



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2023.0000021122**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1071419-40.2019.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante VISIONFLEX SOLUCOES GRAFICAS LTDA EPP, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente sem voto), TERESA RAMOS MARQUES E ANTONIO CARLOS VILLEN.

São Paulo, 17 de janeiro de 2023.

**TORRES DE CARVALHO**

**Relator(a)**

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Voto nº AC-24.789/23**

**Apelação nº 1071419-40.2019 – 10ª Câmara de Direito Público**

**Apte: Visionflex Soluções Gráficas Ltda. EPP**

**Apdo: Fazenda Estadual**

**Origem: 11ª Vara Faz Pública (Capital) – Proc. nº 1071419-40.2019**

**Juiz: Renato Augusto Pereira Maia**

ICMS. ISSQN. Prestação de serviços de impressão gráfica. Etiquetas e rótulos confeccionados de forma personalizada e por encomenda. LCF nº 116/03 e 157/16, subitem 13.05. Coisa julgada. –

1. Coisa julgada. A controvérsia decorre da edição da LCF nº 157/16 posteriormente ao julgamento da AC nº 0028731-90.2013.8.26.0053, 10ª Câmara de Direito Público, 22-6-2015, Rel.<sup>a</sup> designada Teresa Ramos Marques, maioria. A exigência do ICMS aqui impugnada é fundada em legislação superveniente, editada posteriormente ao primeiro julgamento, não havendo que se cogitar violação à coisa julgada. –

2. LCF nº 116/03. Subitem 13.05. A interpretação do art. 1º, 'caput' e § 2º da LCF nº 116/03 e do subitem 13.05 da lista de serviços anexa ensejou o ajuizamento da ADI nº 4.389-MC-DF, Pleno, 13-4-2011, Rel. Joaquim Barbosa, em que deferida medida cautelar para que o ISSQN não incidisse sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, incidindo, caso presentes os requisitos constitucionais e legais, o ICMS; a esse entendimento se adequou o Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp nº 1.310.728-SP, STJ, 2ª Turma, 2-6-2016, Rel. Humberto Martins). A superveniente LCF nº 157/16, por sua vez, excepcionou a incidência do ISSQN quando a composição gráfica se destinar a posterior operação de comercialização ou industrialização. A nova legislação, longe de se afigurar inconstitucional, consagra o entendimento dos Tribunais Superiores. –

3. Impressão gráfica. Atividade industrial. A nova redação dada ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LCF nº 116/03 soluciona a confusão anteriormente havida entre a composição gráfica (serviço) e a impressão gráfica (indústria), sobre a qual discorri longamente em julgados anteriores. A apelante não é uma prestadora de serviços, mas uma indústria, conforme se depreende de seu contrato social, do material gráfico e das notas fiscais acostadas aos



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

autos e da perícia técnica produzida em juízo. A atividade é expressamente tributada pelo ICMS. Jurisprudência do STF.  
– Improcedência. Recurso da autora desprovidos.

1. A sentença de fls. 743/754, declarada a fls. 761/762, julgou improcedente a ação por meio da qual a autora pretende se abster de recolher ICMS sobre a venda de rótulos e etiquetas confeccionados de forma personalizada e por encomenda, recolhendo apenas o ISSQN; em razão da sucumbência, condenou-a no pagamento das custas, despesas processuais e dos honorários advocatícios fixados em 10% do valor da causa, nos termos do art. 85, §§ 3º, I e 4º, III do CPC.

Apela a autora (fls. 765/791); diz que o Poder Judiciário já reconheceu que suas atividades estão sujeitas ao ISSQN; o fisco estadual passou a exigir o recolhimento do ICMS com fundamento na LCF nº 157/16, que alterou o subitem 13.05 da LCF nº 116/03; a cobrança ofende a coisa julgada e gera insegurança jurídica; a norma que prevê o recolhimento do ICMS é inconstitucional. A conclusão da sentença contraria o laudo pericial; as etiquetas e rótulos confeccionados sob encomenda de determinado cliente não serve para outro, nem pode ser vendido no comércio em geral; o 'expert' confirmou que sua atividade preponderante é a de composição gráfica de confecções de etiquetas e rótulos personalizados e sob encomenda; caso os rótulos e etiquetas não sejam aceitos pelos clientes, são necessariamente descartados. A LCF nº 157/16 é inconstitucional na parte em que altera o subitem 13.05 do anexo da LCF nº 116/03; os art. 155 e 156 da CF delimitam a competência legislativa dos Estados e municípios; a LCF nº 157/16, ao introduzir exceção à incidência do ISS, extrapolou a esfera de abrangência e instituiu obstáculo à cobrança do imposto municipal não inserido no texto constitucional; o fato gerador do tributo passou a ser a destinação e não a natureza; a Constituição Federal não restringe a incidência do ISSQN à prestação de serviços destinados ao consumidor final. A LCF nº 157/16 alterou o texto do subitem 13.05 da LCF nº 116/03 em virtude de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Medida Cautelar na ADI nº



