, II [...]” do referido inciso III do artigo 156 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), quer dizer que deverão ser excluídos do âmbito do ISS os serviços cuja tributação compete aos Estados a título de ICMS, ou seja, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como destacam Paulsen (2014) e Sabbag (2010).

Como mencionado, em razão da imprecisão da linguagem do texto da lei e dada a complexidade das características da realidade, diversas vezes, se configuram conflitos tributários, como a cobrança de dois ou mais tributos diferentes sobre o mesmo fato. Plastina (2011) ressalva que o “conflito” na verdade, em matéria constitucional, não existe, e sim ocorrem erros de interpretação e de aplicação da norma jurídica por parte dos legisladores infraconstitucionais e dos agentes de fiscalização.

Consoante Plastina (2011), o ICMS tem como essência a transmissão da titularidade de um bem e, em contrapartida, o ISS, a realização de trabalho humano. Não obstante, ocorre por vezes que:

[...] a mercadoria cuja propriedade é transferida na relação comercial que gera incidência do ICMS tem como antecedente lógico a realização de algumas obrigações de fazer relacionadas à própria configuração do bem; e também o esforço humano em benefício de terceiro tem como consequente lógico a efetivação de uma obrigação de dar concernente à transmutação da propriedade sobre o próprio produto surgido a partir do trabalho (PLASTINA, 2011, p. 157).

Em outras palavras, há casos que o contribuinte se depara com a dificuldade de determinar qual tributo incide em uma operação, tendo em vista a dúvida quanto ao fato gerador que surge em razão da ocorrência simultânea de obrigação de dar, típica do ICMS, e de fazer, característica do ISS.

Por essas razões, sabendo-se da imprecisão de linguagem da legislação relativa e, sobretudo, da complexidade da realidade fática (ocorrência simultânea de obrigação de dar e de fazer), se configura um "conflito" de competência, equivoco de interpretação, entre o ICMS e ISS, de acordo com Plastina (2011).

Essa dificuldade pode refletir no cumprimento da obrigação principal, momento de apuração e pagamento do tributo, e na realização da obrigação acessória de emitir nota fiscal. Isto é, a dúvida relativa ao tributo incidente traz não só a possibilidade de o contribuinte pagar o ICMS quando deveria pagar ISS, e vice-versa, mas também de ele emitir o tipo de nota fiscal errado.

Plastina (2011) ensina que se o bem for integrado no processo produtivo de caráter industrial, ou seja, se ele participar do ciclo econômico como insumo ou material de embalagem, estará sendo agregado a outros itens para resultar no produto final. A base desse negócio jurídico é a obrigação de dar, refletindo uma transferência da propriedade com o fim de obter lucro (o bem terá sido objeto de industrialização e comercialização), o que está sujeito à tributação de ICMS.

De outra parte, o autor leciona que se o bem não participar do ciclo econômico, não se destinando à integração em processo produtivo, a obrigação de fazer se torna o fato principal do negócio jurídico, e não a de dar, caracterizando-se em uma prestação de serviços a qual tem como consequência a criação de um bem material que será transferido e utilizado em prol do próprio tomador, o que está sujeito à incidência de ISS. Desse modo, a solução da problemática, indicada por Plastina (2011), passa pelos conceitos anteriormente expostos de operação de circulação de mercadorias e de prestação de serviços.

Esse conflito ocorre, igualmente, no âmbito das atividades gráficas, objeto de aprofundamento da próxima subseção.

### 2.3 O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS NO ÂMBITO DAS ATIVIDADES GRÁFICAS

Antes de adentrar na questão do conflito de competência tributário entre o ICMS e ISS na esfera das empresas gráficas, cumpre destacar que, nos termos do parágrafo único do artigo 3º do estatuto social da Associação Brasileira da Indústria Gráfica Regional do Rio Grande do Sul – ABIGRAF RS (2015):

Considera-se indústria gráfica o ramo da indústria que utiliza os meios da tecnologia gráfica, existentes ou a serem criados, para transformação de seus produtos e/ou serviços principais, total ou parcialmente, trabalhando nas áreas da pré-impressão, impressão, pós-impressão, bem como dos demais meios de comunicação gráfica em geral.

Esse conflito se projeta no âmbito das atividades gráficas, como explica Plastina (2011), uma vez que há margem para interpretações diferentes dos conceitos de industrialização, comercialização e prestação de serviços, por exemplo, nas situações em que essas empresas recebem bens de clientes para realizarem transformações ou beneficiamento com posterior devolução ao remetente, compondo o processo produtivo.

Diante disso, segundo Plastina (2011, p. 176):

[...] foi editado, pelo CONFAZ, o Convênio ICM nº 11, de 17 de junho de 1982, que estabelecia - I a não exigência do então ICM nas operações de saídas de impressos personalizados, promovida por estabelecimento gráfico ao usuário final [...]; e - II a incidência do então ICM de impressos destinados à comercialização, à industrialização ou à distribuição a título gratuito.

Posteriormente, no ano de 1996, o Superior Tribunal de Justiça - STJ editou a Súmula nº 156, de acordo com Brasil (1996), consolidando o entendimento de que a prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda está sujeita somente ao ISS, mesmo que envolva o fornecimento de quaisquer bens e que estes bens sejam integrados em processo produtivo e não se destinem para uso e consumo do encomendante de mercadorias.

Após a súmula, porém, "[...] a Lista Anexa à LC nº 116/2003, pelo item 13.05, permaneceu considerando serviços tributáveis '*composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, fotolitografia*' [...]" (PLASTINA, 2011, p. 177).

