



---

**Súmula n. 156**



---

**SÚMULA N. 156**

---

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

**Referências:**

Lei Complementar n. 56/1987, lista anexa, item 77.

Decreto-Lei n. 406/1968, art. 8º, § 1º.

**Precedentes:**

REsp	1.235-SP	(2ª T, 21.08.1991 – DJ 16.09.1991)
REsp	5.808-SP	(1ª T, 02.12.1992 – DJ 17.12.1992)
REsp	18.992-SP	(2ª T, 31.08.1994 – DJ 10.10.1994)
REsp	33.414-SP	(2ª T, 30.11.1994 – DJ 19.12.1994)
REsp	37.548-SC	(1ª T, 15.09.1993 – DJ 11.10.1993)
REsp	37.967-SP	(1ª T, 29.03.1995 – DJ 08.05.1995)
REsp	44.892-SP	(2ª T, 03.05.1995 – DJ 22.05.1995)
REsp	61.914-RS	(1ª T, 17.04.1995 – DJ 22.05.1995)

Primeira Seção, em 22.03.1996

DJ 15.04.1996, p. 11.631



---

**RECURSO ESPECIAL N. 1.235-SP (89.112929)**

---

Relator: Ministro Hélio Mosimann

Recorrente: Palmares Impressora Litográfica Ltda

Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo

Advogados: Silvana Malandrino Mollo e outro e Maria Lúcia Pereira Moroli

---

**EMENTA**

Tributário. Serviço gráfico por encomenda e personalizado. Incidência, apenas, de ISS.

- A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadas, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros.

- Precedentes do STF e do STJ.

- Recurso conhecido e provido.

---

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar provimento, na forma do relatório e notas taquigráficas retro, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília (DF), 21 de agosto de 1991 (data do julgamento).

Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Presidente

Ministro Hélio Mosimann, Relator

**RELATÓRIO**

O Sr. Ministro Hélio Mosimann: - Trata-se de recurso extraordinário interposto por *Palmares Impressora Litográfica Ltda* contra acórdão da Décima Quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, julgando apelação em execução fiscal, reformou a sentença de primeiro grau, para condenar a executa a pagar ICM, em virtude de as atividades consistirem na fabricação de rótulos e etiquetas para encomendantes que não são os consumidores finais.

No recurso extraordinário interposto com base nas letras **a** e **d** do art. 119 da Constituição Federal anterior, alega-se violação aos arts. 24, II, 153, parágrafos 2º e 3º do mesmo texto constitucional, e ao art. 8º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei n. 406/1968, alterado pelo Decreto-Lei n. 834/1969, e ainda à Súmula n. 239 do Pretório Excelso.

O apelo extremo subiu ao colendo Supremo Tribunal Federal por força do provimento de agravo, tendo sido convertido, na parte infraconstitucional, em recurso especial (fls. 282).

Sustenta a recorrente que as suas atividades não estão sujeitas ao ICM, mas, sim, ao ISS, eis que se enquadra, *como gráfica*, na listagem do DL n. 839/1969, onde, no item 53, está dito que incide o imposto municipal nas atividades de composição gráfica, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia. No seu entender, a lei não distingue, daí não ser lícita, mas ao contrário ilegal, a Portaria CAT n. 54/81 que faz distinção entre impressos destinados a consumidores finais e não finais.

Nesta instância, a douta Subprocuradoria-Geral da República, às fls. 288-290, opinou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

**VOTO**

O Sr. Ministro Hélio Mosimann (Relator): Senhor presidente, dispõe o art. 8º, do Decreto-Lei n. 406/1968:

Art. 8º - O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

De sua vez, na lista de serviços referidos no citado artigo consta, no item 53, “composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia”.

Ora, a atividade da recorrente conforme da perícia se verifica (fls. 42) é a litografia; não edita obras, não as vende, não produz material e muito menos comercializa artigos, executando somente impressos sob encomenda para consumidores finais, posto que o serviço só para estes tem utilidade.

Tenho, assim, que no caso sob apreciação houve, realmente, negativa de vigência ao citado artigo 8º.

Aliás, em hipótese semelhante, como se vê da ementa da decisão trazida a confronto pela empresa-recorrente, decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE n. 94.939-9:

A incidência do ISS exclui a do ICM, ainda que haja a necessária incorporação de matérias à prestação do serviço.

Aplicação do art. 8º e § 1º do Decreto-Lei n. 834/1969, que de modo expresso afasta a bitributação.

Impressos gráficos que sejam colocados em circulação, para encomendantes usuários finais ou para compradores incertos em pública oferta, quando circulam não acarretam a incidência do ICM, só a do ISS.

No julgamento do qual resultou a elaboração da ementa, disse o relator, Ministro Clóvis Ramallete em seu voto:

(...) Entendo que, ou bem o industrial de obra gráfica que venda ao público em geral, ou bem o que confeccione sob encomenda, em ambos os casos configura-se a hipótese de incidência do ISS, e este exclui a do ICM. (RT 564/245).

Nesse sentido é a orientação que se firmou nesta egrégia Turma, conforme mostra o REsp n. 8.052-PR, aplicável ao caso, julgado na sessão de 12.06.1991, Relator Min. Américo Luz, que restou assim ementado:

Tributário. Imposto sobre serviços de impressão gráfica. Decreto-Lei n. 406/1968.

A afirmativa de que a impressão gráfica é uma fase da composição, resulta serem distintas e inconfundíveis as situações.

O item 53 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968 não tributa nem designa a *impressão* gráfica. A lista é taxativa e não admite interpretação extensiva.

Recurso provido. (*in DJ* de 1º.07.1991).

Tenho, assim, como demonstradas a negativa de vigência e a divergência de interpretação e, por isso, conheço do recurso e lhe dou provimento.

---

#### **RECURSO ESPECIAL N. 5.808-SP**

---

Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros

Recorrente: Municipalidade de São Paulo

Recorridos: Magno Print Autoadesivos Ltda e Fazenda do Estado de São Paulo

Advogados: Leni Maria Juocys Lofrano e outros e José Luiz de Almeida Chaves Junior e Paula Nelly Dionigi e outros

---

#### **EMENTA**

Tributário. ISS. ICM. Etiquetas adesivas feitas sob encomenda. Adjunção a produtos destinados à venda. DL n. 406/1968. CCivil, art. 615, § 1º.