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

4.389-SP; reconheceu-se nesse julgamento a incidência do ICMS nas operações de industrialização por encomenda de embalagens; a controvérsia lá apreciada é dissociada da dos autos, que envolve a prestação de serviços de confecção de rótulos e etiquetas; os Tribunais Superiores entendem que, sendo a composição gráfica o objeto principal da atividade da empresa, a obrigação de fazer prepondera sobre a obrigação de dar, atraindo a incidência do ISSQN. Pede o provimento do recurso.

Recurso tempestivo e preparado (fls. 792/793).  
Contrarrazões a fls. 807/824.

É o relatório.

2. A autora VISIONFLEX SOLUÇÕES GRÁFICAS LTDA. atua no ramo de impressão de etiquetas e rótulos personalizados, produzidos sob encomenda e com o emprego de serviços gráficos de impressão (fls. 39/44). Afirma que o Poder Judiciário reconheceu que suas atividades empresariais estão sujeitas à incidência do ISSQN; mas o Estado, com fundamento na LCF nº 157/16, que conferiu nova redação ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LCF nº 116/03, compele-a a recolher o ICMS. Pretende ter reconhecido o direito de se abster de recolher o tributo estadual.

3. Coisa julgada. Na AC nº 0028731-90.2013.8.26.0053, a 10ª Câmara de Direito Público, 22-6-2015, Rel.<sup>a</sup> designada Teresa Ramos Marques, maioria, vencido este relator, manteve hígida a sentença que declarara a sujeição da autora ao ISSQN, e não ao ICMS, nas operações de venda de etiquetas confeccionadas de forma personalizada e por encomenda (fls. 90/97, 101/123, 125, 127/128). A controvérsia destes autos, por outro lado, decorre da edição da LCF nº



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

157/16 de 29-12-2016, que conferiu nova redação ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LCF n° 116/03 e aclarou o fundamento da exação. A cobrança do ICMS aqui impugnada é fundada em legislação superveniente, editada posteriormente ao primeiro julgamento, não havendo que se cogitar a alegada violação à coisa julgada.

4. LCF n° 116/03. A LCF n° 116/03 de 31-7-2003 dispõe sobre o ISSQN. O 'caput' e § 2° do art. 1° assim estabelecem:

**Art. 1°** - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) **§ 2°** - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

O subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LCF n° 116/03, na redação original, previa a incidência do ISSQN na prestação dos serviços de 'composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia'.

5. LCF n° 157/16. A interpretação do art. 1°, 'caput' e § 2° da LCF n° 116/03 e do subitem 13.05 da lista de serviços anexa, há muito controvertida, ensejou o ajuizamento da ADI n° 4.389-DF pela ABRE - Associação Brasileira de Embalagens. Em 13-4-2011 o Supremo Tribunal Federal, Pleno, Rel. Joaquim Barbosa deferiu medida cautelar para reconhecer, até o julgamento final daquela ação direta e com eficácia 'ex nunc', que o ISSQN não incidiria sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria,



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

incidindo, caso presentes os requisitos constitucionais e legais, o ICMS. Ao entendimento se adequou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC. **1.** A Primeira Seção do STJ, em 11.3.2009, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual "as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05).Conseqüentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS". **2. Contudo, em 13.4.2011 o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, reconheceu que não incide ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.** **3.** Ante a possibilidade de julgamento imediato dos feitos que versem sobre a mesma controvérsia decidida pelo Plenário do STF em juízo precário, é necessária a readequação do entendimento desta Corte ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da ADI 4389-MC. **4.** Hipótese em que o Tribunal de origem manifestou-se no mesmo sentido do entendimento exarado pelo STF, não merecendo reforma o acórdão estadual. Agravo regimental provido (Estado de São Paulo v. Vidal Etiquetas Ltda., AgRg no REsp nº 1.310.728-SP, STJ, 2ª Turma, 2-6-2016, Rel. Humberto Martins, negaram provimento ao recurso, v.u.). (destaquei)