A partir de discussões jurídicas, como se extrai do texto de Plastina (2011) e é possível inferir do texto da Seção 2.0 do Capítulo II do Título I da IN nº 45 (advinda do convênio ICM nº 11/82) do Departamento de Receita Pública Estadual do Rio Grande do Sul - DRP RS (1998), foi convencionado que os estabelecimentos gráficos, ao gerarem impressos personalizados ao consumidor final para seu próprio uso, estão prestando serviço, já, ao produzirem impressos destinados à comercialização, à industrialização ou à distribuição gratuita, estão realizando operação de circulação de mercadoria.

Importante atentar que são considerados impressos personalizados, de acordo com os subitens 2.1.1 e 2.1.2 do item 2.1 da Seção 2.0 do Capítulo II do Título I da IN nº 45 do DRP RS (1998), os papéis ou formulários de uso ou consumo exclusivo de quem encomenda, isto é, usuário ou consumidor final (pessoa física ou jurídica que encomende tais impressos), que inclua na sua impressão o nome, firma ou razão social, marca de comércio, de indústria ou de serviço, tais como talonários de documentos fiscais, faturas, duplicatas, cartões de visita e papéis para correspondência.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal (STF), instância máxima do Poder Judiciário nacional, em sede de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, "[...] controle de constitucionalidade de ato normativo em tese [...]" (LENZA, 2011, p. 263), ADI nº 4389, em 2011, concedeu medida cautelar:

[...] para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. (BRASIL, 2011)

Nesse contexto, foi estabelecido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que não haveria exigência de tributação do ICM nas operações de saída de impressos personalizados ao usuário final, para seu uso próprio; e que haveria incidência de ICM na saída de impressos dedicados à comercialização, à industrialização ou à distribuição gratuita.

Consoante Plastina (2011), mesmo depois da edição da Súmula nº 156 do STJ, conforme Brasil (1996), que determinou a incidência de ISS apenas nas prestações de serviços de composição gráfica personalizada, ainda que haja criação de bem material, a lista anexa a Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003), continuou prevendo a tributação sobre impressos gráficos no seu item 13.05, ocasionando a cobrança por parte dos municípios em ambos os casos. São as palavras de Plastina (2011, p. 177): "todo esse quadro, por sua vez, motivou diversos Municípios a passarem a cobrar o ISS não apenas sobre os impressos destinados ao consumidor final, mas também aos impressos destinados a posterior comercialização ou industrialização [...]."

Assim, considerando a margem para interpretação decorrente das sucessivas tentativas de regulamentação e realidade fática que envolvem a matéria, o conflito de competência entre ICMS e ISS alcançam o âmbito das atividades gráficas, de modo que, eventualmente, as empresas do ramo, incorrendo em erro, podem não cumprir suas obrigações tributárias.

Uma vez identificada a possibilidade de equívoco das empresas gráficas na realização das suas obrigações tributárias, faz-se necessário o exame das consequências para os casos de ocorrência de erro, o que é estudado na próxima subseção.

## 2.4 PASSIVO FISCAL POTENCIAL

Para explicar a configuração do passivo fiscal potencial, é fundamental, antes de tudo, o exame dos princípios de contabilidade da oportunidade e da prudência, bem como dos conceitos de passivo, provisão e passivo contingente.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 1993), traz no seu conteúdo seis princípios, os chamados Princípios de Contabilidade. Dentre eles, naquilo que toca a possibilidade de configuração de um passivo fiscal, dois ganham maior destaque, quais sejam: o Princípio da Oportunidade e o da Prudência.

O Princípio da Oportunidade destaca a necessidade de haver integridade e tempestividade nas informações contábeis quando da apresentação dos componentes patrimoniais, atentando para o fato de que a ausência daqueles elementos pode ocasionar a perda de relevância dessas informações, nos termos do artigo 6º da Resolução do CFC nº 750 (CFC, 1993). A tempestividade, detalhada no item QC29 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TG) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil -Financeiro, Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC (2011), significa que as informações necessárias à tomada de decisão devem estar disponíveis a tempo de embasá-las.

O Princípio da Prudência orienta que seja considerado o menor valor para as contas do ativo e o maior valor para as de passivo, quando houver alternativas igualmente válidas para mensuração das alterações patrimoniais que modifiquem o patrimônio líquido. Esse princípio prega pela precaução ao longo da realização de estimativas com intuito de resguardar a confiabilidade das informações contábeis, conforme artigo 10 da Resolução do CFC nº 750 (CFC, 1993).

Consoante o item 4.4 da NBC TG - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC, 2011, p. 7), "Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos".

Evento que cria obrigação é uma circunstância que institui uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade tenha como opção apenas liquidar essa obrigação e obrigação legal se constitui de uma obrigação que tem origem em contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), na legislação ou em outra possível ação da lei, conforme o item 10 da NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (CPC, 2009).

Provisão, por sua vez, é um passivo cujo prazo ou valor é incerto, segundo o item 10 da NBC TG 25 (CPC, 2009). Passivo contingente, por fim, de acordo com o item 10 da NBC TG 25 (CPC, 2009, p. 4), é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
  - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
  - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Nesse contexto, o passivo pode ser reconhecido, ou não, dependendo se o fato é classificado como provisão ou passivo contingente, o que está interligado ao grau de acurácia referente à mensuração de valores e à necessidade de saída de recursos, nos termos dos itens 10, 23 e 42 da NBC TG 25 (CPC, 2009).