A composição de etiquetas adesivas, feitas sob encomenda de determinado cliente que as ajuntará a produtos finais como elemento de identificação, garantia, orientação ou embelezamento, é atividade descrita na lista anexa ao DL n. 406/1968, como hipótese de incidência de ISS - não de ICM.

A circunstância de tais etiquetas serem ajuntadas a produtos vendidos pelo encomendante, é irrelevante, pois a etiqueta terá perdido identidade, pelo fenômeno da adjunção (CCivil, art. 615, § 1º).



## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros Milton Pereira, Cesar Rocha, Garcia Vieira e Demócrito Reinaldo.

Brasília (DF), 02 de dezembro de 1992 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente

Ministro Humberto Gomes de Barros, Relator

---

DJ 17.12.1992

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros: O Município de São Paulo e o Estado de São Paulo, litigam em torno de consignação judicial, efetuada por contribuinte: ambos manifestam a pretensão de receber o depósito por este; o Município *litigante* (ora recorrente) entende que o depósito em consignação correspondeu ao pagamento de ISS; já o Estado, sustenta que a quantia traduz ICM.

O Acórdão recorrido (proferido em sede de apelação e confirmado em grau de embargos) descreve assim a controvérsia (fls. 283):

A Autora, fabricante de etiquetas autocolantes, vinha recolhendo normalmente o ICM até maio de 1984. Fazia-o por considerar que a sua atividade não configurava simples prestação de serviços, e sim confecção de material que iria compor outros produtos destinados à comercialização em sentido amplo; isso embora por encomenda dos seus clientes.

Em abril de 1984, viu-se atuada pela fiscalização municipal, que pretendeu impor-lhe o recolhimento de ISS a contar de abril de 1980, com os acessórios de praxe.

Por vedar o direito positivo, a bitributação, acabou diante de um impasse, pois o imposto incidente é disputado pelas duas Fazendas.

Daí esta ação, por meio da qual pretende consignar o tributo, com o depósito pela alíquota do ICM, mais elevada.

O Estado insistiu na sua tese por serem os auto-adesivos incorporados ao produto final, acompanhando-o na sua circulação. A Municipalidade, após preliminar de iliquidez do débito, salientou que os autocolantes eram feitos para atendimento de determinado cliente, perdendo seu valor comercial se por este não utilizados, configurando, pois, impressos personalizados.

A respeitável sentença de fls. 152-156, de relatório a este incorporado, julgou procedente a ação e declarou cabível o ISS, donde condenar a Fazenda do Estado nos ônus do processo, inclusive honorários de 10% sobre o valor da causa *pro rata* entre os vencedores.

O Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo deu provimento ao Recurso do Estado, declarando que a atividade da contribuinte traduz hipótese de incidência de ICM, não de ISS.

O Município interpôs recurso especial, fundado nas alíneas **a** e **c** do permissivo constitucional. Afirma que o Acórdão negou vigência ao Art. 8º do DL n. 406/1968 e divergiu de acórdãos do Supremo Tribunal Federal (fls. 417).

Esta, em suma, a controvérsia.

## VOTO

O Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros (Relator): O Acórdão recorrido foi conduzido pelo argumento de que:

A orientação pretoriana já se cristalizou no sentido de não incidir ICM sobre os serviços de composição gráfica se o material produzido for personalizado e destinar-se ao uso direto do próprio encomendante, que assim aparece como consumidor final. E o suporte desse entendimento está em que embora ocorra o fornecimento de mercadoria (papel, tinta, etc.), há predominância do serviço executado (RTJ 100/347).

Essa, porém, não é a situação vertente, apesar dos judiciosos argumentos da Municipalidade e da posição sustentada pelo Dr. Juiz sentenciante. De fato, a prova indica que a autora tem por atividade fabricar etiquetas autocolantes, cuja finalidade é acompanhar os produtos finais comercializados pelos clientes-encomendantes. Por consequência, aos mesmos se incorporam, para efeito de circulação e, pois fato gerador do ICM (fls. 284-285).

O E. Desembargador Nigro Conceição manifestou-se contra este raciocínio, dizendo:

Efetivamente, *data maxima venia*, o que importa é examinar a questão em relação, especificamente, às etiquetas, sem qualquer outra consideração quanto à destinação que lhes possa dar o encomendante.

E, colocada a questão nestes termos, verifica-se que as etiquetas somente se prestam ao uso do encomendante e, nesse sentido, representam serviços de confecção gráfica, tal como os demais, sendo imprestáveis em caso de recusa para terceiros.

Pouco importa que se destinem a embalagens de produtos de fabricação do encomendante e destinados à revenda, pois o ICM não pode incidir.

Como já proclamou o Excelso Pretório “a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e personalizadas, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiro” (RE n. 111.566, Rel. Min. Rafael Mayer, *in* DJU de 12.XII.1986, p. 24.667, julg. em 25.XI.1986, pela 1ª Turma do excelso Pretório, por v.u.).

Irrelevante, assim, a destinação que lhes dê o encomendante, nem cabe distinguir se são ou não principal em relação ao que nela se contém pois, o que cabe considerar é que, uma vez confeccionadas, somente servem para o encomendante, sendo imprestáveis para outras pessoas (fls. 308-309).

O douto voto minoritário está correto.

O item 53 da lista de serviços, anexa do DL n. 406 (hoje deslocado, com a mesma redação, para o n. 77) tipifica como fato gerador de ISS,

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

Não há dúvida quanto à natureza do trabalho executado pelo Contribuinte. Ele constitui serviço de composição gráfica.

Tampouco, ele discute a circunstância de que as etiquetas resultantes daquele trabalho constituem material personalizado, cujo destino é o uso direto pelo encomendante - exclusivamente por ele.

O uso se traduz na incorporação das etiquetas aos produtos comercializados pelos encomendantes.

Tais etiquetas, uma vez incorporadas aos produtos finais, perdem identidade. Transformam-se em parcelas destes, funcionando como elemento de identificação, garantia, orientação ou embelezamento.

Assim, quando um costureiro vende um vestido que elaborou e no qual fez aderir etiqueta com sua marca, ele não está alienando dois objetos: o vestido e a etiqueta.

Ele estará vendendo um vestido com sua marca. Ou, como se diz no jargão hodierno, “uma confecção de sua *griffe*”.

A etiqueta já não mais existe. Ela se transformou em uma parte da vestimenta, dela inseparável.

Com efeito, a retirada da etiqueta identificadora de costureiro ilustre descaracteriza o vestido, reduzindo-lhe consideravelmente o valor. A redução, nesta hipótese, é normalmente, muitas vezes superior ao valor individual da etiqueta retirada.

O que ocorre, em verdade, é um fenômeno de adjunção pelo qual o conjunto formado pelo ajuntamento do vestido com a etiqueta, resulta em entidade diferente das partes aderidas (CCivil, art. 615, §1º).

De tudo isto, resulta a conclusão de que o adquirente das etiquetas é o consumidor final.

Vale para esta lide, o registro lançado pelo Supremo Tribunal Federal, conduzido pelo E. Ministro Rafael Mayer, no RE n. 106.069 (RT 115/1.419):

A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e personalizadamente, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Incide o Art. 8º do DL n. 406/1968, cuja vigência foi negada pelo V. Acórdão recorrido.

Dou provimento ao recurso especial, para restaurar a R. Sentença de primeiro grau.



---

**RECURSO ESPECIAL N. 18.992-SP (92.0004054-3)**

---

Relator: Ministro Peçanha Martins

Recorrente: Indústria Gráfica Domus Ltda

Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo  
Advogados: Murillo Grillo Sarti e outro  
Beatriz Correa Netto Cavalcanti e outros

---

### EMENTA

Tributário. ICM. Serviços de composição gráfica. Fotolitografia. Embalagens. Não incidência. DL n. 406/1968, art. 8º, § 1º. Precedentes STJ.

- A legislação não faz distinção entre os serviços de composição gráfica, em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda.
- Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM.
- Recurso provido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar provimento. Votaram com o Relator os Ministros José de Jesus e Hélio Mosimann. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Américo Luz e Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília (DF) 31 de agosto de 1994 (data do julgamento).

Ministro Hélio Mosimann, Presidente

Ministro Peçanha Martins, Relator

---

DJ 10.10.1994

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Peçanha Martins: - Indústria Gráfica Domus Ltda manifestou recurso especial com apoio no art. 105, III, a e c da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que,

dando provimento ao recurso *ex-officio* e à apelação da Fazenda estadual, entendeu ser legítima a incidência do ICMS sobre os serviços de composição gráfica e fotolitografia realizados na elaboração de embalagens que irão compor a mercadoria comercializada pelos encomendantes. A recorrente sustenta violação ao Decreto-Lei n. 406/1968, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei n. 834/1969, além de divergência com julgados do STF.

Simultaneamente foi interposto recurso extraordinário para o STF. Somente o apelo especial foi admitido no Tribunal de origem.

Contra o despacho denegatório de seguimento do apelo extremo foi interposto o cabível agravo de instrumento para o Pretório Excelso.

Dispensei a manifestação da Subprocuradoria-Geral da República, nos termos regimentais.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Peçanha Martins (Relator): Trata-se de determinar-se qual o tributo - ICM ou ISS - incidente sobre os serviços de composição gráfica e fotolitografia realizados na elaboração de embalagens que irão compor a mercadoria comercializada pelas empresas encomendantes.

A questão já é pacífica nesta Corte, como também no Pretório Excelso.

As Primeira e Segunda Turmas deste STJ já se manifestaram, na linha dos precedentes que ora alinho:

Tributário. Serviços de composição gráfica. Incidência.

A prestação de serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, está sujeita ao ISS, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-Lei n. 406/1968. (REsp. n. 46.338-6-RS, DJ 20.06.1994, Rel. Min. Cesar Rocha)

ICMS. Atividades de composição gráfica. Embalagem. Não incidência.

Os serviços de composição gráfica que estão incluídos na lista só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

Não fez o legislador qualquer distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, de serviços genéricos de composição gráfica destinadas ao público em geral.

Recurso provido. (REsp. n. 46.145-6-SP, DJ. 23.05.1994, Rel. Min. Garcia Vieira).

Tributário. Imposto sobre serviços de impressão gráfica. Decreto-Lei n. 406/1968.

A afirmativa de que a impressão gráfica é uma fase da composição, resulta serem distintas e inconfundíveis as situações.

O item 53 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968 não tributa nem designa a impressão gráfica. A lista é taxativa e não admite interpretação extensiva.

Recurso provido. (REsp. n. 8.052-PR, DJ 1º.07.1991, Rel. Min. Américo Luz).

Do exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento.

---

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 33.414-SP (93.0008013-0)**

---

Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro

Recorrente: Indústrias Gráficas Massaioli Ltda.

Advogados: Agenor Nogueira de Farias e outros

Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo

Advogados: Carla Pedroza de Andrade de Abreu Sampaio e outros

---

#### **EMENTA**

Tributário. Serviços de composição gráfica feitos por encomenda. ISS. Decreto-Lei n. 406/1968, art. 8º, § 1º. Interpretação.

I - Os impressos encomendados e personalizados, adquiridos para consumo do próprio encomendante, como rótulos, embalagens, etiquetas, muito embora integrados ao preço do produto, estão sujeitos à incidência do ISS e não do ICM. Precedentes.

II - Recurso especial conhecido e provido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Américo Luz.

Brasília (DF), 30 de novembro de 1994 (data do julgamento).

Ministro Hélio Mosimann, Presidente

Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, Relator

---

DJ 19.12.1994

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro: - Trata-se de recurso especial interposto por *Indústrias Gráficas Massaioli Ltda*, com fundamento no art. 105, III, letras **a** e **c**, da Constituição Federal, contra o v. acórdão da Décima Primeira Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que reconheceu a incidência de ICMS na confecção de impressos gráficos por não se destinarem a consumidor final.