Ademais, no caso de atividade gráfica sujeita à tributação do ICMS, referente ao estado do Rio Grande do Sul, deve ser emitida NF-e, modelo 55, conforme artigo 26-A do Livro II do RICMS/RS, RGS (1997). No caso de atividade gráfica sujeita à tributação do ISS, no âmbito do município de Porto Alegre, deve ser emitida (i) NFS-e, de acordo a Lei Complementar nº 687 (PORTO ALEGRE, 2012), a partir de 06 de abril de 2015, quando a receita da empresa for igual ou maior a R\$ 240.000,00, nos termos do caput e parágrafo segundo do artigo 3º da IN nº 9 da SMF de Porto Alegre (2014), e, também, NF-e, conforme artigos 26-A e 29 do Livro II do RICMS/RS, RGS (1997), ou (ii) NF-e Conjugada, com base nos artigos 26-A e 29 do Livro II do RICMS/RS, RGS (1997).

A Nota Fiscal, como documento fiscal de exigência legal, possui elementos mínimos também definidos em lei, dentre eles alguns referentes à matéria. A NF-e, no caso de incidência de ICMS, deve ser emitida pelo contribuinte contendo, em campo específico titulado de Dados do Produto, a descrição do produto e a alíquota de ICMS e, em outro quadro, nomeado de Cálculo do Imposto, a base de cálculo do ICMS e seu valor, de acordo com o artigo 29 do RICMS/RS (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

No caso de não incidência, porém, ainda que haja obrigatoriedade de emissão de nota fiscal devido à circulação de bem, o imposto não deve ser destacado, segundo o artigo 29 do RICMS/RS, RGS (1997), A NFS-e, no caso de incidência de ISS, deve ser emitida pelo contribuinte contendo a discriminação dos serviços e seus preços e o respectivo destaque de ISS, de acordo com o artigo 168 do Decreto nº 15.416, RGS (1997). No caso da emissão da NF-e Conjugada, já regulamentada no município de Porto Alegre, como antes destacado, deve ser reportado, na nota fiscal, o bem que circulará sem destaque de ICMS e o serviço prestado com destaque de ISS, nos termos do artigo 1º da IN da SMF nº 8 (PORTO ALEGRE, 2014)

Dito isso, é necessário destacar que, segundo o inciso III do artigo 7º e o inciso II do artigo 9º da Lei Estadual nº 6.537, RGS (1973), que dispõe acerca dos tributos de competência dessa unidade da federação, quando o contribuinte não pagar o valor devido de ICMS, será cominada multa de 60% do valor do tributo devido.

No que tange às penalidades referentes ao ISS, a legislação municipal de Porto Alegre, especificamente nos artigos 274 e 276 do Decreto nº 15.416 (PORTO ALEGRE, 2006), prevê que, quando o contribuinte ou responsável solidário não pagar o valor exigido, será aplicada multa de até 75% calculada sobre o imposto devido.

Não bastasse isso, nos termos da alínea “e” do inciso II do artigo 11 da Lei Estadual nº 6.537, RGS (1973), a emissão de documento fiscal que não seja o exigido pela legislação enseja a imposição de multa. O valor dessa infração equivale a 5% do valor das mercadorias, não inferior a 5 Unidades Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul (UPF-RS).

Outrossim, a alínea “a” do inciso VI do artigo 277 do Decreto nº 15.416 de Porto Alegre (2006) preconiza que a multa de 10 Unidades Financeira Municipal (UFM) por documento será aplicada quando se deixar de emitir nota fiscal de serviço, ou documento equivalente, previamente autorizado. Essa sanção será aplicada em dobro quando o sujeito passivo repetir essa infração, na forma do artigo 279 desse mesmo diploma legal.

Portanto, levando em consideração a possibilidade de constituírem obrigações presentes decorrentes de eventos passados que, por sua vez, podem resultar na saída de valores que podem gerar benefícios econômicos, as multas podem ser reconhecidas como um passivo.

Na próxima subseção, foram trazidos estudos que guardam relação com a temática do presente artigo.

## 2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Nessa subseção, na busca por material que corrobore a pesquisa em questão, são apresentados estudos relacionados com o presente trabalho localizados na ciência contábil e na ciência jurídica, dos quais se destacam três, a seguir apontados.

No primeiro estudo, elaborado por Ferrazzo (2006), foram analisadas as obrigações acessórias do direito tributário e quais os limites para a imposição dessas obrigações com o objetivo de verificar a utilização pelos magistrados e demais juristas das ferramentas de controle da atividade estatal no tema. Concluiu o autor da obra, em síntese, que para evitar abusos e controlar a atividade estatal, é necessário que sejam definidos limites e mecanismos de controle que devem ser aplicados no monitoramento da imposição de obrigações acessórias dos princípios constitucionais e postulados. Esse estudo se relaciona com este artigo no que diz respeito às obrigações acessórias, conceituando-as e examinando-as enquanto instituto do direito tributário. No entanto, não analisa o reflexo do conflito de competência entre o ICMS e ISS com relação às empresas gráficas no cumprimento das obrigações acessórias.

O segundo trabalho, de autoria de Masina (2008), examinou as regras de competência do ISSQN e os eventuais conflitos que podem surgir entre ele e o IPI, o IOF e o ICMS e entre dois municípios que pretendam tributar o mesmo serviço. Relativamente à temática do estudo que foi realizado, o autor, a grosso modo, chegou à conclusão de que não incide nenhum imposto sobre a lista referida no artigo 156 da Constituição Federal de 1988, de que sobre os serviços puros indicados nessa lista incide ISSQN e de que incide ICMS sobre a simples operação de circulação de mercadorias. Tal conclusão compõem o cerne do presente estudo, razão pela qual foi utilizado como referência.

O último estudo, apresentado no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade - CBC (2008), buscou, em suma, identificar as percepções dos contribuintes quanto aos benefícios do projeto da Nota Fiscal Eletrônica. Na pesquisa, foi possível constatar, ao final, que os contribuintes aprovaram a implantação do sistema de Nota Fiscal Eletrônica. Este terceiro estudo guarda relação com a temática, na medida em que examina a Nota Fiscal Eletrônica enquanto obrigação tributária acessória, tratando seus requisitos, os quais fazem parte da solução do problema proposto neste trabalho.

Desse modo, como se pode observar, é no Direito em que se concentra a maior parcela de pesquisa sobre a temática, o que caracteriza o artigo como singular nas Ciências Contábeis.

A discussão do tema no âmbito da contabilidade se faz necessária, tendo em vista a possibilidade de mutação do patrimônio, o que é objeto central dessa ciência.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Nesta seção, é apresentada a classificação da pesquisa de acordo com seus objetivos, quanto à abordagem do problema e procedimentos técnicos utilizados, bem como os procedimentos de coleta e análise de dados serão delimitados com base no problema de pesquisa formulado.

Este trabalho se classifica quanto aos objetivos de pesquisa como descritivo, conforme o entendimento de que "[...] a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis." (GIL, 1999 *apud* BEUREN et al., 2014, p. 81). O estudo atende essa definição, uma vez que relaciona normas legais de competência relativas ao ICMS com as concernentes ao ISS.

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como qualitativa. Isso porque "Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudando." (BEUREN et al., 2014, p. 92), o que este presente artigo analisa profundamente são os modelos de notas fiscais para as atividades gráficas por meio de texto legal.

No que tange à classificação quanto aos procedimentos técnicos, o trabalho se enquadrará como pesquisa bibliográfica, uma vez que esta se caracteriza quando "O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo [...]" (BEUREN et al., 2014, p. 87) e este artigo examina o referencial legal, jurisprudencial e doutrinário que trata do conflito entre o ICMS e ISS no caso a ser especificado. Conforme Cervo e Bervian (1983, p. 55), a pesquisa bibliográfica "explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos [...]" e busca "[...] conhecer e analisar as contribuições culturais do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema" e este trabalho faz isso: explica tal conflito a partir de estudo publicado na área jurídica.

O procedimento de coleta dos dados deste trabalho considera que "as pesquisas bibliográficas ou de fontes secundárias utilizam, fundamentalmente, contribuições já publicadas sobre o tema estudado." (BEUREN et al., 2014, p. 135). Este estudo utiliza

referencial legal, jurisprudencial e doutrinário disponível que trate do conflito entre o ICMS e ISS no caso das atividades gráficas a partir de revisão bibliográfica.

Quanto ao procedimento de análise das informações, foi estudado o enquadramento tributário quanto à incidência de ICMS ou ISS, conforme as atividades fornecidas pelas gráficas, com a finalidade de apontar os modelos de notas fiscais a serem utilizados para cada situação específica, nos moldes do entendimento de Beuren et al. (2014), utiliza-se como suporte acessório a construção do diagnóstico de uma pesquisa, informações coletadas em documentos materiais escritos. Para construir um entendimento sobre a forma de emissão de nota fiscal que traz menos passivo fiscal para as empresas gráficas, foi elaborado um quadro resumo das obrigações acessórias a partir de legislação e doutrina e, para facilitar a análise do reconhecimento de passivo, foi utilizado o quadro do apêndice "A" da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TG 25) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

#### **4 ANÁLISE DE DADOS**

Nesta seção, para atender o objetivo desta pesquisa, qual seja, identificar a forma de emitir notas fiscais com menor risco de passivo fiscal para empresas de atividade gráfica, são apresentados os resultados obtidos com a análise dos dados coletados. A seção foi subdividida em duas partes: a primeira traz a análise da legislação vigente concernente à emissão de notas fiscais; e a segunda se dedica à análise do risco de passivo fiscal.

##### **4.1 DA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS**

Antes de tudo, faz necessário referir novamente que, como preenche os elementos do parágrafo segundo do artigo do 113 do CTN, Brasil (1996), a obrigação de emitir nota fiscal se trata de uma obrigação tributária acessória, pois acompanha as obrigações tributárias principais de pagar tributo de ICMS e ISS, conforme as subseções 2.1 e 2.2 do referencial teórico.

Em suma, segundo ensinamentos de Plastina (2011), o elemento que distingue o que é industrialização por encomenda, tributado pelo ICMS, do que é prestação de serviço por encomenda, submetida ao ISS, é a destinação dada ao produto.

Ademais, como salientado nas subseções 2.2 e 2.3 do referencial teórico, há entre o ICMS e ISS um conflito de competência que alcança o âmbito das atividades gráficas em

razão da margem para interpretação decorrente da complexa realidade fática desse meio e das seguidas disposições envolvendo a matéria e que pode levar as empresas do setor a, por erro, não cumprir suas obrigações tributárias, cuja solução reside nos conceitos de elementos formadores desses impostos, mais precisamente o de operação de circulação de mercadorias e o de prestação de serviços.

Assim, considerando os conceitos de prestação de serviço, que significa o esforço humano remunerado realizado em benefício de terceiros para obtenção de bem tangível ou intangível que é objeto de negócio jurídico, segundo Plastina (2011), e operação de circulação de mercadorias, “Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio” (PAULSEN, 2014, p. 273), as atividades gráficas devem ser tributadas pelo ICMS quando o impresso gráfico for destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta; e pelo ISS no caso do impresso gráfico se destinar ao consumidor final.

Nesse sentido, quando produzirem impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta e, por consequência, ocorrer incidência de ICMS, as empresas gráficas devem emitir nota fiscal eletrônica; e, por outro lado, quando gerarem impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final, ocasionando a tributação de ISS, estas devem emitir NFS-e e NF-e para circulação do bem gerado ou ainda somente a emissão de NF-e Conjugada. Caso forneça atividade gráfica que dê ensejo para tributação de ambos os impostos, a empresa tem a possibilidade de, no âmbito do município de Porto Alegre, emitir NF-e Conjugada.