Alega a recorrente negativa de vigência ao art. 8º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/1968 e dissídio jurisprudencial.

Contra-arrazoado (fls. 160-162), o recurso, cujo processamento foi admitido (fls. 164), subiu a esta Corte, onde me veio distribuído.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (Relator): O acórdão recorrido está assim fundamentado (fls. 132-133):

A produção da apelada vem descrita no laudo pericial da seguinte forma:

As notas fiscais emitidas de referência acima referem-se à composição gráfica de folhetos, catálogos, etiquetas, cartuchos para sabão e caixas de



papelão, cartela para fita adesiva, blocos de papel de carta e promissórias (fls. 37)

As fls. 44, 45 e 52 estão amostras de embalagens por ela confeccionadas.

Ora, as embalagens e etiquetas, ainda que impressas com o nome do produto, integraram a mercadoria vendida: entram na circulação.

Por isso mesmo, a crise tem feito com que os produtores utilizem invólucros mais baratos. Com isto, barateia-se o preço da mercadoria.

Portanto, invólucros e etiquetas integram o produto, entram na circulação. Sua impressão não se destina a consumidor final.

Conseqüente, não há, em tal hipótese, que falar em destino do impresso a consumidor final.

Menos ainda se destinam a consumidor final cartuchos para sabão, caixas de papelão (não disse o perito que sejam impressas) e cartelas para fita adesiva.

Assim, não há como considerar a hipótese como de incidência de ISS, por configurar prestação de serviços.

Veja-se, no mesmo sentido deste voto, V. Acórdão publicado na RJTJESP 122/365.

Ao assim decidir, o acórdão recorrido dissentiu do julgado proferido pela 3ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n. 85.168-3-Belo Horizonte, de que foi Relator o ilustre Dr. Hugo Bengtsson, segundo se depreende deste trecho do douto voto em que se apoiou (fls. 155):

Ora, a jurisprudência do Colendo STF é toda ela no sentido que incide o ISS - e, destarte, não incide o ICM - naquele caso em que a gráfica produz mediante encomenda. Estaria a empresa gráfica, então, prestando um serviço, e não comercializando um produto por ela adredemente industrializado.

"... O ISS incide, e exclui o ICM, naquela hipótese em que o comprador do serviço gráfico é individualizado, à vista do modo como se produziu o serviço para seu uso singular, por encomenda dele próprio nas mais das vezes. Não sendo, porém, este o caso, quando a empresa gráfica produz algo industrialmente e o coloca à venda, sendo esse objeto de arte gráfica suscetível de ser comprado por qualquer cliente habitual ou fortuito, incide o ICM" (voto do Em. Min. Francisco Rezek, *in* RTJ 119/327).

Aliás, entre os impressos encomendados e personalizados, adquiridos para consumo do próprio encomendante, estando nestes casos os rótulos, embalagens, etiquetas, muito embora tenham-se integrado ao produto a ser vendido, como roupage, há a incidência do ISS e não do ICM (cf. RTJ 119/744).

Assim, “a composição gráfica só admite a tributação do ISS, não do ICM. Este entendimento já exarado em inúmeros acórdãos dessa Corte: RE n. 101.924-0-SP, Rel. Min. Francisco Rezek, publ. no DJ de 04.05.1984, p. 6.685; RE n. 100.479-7-SP, Rel. Min. Moreira Alves, publ. no DJ de 14.10.1983, p. 15.832; RE n. 100.030-9- SP, Rel. Min. Moreira Alves, publ. no DJ de 03.06.1983, p. 7.886; RE n. 100.965-9-SP, Rel. Min. Francisco Rezek, publ. no DJ de 03.02.1984, p. 651; RE n. 100.959-4-SP, Rel. Min. Décio Miranda, publ. no DJ de 10.02.1984, p. 1.019; RE n. 101.009-6-SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, publ. no DJ de 03.02.1984, p. 651 ...” (voto do Em. Min. Néri da Silveira, *in* RTJ 119/271).

Daí se vê que não há fato gerador de ICM, mas do ISS, na atividade mercantil da indústria gráfica, uma vez que esta confecciona impressos por encomenda de frequê e individualizados para uso deste (STF, RE n. 94.052-RJ, RTJ 102/817).

É de se ponderar que o usuário anônimo, adquirente de determinada mercadoria posta à venda pelo encomendante da etiqueta, não comprou a etiqueta, nem esta se integrou àquela, uma vez que se prestou, apenas, à sua identificação.

Razão assiste à apelante quando afirma que as etiquetas personalizadas são de uso exclusivo do encomendante. Não são ofertadas em mercado, nem se confundem suas atividades - mera prestadora de serviços gráficos - com as do encomendante, com outros objetivos empresariais.

Conheço, pois, do recurso.

E, no mérito, dou-lhe provimento, porquanto os precedentes desta Corte em Direito Tributário das duas Turmas especializadas são no mesmo sentido do aresto recorrido:

Tributário. Imposto sobre serviços de impressão gráfica. Decreto-Lei n. 406/1968.

A afirmativa de que a impressão gráfica é uma fase da composição, resulta serem distintas e inconfundíveis as situações.

O item 53 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968 não tributa nem designa a impressão gráfica. A lista é taxativa e não admite interpretação extensiva.

Recurso provido.

(REsp n. 8.052-PR; Rel. Min. Américo Luz; publ. DJ em 1º.07.1991);

Tributário. ICM. Serviços de composição gráfica. Fotolitografia. Embalagens. Não incidência. DL n. 406/1968, art. 8º, § 1º. Precedentes STJ.

- A legislação não faz distinção entre os serviços de composição gráfica, em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda.

- Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM.

- Recurso provido.

(REsp n. 18.992-0-SP (92.0004054-3); Rel. Min. Peçanha Martins; Julg. em 31.08.1994 e Publ. DJ em 10.10.1994);

ICMS. Atividades de composição gráfica. Embalagem. Não incidência.

Os serviços de composição gráfica que estão incluídos na lista só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

Não fez o legislador qualquer distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, de serviços genéricos de composição gráfica destinadas ao público em geral.

Recurso provido.

(REsp n. 46.145-6-SP (94.0008808-6); Rel. Min. Garcia Vieira; Julg. em 27.04.1994 e Publ. DJ em 23.05.1994) e

Tributário. Serviços de composição gráfica. Incidência.

A prestação de serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, está sujeita ao ISS, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-Lei n. 406/1968.

Recurso improvido.

(REsp n. 46.338-6-RS; Rel. Min. César Asfor Rocha; Julg. em 25.05.1994 e Publ. DJ em 20.06.1994).

Em conclusão, pois, conheço do recurso e dou-lhe provimento, a fim de reformar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de Primeiro Grau (fls. 105).

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 37.548-SC (93.0021833-6)**

---

Relator: Ministro Garcia Vieira

Recorrente: Estado de Santa Catarina

Recorrida: Riberplex Serviços Gráficos Ltda

Advogados: Luísa Hickel Gamba e outros

Marcos de Souza Filho e outro

---

### EMENTA

ICMS. Atividades de composição gráfica. Embalagem. Não incidência.

Os serviços de composição gráfica que estão incluídos na lista só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

Não fez o legislador qualquer distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, de serviços genéricos de composição gráfica destinadas ao público em geral.

Recurso improvido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Gomes de Barros, Milton Pereira e César Rocha.

Brasília (DF), 15 de setembro de 1993 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente e Relator

---

DJ 11.10.1993

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: - Trata-se de Mandato de Segurança impetrado por Riberplex Serviços Gráficos Ltda. contra o inspetor Regional de Tributos Estaduais, objetivando eximir-se do pagamento de ICM sobre serviços de composição gráfica.

Em primeira instância a segurança foi denegada (fls. 82-87) restando reformada a sentença pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em acórdão assim ementado:

Mandado de segurança (preventivo). Justo receio de imposição tributária indevida resultante dos termos das informações. Atividades gráficas. Embalagens.

Incidência do ISS e não do ICMS. Inocorrência de circulação de mercadoria. Dec.-Lei n. 406, de 31.12.1968 e Dec.-Lei n. 834, de 08.09.1969. Apelo provido.

O mandado de segurança preventivo não se compadece com o simples risco de lesão a direito líquido e certo advindo do julgamento apenas subjetivo da impetrante. Entretanto, se nas informações prestadas, a autoridade coatora considera a impetrante passível da exação em face à natureza da atividade por esta exercida, justo emerge o receio de ameaça a direito líquido e certo a ensejar a impetração.

Os serviços de composição gráfica encomendados por usuários finais se sujeitam ao pagamento do ISS e não do ICMS. As embalagens, com impressos personalizados e úteis apenas aos encomendantes para acondicionar seus produtos, ainda que acompanhando a mercadoria na revenda, não gera circulação de mercadoria, submetendo-se tão-só à incidência do ISS. (fls. 88)

Inconformada, a Fazenda do Estado interpôs o presente recurso especial, com apoio nas alíneas **a** e **c** do permissivo constitucional.

Sustenta que o v. acórdão recorrido negou vigência aos artigos 8º, § 2º do Decreto-Lei n. 406/1968 e 1º da Lei n. 1.533/1952, bem como divergiu de jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Alega que o § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/1968 apenas excluiu da incidência do imposto estadual os serviços de litografia, composição gráfica, etc., não pretendendo, de forma alguma, excluir da incidência do imposto as operações de circulação de mercadorias praticadas pela prestadora do serviço.

Prossegue aduzindo a inexistência - de direito líquido e certo, apontando, ainda, acórdãos divergentes.

Aduz, a final, que as embalagens de mercadorias produzidas pela recorrida estão sujeitas ao ICMS, visto que circulam com a mercadoria que embalam, integrando o preço delas e a base de cálculo do imposto (fls. 96-104).

Contra-razões às fls. 105-111.

Indeferido o processamento do recurso (fls. 117-118) foi provido o agravo de instrumento interposto e determinada sua reatuação como recurso especial.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Diz o artigo 8º do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968 que:

O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresas ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos a lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º - Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

Assim, o ISS tem como fato gerador “a prestação, por empresas ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.”

Nos termos claros do § 1º do citado dispositivo legal, os serviços de composição gráfica, que estão incluídos na lista, só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias. Só os serviços não especificados na lista, com fornecimento de mercadorias, estão sujeitos também ao ICM (§ 2º).

Não fez o legislador qualquer distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, por determinado cliente, de serviços genéricos de composição gráfica de produtos destinados ao público em geral. Em ambas as hipóteses, o fato gerador é o mesmo, ou seja a prestação de serviços constantes da lista. Não podemos distinguir onde a lei não distingue, mesmo porque interpreta-se, literalmente, a legislação tributária (CTN, art. 111). O destinatário é irrelevante na caracterização do fato gerador. Os serviços são sempre os mesmos, para consumidores personalizados ou genéricos. Entendo que a única distinção feita pela lei (art. 8º do Decreto-Lei 406/1968) é se os serviços constam ou não da lista e só nesta última hipótese estão sujeitos ao ICM, quando envolve fornecimento de mercadorias. O próprio Supremo Tribunal já entendeu assim no RE n. 94.939-RJ. A Súmula n. 143 do TFR, ao reconhecer a isenção do ICM, em caso de serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, não excluiu a hipótese de serviços genéricos. Já entendeu este Superior Tribunal de Justiça, no REsp n. 5.010-SP, DJ 04.02.1991 que:

Não descaracteriza a prestação de serviços previsto no item 53, da lista a que se refere o art. 8º, do Decreto-Lei n.406/1968, o fato de serem prestados na elaboração de capas de discos fonográficos, encartes, envelopes internos das capas, minicassete, etc, com a utilização de papel, tinta, cola chapas, etc:

Com inteira razão o venerando aresto hostilizado ao acentuar que:

A teor do que dispõe o art 8º, parágrafo 1º do Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968, o imposto de competência dos Municípios, sobre os serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa, e segundo o parágrafo 1º - ditos serviços ficam sujeitos apenas ao aludido imposto, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

E quais são estes serviços?

De conformidade com o Decreto-Lei n. 834, de 08.09.1969, art. 3º, VII, n. 53, seria "composição gráfica, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia".