Em outras palavras, uma vez entendido o fato gerador de cada operação, se torna mais fácil o cumprimento da obrigação tributária, tanto a principal de pagar o tributo, quanto a acessória de emitir a nota fiscal correta, como ilustra o Quadro 1.

**Quadro 1 - Resumo das Obrigações Acessórias**

HIPÓTESES	ATIVIDADE GRÁFICA FORNECIDA	OPERAÇÃO	IMPOSTO INCIDENTE	NOTA A SER EMITIDA
1	Impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta.	Operação de circulação de mercadorias.	ICMS	NF-e
2	Impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final.	Prestação de serviço por encomenda.	ISS	NFS-e e NF-e ou NF-e Conjugada
3	Impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização concomitante a impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final.	Operação de circulação de mercadorias simultânea a prestação de serviços por encomenda.	ICMS e ISS	NF-e Conjugada e

Fonte: Elaborado pela autora a partir de interpretação de lei e da doutrina base dessa pesquisa.

O Quadro 1, em síntese, evidencia que a tributação é definida com base no tipo de impresso fornecido ao consumidor, e não o mero desempenho de atividade gráfica, ou seja, há uma vinculação entre desempenho de atividades gráficas, operação correspondente, tributação incidente e documentos fiscais a serem emitidos pelo contribuinte.

Na primeira hipótese do Quadro 1, na qual há incidência somente de ICMS, a nota a ser emitida é a NF-e, que deve ser gerada pelo contribuinte contendo, em quadro específico de Dados do Produto, a descrição do produto e a alíquota de ICMS e, em um campo nomeado de Cálculo do Imposto, a base de cálculo do ICMS e seu valor, de acordo com o que foi tratado na subseção 2.4.

Na segunda hipótese do mesmo Quadro, não há incidência de ICMS, mas de ISS, de modo que existem duas formas alternativas de emissão. Na primeira, devem ser geradas duas notas fiscais: uma NFS-e, que, emitida para documentar a prestação de serviço tributado pelo ISS, deve conter a discriminação dos serviços, preços e o respectivo destaque de ISS; e uma NF-e, que, nesse caso de não incidência de ICMS, tem sua obrigatoriedade de emissão vinculada à circulação de bem, conforme subseção 2.4.

A segunda opção é a emissão de NF-e Conjugada, uma vez que já regulamentada no município de Porto Alegre, devendo ser reportado, no seu corpo, o bem que circulará sem destaque de ICMS e o serviço prestado com destaque de ISS, nos termos da subseção 2.4.

Na terceira hipótese ainda do Quadro 1, por fim, ocorre a incidência de ICMS sobre impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização e de ISS sobre impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final. Nesse caso, deve ser emitida NF-e Conjugada, que exige tanto as informações relativas ao ICMS indicadas na primeira hipótese (incluída na NF-e) quanto os dados referentes ao ISS citados na segunda hipótese (inseridos na NFS-e). Em resumo, então, esse documento fiscal traz a descrição do produto, bem como

a alíquota de ICMS em quadro denominado Dados do Produto e, em campo titulado Cálculo do Imposto, a base de cálculo do ICMS e seu valor, devendo, além disso, conter a discriminação dos serviços e seus preços e o respectivo destaque de ISS.

Portanto, considerando a multa decorrente do não cumprimento de obrigação acessória, as empresas gráficas devem estar atentas para o fato gerador que constituem a situação ocorrida para, identificando o tributo incidente, encontrar a correta obrigação acessória a ser prestada ao fisco. Além disso, cumpre lembrar que, identificado o documento fiscal que deve ser emitido, nos moldes do Quadro 1, devem as empresas gráficas dedicar sua atenção para o conteúdo obrigatório desses documentos.

Como se verifica, apesar do dever de preencher determinados requisitos, é o não cumprimento da obrigação da emissão da nota fiscal que guarda relação com o tributo incidente na situação que, efetivamente, pode dar causa a exigência de pagamento de multa pelos fiscos estaduais e municipais, ou seja, caracterizar passivo fiscal, objeto de análise da próxima subseção.

#### 4.2 DO RISCO DE PASSIVO FISCAL POTENCIAL

Esta subseção tem como objetivo apresentar a análise do risco de passivo fiscal a que as empresas gráficas estão sujeitas pelo não pagamento de tributo devido (não cumprimento da obrigação principal) e, especialmente, pela emissão de nota fiscal errada (não cumprimento de obrigação acessória).

Pode ocorrer uma empresa gráfica produzir impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta, fato gerador do ICMS, crer que está realizando o fato gerador do ISS, e, conseqüentemente, emitir NFS-e e NF-e ou NF-e Conjugada, no lugar da adequada NF-e. A partir dessa emissão equivocada, a Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul está autorizada a aplicar multa equivalente a 5% do valor da mercadoria, desde que não inferior a 5 UPF-RS, conforme subseção 2.4. Além disso, caso o contribuinte, na sequência, não pague o valor exigido a título de ICMS, procedimento esperado considerando o equívoco no cumprimento da obrigação acessória (que é anterior ao pagamento), será aplicada multa de 60% do valor do tributo devido, como mencionado na subseção 2.4.