Portanto, a teor da legislação e consoante emerge da jurisprudência – "a incidência do ISS exclui a do ICM, ainda que haja a necessária incorporação de materiais à prestação de serviço de impressos gráficos que sejam colocados em circulação, para encomendantes usuários finais, afastando-se, assim, a bitributação (RT 564/245). Destarte e conforme o Supremo Tribunal Federal, "os serviços de composição gráfica, compreendendo a impressão do notas fiscais, fichas, talões, cartões, etc, feitos sob encomenda, não estão sujeitos ao ICM, mas apenas ao ISS" (RE n. 91.562, n. 92.161 e n. 92.927, *in ob. cit.*, p. 249).

Individualizados ditos serviços para uso exclusivo do encomendante, não se sujeitam eles senão ao ISS.

O mesmo entendimento é adotado em relação às embalagens encomendadas por consumidores e com o fim de acondicionar seus produtos, pois que equiparados a impresso personalizado.

Neste sentido colhe-se a seguinte orientação jurisprudencial:

ICM. Atividades gráficas. Embalagem. Não incidência. Equiparação a impresso personalizado. Inexistência de circulação economicamente ponderável. Hipótese de prestação de serviço de composição gráfica sujeita ao ISS.

Embalagens não se prestam a comercialização, sendo úteis apenas aos encomendantes para acondicionar mercadorias de sua fabricação, equiparando-se, portanto, a impressos personalizados, que, apesar de acompanharem mercadorias em revenda, não geram qualquer circulação ponderável depois de aplicadas, sujeitas, portanto, ao ISS e não a ICM (15ª CC do TJ-SP, unânime, j. 11.03.1987, *in RT 622/92*).

Com propriedade e de forma irretorquível ressalto o julgado:

Com efeito, o encomendante é atraído pela execução do serviço gráfico e se transforma em consumidor final das caixas impressas tanto que a imperfeição na execução do trabalho gráfico conduz à imprestabilidade do material, isto é, da caixa, da matéria-prima em que o trabalho é aplicado (RJTJSP 97/337).

O aresto ainda reporta-se a outras decisões do mesmo teor e insertas, *in* "RTJSP" 100/133 e 99/393.

Portanto, é inquestionável que a atividade desenvolvida pela impetrante, no âmbito naturalmente de seu objeto social e consubstanciado nos impressos gráficos e aplicação destes em embalagens carregados à inicial, são suscetíveis tão-só de incidência do ISS, com arredando-se o ICMS. (fls. 92-93)

Da mesma sorte, não merece acolhida a alegada violação ao artigo 1º da Lei n. 1.533/1951, acertadamente afastada pelo respeitável voto condutor do acórdão, nos seguintes termos:

A impetrante, na exordial, consignou que entre os serviços que lhe estão afetos e isentos do ICMS se inserem a feitura e impressão de notas fiscais, fichas, talões, cartões, talões de pedidos, livros, embalagens, rótulos e etiquetas (fl. 3). Nas razões do recurso ressalta que a par das notificações ocorridas com empresa similar, evidencia-se "também das informações da autoridade coatora (...) visivelmente, a intenção de passar a exigir o ICMS nas embalagens fornecidas pela ora apelante, portanto nas operações ou nos serviços de impressão de documentos, com o fornecimento de material ou mercadorias. Aí está o pressuposto do interesse processual".

Efetivamente, acode razão à impetrante.

Com as informações e as razões de recurso, positivou-se, pelo menos com indícios razoáveis, uma ameaça ainda que velada, ou a intenção do fisco de passar a exigir da impetrante o tributo aqui dito indevido, ou o ICMS. Com efeito: "Não é suficiente o temor ou receio de que a autoridade exorbite de seus poderes. Para que este receio se torne justo é mister que a autoridade tenha manifestado, objetivamente, por meio de atos preparatórios ou de indícios razoáveis, a tendência de praticar atos, ou omitir-se a fazê-los, de tal forma que, a consumir-se esse propósito, a lesão de direitos se torne efetiva" ("Revista de Direito Administrativo", vol. 61/220-223, Comentário de Caio Tácito, *in* EDACiv. 3.361, Des. Amaral e Silva. (fls. 91-92).

Nego provimento ao recurso.



Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo  
Advogados: Paulo Rabelo Correa  
Egídio Carlos da Silva e outros

---

### EMENTA

Tributário. ICM e ISS. Incidência e Decreto-Lei n. 406/1968. Decreto-Lei n. 834/1989.

1. O Serviço de composição gráfica sujeita-se à incidência do ISS, não distinguindo a lei entre os serviços personalizados encomendados e os serviços genéricos destinados ao público.
2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais.
3. Recurso provido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas: Decide a egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Garcia Vieira e Humberto Gomes de Barros. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Demócrito Reinaldo. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros.

Custas, como de lei.

Brasília (DF), 29 de março de 1995 (data do julgamento).

Ministro Humberto Gomes de Barros, Presidente

Ministro Milton Luiz Pereira, Relator

---

DJ 08.05.1995

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Milton Luiz Pereira: O Recurso Especial, fundado no artigo 105, inciso III, alíneas **a** e **c**, da Carta Magna, ataca o v. aresto do e.

Tribunal *a quo* que julgou legítima a cobrança do ICM sobre prestação de serviços gráficos.

Segundo a Recorrente o *v. decisum* objurgado contrariou o artigo 8º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/1968, assim como dissentiu da jurisprudência deste Tribunal.

Foram rejeitados os Embargos de Declaração propostos.

Também foi interposto Recurso Extraordinário, não admitido na origem, decisão atacada via Agravo de Instrumento.

O Recurso Especial também não logrou ser admitido, subindo os autos a esta Corte, por força do provimento dado ao Agravo de Instrumento interposto.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Milton Luiz Pereira (Relator): descortina-se relação jurídica litigiosa decorrente da exigência do ICM sobre atividade de prestação de serviços gráficos, a respeito, em ressunta, ditando o vergastado *v. acórdão, verbis*:

(...) Da acuidada análise dos laudos se percebe farta e robustamente que os serviços realizados (confecção de caixas e embalagens, notas fiscais, cartões, recibos, etc.) foram encomendados por terceiros, tendo forma padronizada, o que elide qualquer circulação de mercadorias, tornando-se indevido o imposto cobrado.

Surgiu o despique processual afirmando que houve contrariedade à lei federal (Dec.-Lei n. 406/1968, art. 8º, § 1º, Dec.-Lei n. 834/1989) e, também, a ocorrência de dissídio jurisprudencial.

Presentes os seus requisitos, tal como posto na decisão que proveu o Agravo de Instrumento, impõe-se o conhecimento do recurso (art. 105, III, **a, c**, C.F.).

Com a alforria do exame, de imediato, realça-se questão jurídica iterativamente julgada pelas Turmas especializadas em Direito Público, não mais oferecendo enchança à elaboração de fundamentação inédita. *Inter alia*, confira-se o voto condutor proferido pelo saudoso Ministro Armando Rolemberg, averbando:

Dispõe o art. 8º do Decreto-Lei n. 406/1968:

Art. 8º - O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

De sua vez, na lista de serviços referidos no citado artigo consta, no item 53, "composição gráfica, clicheria, zincografia, litigrafia e fotolitografia".

Ora, não descaracteriza a prestação de serviços aí previstos o fato de serem os mesmos prestados na elaboração de capas de discos fonográficos, encartes, envelopes internos das capas, minicassetes, etc., com a utilização de papel, tinta, cola, chapas, etc.

Tenho, assim, que no caso sob apreciação houve, realmente negativa de vigência ao citado art. 8º.

Aliás, em hipótese semelhante, como se vê da ementa da decisão trazida a confronto pela recorrente, decidiu a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE n. 106.068-7:

ISS. Serviço gráfico por encomenda e personalizado. Utilização em produtos vendidos a terceiros. A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadamente é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros. Recurso Extraordinário conhecido e provido. Votação unânime.

No julgamento do qual resultou a elaboração da ementa, disse o relator, Ministro Rafael Mayer em seu voto:

O que está em causa não é uma controvérsia sobre a prova, mas sobre a qualificação ou interpretação de fato certo. *Data venia*, por errônea interpretação ou valoração do fato é que o v. acórdão incorreu em errada afirmação sobre a incidência do ICM, e não do ISS, ao caso *sub judice*, conduzindo ao entendimento contraditório aos dos paradigmas, que são representativos da pacífica jurisprudência da Corte.

Como está incontroverso nos autos, admitido em todos os Juízos, atividade da recte. se cumpre na feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, para embalagens, etc. Não há também a menor dúvida que tais serviços são prestados por encomenda

do cliente, e o que a empresa oferece nos seus trabalhos é rigorosamente personalizado em atenção ao exclusivo interesse do encomendante. A diferença que o v. acórdão tem por específica capaz de desfigurar a prestação de serviço gráfico, por encomenda e personalizado, está em que eles são utilizados pelos encomendantes nos produtos por eles fabricados e vendidos a terceiros. Assim, os artigos não seriam consumidos pelos encomendantes, mas por estes utilizados em produtos para revenda. Diz o acórdão que essa "finalidade é tão importante quanto a marca nele impressa, o que não se dá em relação a outros impressos, cuja composição é principal em relação ao papel que a recebe" (fls.).

Entretanto, *data venia*, a diferenciação proposta é especiosa e não diz com a realidade econômica subjacente à configuração tributária.

Na verdade, a atividade da empresa é típica prestação de serviços a determinados clientes, por encomenda e para a confecção de artigos que somente eles utilizam.

Tenha, assim, como demonstrados a negativa de vigência e a divergência de interpretação e, por isso, conheço do recurso e lhe dou provimento. (REsp n. 5.010-SP - in DJU de 04.02.1991).

Essa compreensão continua harmoniosa; confira-se:

- ICM. Serviço de composição gráfica.

O serviço de composição é sujeito ao ISS, mesmo que sua prestação envolva também fornecimento de mercadorias.

A lei fez distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, de serviços genéricos de produtos destinados ao público.

Recurso provido. (REsp n. 15.154-SP - Rel. Min. Garcia Vieira - in DJU de 09.03.1992).

Na enseada do exposto, reiterando a motivação, *voto provendo o recurso*.

É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 44.892-SP (94.6359-8)**

---

Relator: Ministro Américo Luz

Recorrentes: Município de São Paulo

Gegraf - Indústria Gráfica Geral S/A

Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo  
Advogados: Maria Hermínia P. P. e Silva Moccia e outros  
Paulo Rabelo Corrêa e outro  
Patrícia de Oliveira Garcia e outros

---

### EMENTA

Tributário. ICM. Serviços de composição gráfica. Embalagens.  
- Na linha de iterativa jurisprudência da Corte, os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por unanimidade, conhecer dos recursos e dar-lhes provimento. Participaram do julgamento os Ministros Hélio Mosimann e Peçanha Martins. Ausente, justificadamente, o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília (DF), 03 de maio de 1995 (data do julgamento).

Ministro Hélio Mosimann, Presidente

Ministro Américo Luz, Relator

---

DJ 22.05.1995

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Américo Luz: - Acórdão da Décima Sétima Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo prolatado em sede de embargos infringentes, apreciando questão relacionada com a incidência de tributação sobre serviços de composição gráfica realizados na confecção de embalagens, que passaram a integrar produtos colocados em circulação comercial, entendeu incidir, na hipótese, o ICM, pelo que julgou improcedente a ação consignatória proposta.

Daí a interposição de dois recursos especiais, ambos por violação ao art. 8º, § 1º, do DL n. 406/1968 e por divergência jurisprudencial, o primeiro da empresa-autora, e o segundo da Municipalidade.

Parecer, às fls. 7.298-7.307, pela confirmação do julgado recorrido.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Américo Luz (Relator): A questão probatória, analisada detalhadamente nas instâncias ordinárias, não constitui óbice à admissibilidade do presente recurso, eis que se controverte aqui sobre qual tributo incide sobre as atividades da autora, se o ICM ou o ISS.

O tema agitado nos autos encontra-se pacificado na Corte no sentido da pretensão das recorrentes, conforme demonstram os seguintes precedentes, *verbis*:

Tributário. ICM. Serviços de composição gráfica. Fotolitografia. Embalagens. Não incidência. DL n. 406/1968, art. 8º, § 1º. Precedentes STJ.