Igualmente, uma gráfica pode desenvolver impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final, que configura o fato gerador do ISS, porém, acreditando realizar o fato

gerador do ICMS, emitir NF-e referente à operação que incida esse tributo estadual, em vez de emitir os documentos corretos, quais sejam, NFS-e para documentar a prestação de serviço que incide ISS e NF-e relativa à operação de circulação de bem que não incida ICMS ou NF-e Conjugada descrevendo a prestação de serviço e a circulação de bem. Em razão dessa emissão errônea, o fisco municipal de Porto Alegre pode aplicar multa equivalente a 10 UFM por documento e dobrá-la quando o sujeito passivo repetir essa infração. Ademais, na eventualidade de o contribuinte não pagar o valor exigido a título de ISS, será aplicada multa de até 75% calculada sobre o imposto devido, consoante subseção 2.4 do referencial.

Por fim, conforme subseção 2.4 do referencial, uma empresa gráfica pode produzir, em um único negócio, impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização, bem como o impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final, situações que, respectivamente, configuram fato para ocorrência de ICMS e ISS. Diante disso, há a possibilidade de o contribuinte, interpretando que sobre esses dois tipos distintos de impresso incide ou ICMS ou ISS, emitir, na primeira hipótese, somente NF-e, e, na segunda situação, apenas NFS-e e NF-e para circulação do bem que não incide ICMS. Na primeira hipótese, o fisco municipal de Porto Alegre pode aplicar multa de até 75% calcula sobre o ISS devido, considerando o não pagamento do imposto. Na segunda hipótese, a Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul pode cobrar multas equivalente a 60% do valor do tributo devido, como mencionado na subseção 2.4, pela falta de pagamento de ICMS.

Portanto, considerando que as multas, como infração tributária, detêm a possibilidade de constituir obrigações presentes originadas de eventos pretéritos (não pagamento de tributo devido e/ou não emissão de nota fiscal exigida) que podem resultar no dispêndio de valores que são capazes de gerar benefícios econômicos (por exemplo, lembra Difini (2008), a expedição da chamada certidão negativa de débito para participação de licitação pública), bem como o conflito de competência tributário entre ICMS e ISS e o reflexo dele nas atividades gráficas, há, para empresas de impressos, a expectativa de configuração de um passivo de origem fiscal.

A partir dos Princípios Contábeis da Oportunidade, que guarda relação com levar em consideração todas as informações sobre o fato a ser registrado e com a tempestividade que essas informações são divulgadas para que sirvam como ferramenta de decisão, e da Prudência, o qual prevê a adoção do maior valor para o passivo, servindo como precaução para evitar surpresas quanto à necessidade de pagamento de multas que não estavam prevista em nenhum demonstrativo contábil e, assim, não gerar impacto negativo no patrimônio, se faz

necessária a confirmação da possibilidade de saída de recursos (se provável, possível ou remota) e, para tanto, a análise dos conceitos de provisão e passivo contingente.

Anteriormente na subseção 2.4, foram definidos os conceitos de passivo, provisão e passivo contingente, de modo que essas duas últimas não se confundem, como elucida o Quadro 2.

**Quadro 2 – Provisões e Passivos contingentes**

<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) obrigação presente; ou (b) obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.</b>	<b>Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.</b>	<b>Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.</b>
A provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgação é exigida para a provisão (item 84 e 85).	Divulgação é exigida para o passivo contingente (item 86).	Nenhuma divulgação é exigida (item 86).

Fonte: Apêndice “A” trazido na NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, p. 17.

O Quadro 2, para definir provisão e passivo contingente, em vez de apenas conceituar, aponta os elementos que os diferenciam e ilustra que a distinção reside, em essência, na possibilidade de saída de recurso da entidade.

Em resumo, provisões são reconhecidas como passivo, tendo em vista que são obrigações presentes e é provável o dispêndio de recursos financeiros, os quais possam ser estimados de forma confiável. Passivos contingentes, ao seu turno, não são reconhecidos como passivo, isto é, nenhuma provisão deve ser reconhecida, haja vista que são obrigações possíveis que requerem a confirmação se existe ou não uma obrigação presente que resulte na saída de recursos, porém, provavelmente, não resulte. Ademais, ao concluir que a probabilidade de saída de recursos é remota, não há provisões para serem reconhecidas.

Uma saída de recursos é provável se a probabilidade dela acontecer for maior do que a de não ocorrer, porém as situações a serem consideradas na análise da probabilidade de saída de recursos, isto é, para reconhecer se a obrigação é provável, possível ou remota, são circunstanciais, ou seja, própria de cada realidade, conforme itens 23 e 42 da NBC TG 25 (CPC, 2009).

No caso das empresas gráficas, por exemplo, a probabilidade de saída de recursos pela não emissão de NF-e (quando a empresa gráfica crê que está realizando o fato gerador do ISS, mas está realizando o do ICMS e, por consequência, emite a NFS-e e NF-e sem destaque de

ICMS ou NF-e Conjugada em vez da adequada NF-e com destaque do imposto) pode, também em caráter exemplificativo, ser determinada pelo critério da autuação da empresa. Caso tenha ocorrido autuação para pagamento de multa pela não emissão do documento fiscal, a probabilidade de saída de recursos pode ser considerada maior do que a de não saída, de modo que a situação pode ser classificada como provisão (saída de recursos provável) e, com isso, afetar o patrimônio da entidade. Por outro lado, caso não tenha ocorrido autuação, as chances de saída de recursos podem ser consideradas menores do que as de saída, podendo a situação ser identificada como passivo contingente (saída de recursos possível, mas não provável) e, neste momento, não impactar o patrimônio da sociedade.

Assim, as multas referentes a não emissão de nota fiscal (NF-e, NFS-e e NF-e Conjugada) e/ou não pagamento de tributo (ICMS ou ISS) impactam o patrimônio da empresa quando, uma vez identificadas como provisão, são reconhecidas como passivo. De outra forma, o conhecimento dos conceitos de provisão e passivo contingente e suas diferenças, principalmente, o entender a probabilidade de saída de recursos, se possível, provável ou remota, serve de instrumento para definir se as multas referentes à não emissão de nota fiscal e/ou não pagamento de tributo impactam ou não o patrimônio das empresas gráficas.

Cabe referir, por fim, que a classificação atribuída à possibilidade de saída de recurso deve ser revista e pode se modificar, isto é, a partir de novas informações ou situações, a saída de recursos provável pode passar para possível (de provisão para passivo contingente), ou, ao contrário, a saída de recursos possível pode passar para provável (de passivo contingente para provisão), nos termos dos itens 30 e 59 da NBC TG 25 (CPC, 2009).

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa buscou identificar a forma de emitir notas fiscais que acarreta menor risco de passivo fiscal para empresas de atividade gráfica, considerando o conflito de competência tributário entre o ICMS e o ISS. Para atingir tal objetivo, foi examinada a doutrina jurídica existente sobre o conflito, feita a análise da legislação relativa a esse equívoco de interpretação, à obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, aos requisitos desse documento e às multas que as empresas gráficas podem arcar, bem como feito o estudo a respeito dos conceitos contábeis relativos ao passivo.

A justificativa para elaborar este trabalho foi a possibilidade de propor uma solução para o conflito, no sentido de auxiliar na adequação das rotinas fiscais das empresas gráficas,

tendo em vista as dificuldades delas na compreensão da legislação relativa ao cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias e o potencial impacto patrimonial em caso de descumprimento.

A análise combinada da doutrina referente ao conflito e de textos legais demonstrou que há entre o ICMS e ISS um conflito de competência que se estende à seara das atividades gráficas e que pode originar um passivo para as empresas do setor, pelo fato de dar margem para que essas entidades, por erro, nem paguem o tributo exigido, nem realizem a emissão de nota fiscal na forma exigida pela legislação de regência e, com isso, restem sujeitas à obrigação de pagar em multa.

Contatou-se ainda que a multa referente a não emissão de nota fiscal e/ou não pagamento de ICMS ou ISS impacta o patrimônio da empresa quando reconhecida como provisão, não bastando o mero descumprimento de obrigação tributária.

Ademais, o exame do acervo bibliográfico evidenciou, pondo fim ao referido conflito, que as atividades gráficas devem ser tributadas pelo ICMS quando o impresso gráfico for destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta; e pelo ISS no caso do impresso gráfico se destinar ao consumidor final.

Em resposta ao problema de pesquisa, a forma de emissão de notas fiscais que traz menos riscos de passivo fiscal para as gráficas é, em caso de produção de impresso gráfico destinado à industrialização e comercialização por pessoa distinta, quando ocorre a incidência de ICMS, a nota fiscal eletrônica; quando gerarem impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final, incidindo ISS, a NFS-e destinada a documentar a prestação de serviço acompanhada de NF-e para circulação do bem gerado ou a NF-e Conjugada; por fim, na hipótese de fornecimento de atividades gráficas que deem ensejo à tributação de ambos os impostos, a NF-e Conjugada. Desse modo, os objetivos desse artigo foram atingidos.

Como limitação do presente estudo, pode-se indicar a falta de acervo doutrinário a respeito do tema e o método utilizado, uma vez que uma amostra de notas fiscais emitidas por gráficas poderia ser analisada para verificar a ocorrência do erro quanto à emissão de documento ou destaque de imposto errado.

Para pesquisas futuras, sugere-se que seja feito um estudo de caso das rotinas fiscais de uma empresa gráfica a fim de, por meio da análise de uma amostra de notas emitidas, verificar se a empresa está em *compliance* com a legislação relativa ao cumprimento de obrigações acessórias.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA GRÁFICA REGIONAL DO RIO GRANDE DO SUL – ABIGRAF-RS. **Estatuto Social**, jun. 2016. Disponível em: <<http://abigraf-rs.com.br/institucional>> acesso em: 30 nov.2016. /

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DA CAPITALIS – ABRASF. **Prefeitura viabiliza Nota Fiscal Eletrônica conjugada**. Set. 2014. Disponível em:

<[http://www.abrasf.org.br/abrasf/noticias\\_detalhes.php?cod\\_secao=&cod\\_noticia=1690](http://www.abrasf.org.br/abrasf/noticias_detalhes.php?cod_secao=&cod_noticia=1690)>.

Acesso em: 30 nov. 2016.

BEUREN, Ilse et al (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

<[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional - CTN. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2003. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Brasília, DF: Senado Federal, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. **Diário Oficial da União**, abr. 2007. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010\\_07.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm)>. Acesso em: 25 set 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 156. Nas indenizações por ato ilícito, os juros compostos somente são devidos por aquele que praticou o crime. **Diário da Justiça**. abr. 1996 1997. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&b=SUMU&p=false&l=10&i=427>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Adi nº 4.389. Requerente: Associação Brasileira de Embalagem - ABRE. Requerido: Presidente da República e outros. Relator: Ministro Joaquim

Barbosa. Brasília, DF, 25 de janeiro de 2011. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