- A legislação não faz distinção entre os serviços de composição gráfica em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda.

- Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM.

- Recurso provido.

(REsp n. 18.992-0-SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 10.10.1994).

Tributário. Atividades de composição gráfica. Embalagens de produtos a serem comercializados. Incidência do ISS.

Os serviços de composição gráfica para embalagens de mercadorias a serem comercializadas, geram ISS, não ICM (DL n. 406/1968, art. 8º, Tabela anexa, item 77).

(REsp n. 33.466-8-SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 22.08.1994).

ICMS. Atividades de composição gráfica. Embalagem. Não incidência.

- Os serviços de composição gráfica que estão incluídos na lista só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

- Não fez o legislador qualquer distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, de serviços genéricos de composição gráfica destinadas ao público em geral.

- Recurso improvido.

(REsp n. 37.548-7-SC, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 11.10.1993).

Isto posto, conheço dos recursos e lhes dou provimento.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 61.914-RS (95.0010929-8)**

---

Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha

Recorrente: Sasun Indústria de Produtos Termo Transferíveis Ltda

Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul

Advogados: Marcos Jorge Caldas Pereira e outros

Alexandre Mariotti e outros

Sustentação oral: Marcos Jorge Caldas Pereira, pela Recorrente

---

#### **EMENTA**

Tributário. Serviços de composição gráfica. Incidência.

A prestação de serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, está sujeita ao ISS, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-Lei n. 406/1968.

Recurso provido.

---

#### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Garcia Vieira, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira.

Brasília (DF), 17 de abril de 1995 (data do julgamento).

Ministro Demócrito Reinaldo, Presidente

Ministro Cesar Asfor Rocha, Relator

---

DJ 22.05.1995

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha: - Os autos foram recebidos conclusos no meu gabinete do dia 23.03.1995, indiquei o recurso para julgamento no dia 31 do mesmo mês.

O r. aresto hostilizado, julgando improcedentes embargos do devedor, afastou a incidência do ISS sobre produtos oriundos de trabalhos de *impressão* gráfica, pois, além de não previstos na lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968, configurada estaria a comercialização de mercadorias, já que a produção gráfica da autora integraria o produto comercializado e não seria de uso e consumo exclusivo do encomendante, ensejando a incidência do ICMS.

Rejeitados os embargos de declaração opostos, a *contribuinte* agitou o recurso especial de que se cuida, com fincas nas letras **a**, **b** e **c** do permissivo constitucional, por alegada ofensa ao art. 8º do Decreto-Lei n. 406/1968, bem como por sugerida divergência interpretativa e, ainda, por ter julgado válido Decreto estadual contestado em face da referida lei federal.

Afirma ser empresa que produz "*impressos gráficos, destacando-se as estampas e etiquetas adesivos que são somente confeccionadas por encomenda dos clientes e personalizados, portanto, insuscetíveis de serem utilizadas por terceiros*" (fls. 235-236), e que este fato, além de não ter sido contestado pelo recorrido, teria sido apurado na perícia produzida. E, sendo assim, prestaria serviço descrito no item 77 da lista promulgada pela Lei Complementar n. 56/1987 anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968, estando, por isso, sujeito apenas ISS. Isto porque a reiterada jurisprudência do c. STF e desta Corte inadmitiria qualquer distinção entre "*impressão*" gráfica e "*composição*" gráfica.

Contra-arrazoado, o recurso foi admitido e remetido à esta eg. Corte, e em aqui chegando dispensei a manifestação da douta Subprocuradoria-Geral da República.

É o relatório.



**VOTO**

O Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha (Relator): - As instâncias ordinárias fixaram o entendimento de que a atividade desempenhada pela recorrida não estaria abrangida no descrito no atual item 77 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968, porquanto a “*impressão*” não se confundiria com a “*composição*” gráfica.

Não vislumbro tal distinção.

Há de se observar que a recorrida exerce *operação mista*, que não importa em *atividade mista*.

Na *operação mista* verifica-se a co-presença da prestação de serviço e da circulação de mercadoria numa mesma operação econômica, tal como se dá no fornecimento de refeições em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, quando ocorre a concomitância de uma circulação de mercadoria e de uma prestação de serviço.

Já a *atividade mista*, possui dois ou mais fatos impositivos autônomos, por isso mesmo que existem tantas obrigações tributárias quantas sejam as operações autônomas efetivadas pela empresa.

Todavia, a teor do disposto no art. 8º e seus parágrafos do Decreto-Lei n. 406/1968, nas *operações mistas* devido é o ISS, desde que o serviço prestado esteja incluído na lista que lhe é anexa (§ 1º); e o ICMS, se o serviço prestado nela não estiver especificado (§ 2º).

Com efeito, em face de a recorrida praticar operação mista, e porque está incluída no item 77 da atualizada lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/1986, o serviço que presta está realmente sujeito à incidência do ISS.

A propósito, os seguintes precedentes desta Corte:

*ICM. Serviço de composição gráfica.*

O serviço de composição gráfica é sujeito ao ISS, mesmo que sua prestação envolva também fornecimento de mercadorias.

A lei não fez distinção entre serviços personalizados, feitos por encomenda, de serviços genéricos de produtos destinados ao público.

Recurso improvido. (REsp n. 15.154-SP, in DJ de 09.03.1992, relator o eminente Ministro Garcia Vieira).

*Tributário. Serviço gráfico por encomenda e personalizado. Incidência, apenas de ISS.*

- A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadamente, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros.

- Precedentes do STF e do STJ.

- Recurso conhecido e provido. (REsp n. 1.235-SP, *in* DJ de 16.09.1991, relator o eminente Ministro Hélio Mosimann).

Neste sentido o REsp n. 46.338-RS, por mim relatado, DJ de 20.06.1994.

Observe-se, por fim, que as estampas adesivas produzidas pelas recorrentes integram o custo do produto final e, desta forma, sofrerão a incidência do ICMS quando da venda do produto acabado.

Por tais razões, dou provimento ao recurso.