CERVO, Amado; BERVIAN, Pedro. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Conceitual Básica (R1)**. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. CPC, 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 25**. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes CPC, 2009. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2006.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE - CBC, 18., 2008, Rondônia. **Governança eletrônica na administração pública**: estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica – NF-e. Gramado: CBC, 2008. 12 p. Disponível em: <[www.file:///C:/Users/Bárbara/Documents/Facul%20Ciências%20Contábeis/6%20SEMESTRE%20-%202015\\_02/METODOLOGIA/estudos%20relacionados/estudo%20de%20caso%20sobre%20a%20nota%20fiscal%20eletronica.pdf](http://www.file:///C:/Users/Bárbara/Documents/Facul%20Ciências%20Contábeis/6%20SEMESTRE%20-%202015_02/METODOLOGIA/estudos%20relacionados/estudo%20de%20caso%20sobre%20a%20nota%20fiscal%20eletronica.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **História dos Congressos Brasileiros de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <[www.file:///C:/Users/B%20E1rbara/Documents/Facul%20Ci%20EAncias%20Cont%20E1beis/6%20SEMESTRE%20-%202015\\_02/METODOLOGIA/historias%20dos%20congressos%20de%20conabilidade.pdf](http://www.file:///C:/Users/B%20E1rbara/Documents/Facul%20Ci%20EAncias%20Cont%20E1beis/6%20SEMESTRE%20-%202015_02/METODOLOGIA/historias%20dos%20congressos%20de%20conabilidade.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 750/93**. Esta Resolução possui o Apêndice II aprovado pela Resolução CFC n.º 1111/07. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.282/10. Brasília, dez. 1993. Disponível em: <[cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DEPARTAMENTO DE RECEITA PÚBLICA ESTADUAL DO RIO GRANDE DO SUL. **Instrução Normativa – IN DRP n.º 45/98**. Título I, Capítulo II, Seção 2.0. 1998. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

DIFINI, Luiz. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS – ENAT. Protocolo 03/2005. NF-e Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda,

Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, integrante do Sistema Público de Escrituração Digital. São Paulo, ago. 2015. Disponível em: < [http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area\\_nacional/areas\\_interesse/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-03-2005-nf-e-ii-enat](http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-03-2005-nf-e-ii-enat)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES E ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS – ENCAT. **NF-e Projeto Nota Fiscal Eletrônica**. set. 2005. Disponível em: < <http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/6.Projeto%20Nota%20Fiscal%20Eletr%C3%B4nica%20-%20Especifica%C3%A7%C3%B5es%20do%20Escopo%20do%20Sistema.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

FERNANDES, Eugênio. **Padrão nacional ABRASF da nota fiscal de serviços eletrônica – NFS-e**. Fortaleza: Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF, 2006. Disponível em: <[http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/Projeto\\_Padrao\\_ABRASF\\_NFS\\_e.pdf](http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/Projeto_Padrao_ABRASF_NFS_e.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2015.

FERRAZZO, Cristiano. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro**. 2006. 111 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, 2006.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PLASTINA, Eduardo. Conflito de competência entre o ICMS e o ISS e o caso do tratamento tributário das atividades gráficas. In: BRASIL JUNIOR, Vicente. (Org.). **Questões práticas do ISS**. São Paulo: Ônixjur, 2011.

PORTO ALEGRE. Decreto nº 15.416/06 do Município de Porto Alegre. **Diário Oficial de Porto Alegre**, nov.2016. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/netahtml/sirel/atos/decreto%2015416%20com%20anexo>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 687, de 1º de fevereiro de 2012. Institui a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFSE) e o Programa de Geração e Utilização de Crédito Vinculado à NFSE, estabelece obrigação aos estabelecimentos emitentes de NFSE e dá outras providências. **Diário Oficial de Porto Alegre**, fev. 2012. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000032829.DOCN.&l=20&u=%2Fnetahtml%2Fsirel%2Fsimples.html&p=1&r=1&f=G&d=atos&SECT1=TEXT>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1973.** Institui e disciplina os tributos de competência do Município. dez. 1973. Disponível em:

<[http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu\\_doc/lc\\_07-73\\_-\\_compilada\\_e\\_atualizada\\_ate\\_31\\_12\\_2014.pdf](http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/lc_07-73_-_compilada_e_atualizada_ate_31_12_2014.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Secretaria Municipal de Fazenda. Instrução Normativa SMF nº 09, de 12 de novembro de 2014. Dispõe sobre a forma de acesso ao ambiente eletrônico da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFSE (Nota Legal), fixa o prazo e forma de adesão dos contribuintes, e dá outras providências. **Diário Oficial de Porto Alegre**, nov. 2014. Disponível em:

<[http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/notalegal/usu\\_doc/legis\\_in\\_smf\\_9\\_-\\_2014\\_-\\_nfse\\_-\\_atualizada\\_ate\\_a\\_in\\_smf\\_5-2016.pdf](http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/notalegal/usu_doc/legis_in_smf_9_-_2014_-_nfse_-_atualizada_ate_a_in_smf_5-2016.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Secretaria Municipal da Fazenda. Instrução Normativa 08/2014. Dispõe sobre o regime especial de emissão de documentos fiscais de serviço utilizando a Nota Fiscal Eletrônica Conjugada (NF-e Conjugada). **Diário Oficial de Porto Alegre**, set. 2014.

Disponível em: <[http://www2.portoalegre.rs.gov.br/smf/default.php?p\\_secao=253](http://www2.portoalegre.rs.gov.br/smf/default.php?p_secao=253)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL- RFB. Nota fiscal eletrônica. **Portal da Nota Fiscal Eletrônica**. 2016

Disponível em:

<<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=>>Acesso em: 30 nov. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, fev. 1973. Disponível em:

<[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/rio\\_grande\\_do\\_sul/leis/1973/lei\\_6537\\_de\\_27-02-1973.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/leis/1973/lei_6537_de_27-02-1973.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Estadual. Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997. Regulamento do ICMS. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). (Atualizado até o Decreto n.º 53.301 de 18/11/16) - **Diário Oficial do Estado**, nov.2016. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL - SEFAZ RS. 2016. Disponível em: <[https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1\\_nfe\\_faq\\_obr](https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_nfe_faq_obr)>. Acesso em: 30 nov. 2016