Na esteira das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, sobreveio a LCF nº 157/16 de 29-12-2016, que conferiu nova redação ao subitem 13.05 e passou a prever a incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços de 'composição gráfica, inclusive



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

confeção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS'. (sublinhei)

6. Em razão da alteração substancial do dispositivo então impugnado, o Min. Luís Roberto Barroso extinguiu sem resolução de mérito a ADI nº 4.389-DF. A decisão monocrática, confirmada à unanimidade pelo Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal em 21 a 27-9-2018, assim consignou:

**10.** Na ADI 4413, na qual se impugna o mesmo dispositivo de lei ora analisado, porém com abrangência maior no pedido, a PGR se manifestou recentemente sobre a alteração da redação do subitem 13.05 da lista anexa à LC nº 116/2003, pela LC nº 157/2016, de 29 de dezembro de 2016. O referido subitem passou a vigor da seguinte forma:

"13.05 Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, **exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.**" (Negritos acrescentados).

**11.** Assim, opinou pela extinção daquela ação por perda de objeto, tendo em vista a modificação substancial do dispositivo impugnado, bem como pelo fato de a alteração legislativa ter conferido interpretação no mesmo sentido pleiteado, qual seja a incidência somente de ICMS quando os serviços especificados forem destinados à posterior operação de comercialização ou industrialização, concluindo pela carência de interesse processual da Requerente. Registre-se que a LC nº 157/2016, no que se refere ao subitem 13.05, coadunou com o entendimento do Plenário quando do julgamento da medida cautelar.





PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assentou-se, portanto, que a nova legislação, longe de se mostrar inconstitucional, como afirma a autora, consagra o entendimento dos Tribunais Superiores quanto à incidência do ICMS quando a composição gráfica (utilizando a terminologia adotada pelo legislador e jurisprudência) for destinada a posterior operação de comercialização ou industrialização. Restava verificar se as atividades desenvolvidas pela recorrente se enquadram na regra geral do subitem 13.05, a atrair a incidência do ISSQN, ou na exceção introduzida pela LCF nº 157/16, a exigir recolhimento do ICMS.

7. Impressão gráfica. Atividade industrial. A nova redação dada ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LCF nº 116/03 soluciona a confusão anteriormente havida entre a composição gráfica, que é serviço, e a impressão gráfica, que é indústria, sobre a qual discorri extensamente na AC nº 0028731-90.2013.8.26.0053, 10ª Câmara de Direito Público, 22-6-2015, Rel.<sup>a</sup> designada Teresa Ramos Marques, maioria. A conclusão permanece a mesma.

A apelante não é uma prestadora de serviços; é uma indústria que (a) imprime etiquetas e rótulos adesivos; (b) produz impressos gráficos em geral; (c) importa matéria-prima e exporta etiquetas e rótulos adesivos; e (d) comercializa equipamentos de automação comercial e fabril, conforme se depreende da sétima alteração de seu contrato social (fls. 39/44). A conclusão é corroborada pelo material gráfico acostado aos autos, hábeis a demonstrar o fornecimento de etiquetas a diversas empresas de grande penetração no mercado (fls. 143/147); pela significativa quantidade fornecida nos vários pedidos a ela submetidos (fls. 136/142), que certamente não representam a produção total da empresa; e pelo laudo pericial, segundo o qual a autora produz 'desde rótulos para colagem em embalagens a etiquetas de preços' (fls. 476/570, especialmente fls. 568). É inconcebível que a produção desse volume de etiquetas, em máquinas, com tais características, seja conceituada como serviço.





PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assim como na redação anterior, a lista do subitem 13.05 não exige que os serviços sejam personalizados e feitos por encomenda; e nem precisaria, pois serem personalizados e sob encomenda é da natureza deles. A composição gráfica é a montagem de material tipográfico ajustado para a impressão ou incorporação a uma chapa de impressão; é a composição manual, mecânica, por máquina de escrever e fotocomposição da matriz que será utilizada para imprimir; e assim sendo, será sempre uma peça única, produzida a pedido de alguém para específica finalidade. Aí se esgota o serviço, atividade do homem. O uso que se faz dela não configura composição, mas impressão gráfica, atividade das máquinas agora expressamente tributada pelo ICMS. Assim, a divergência vista no julgamento anterior fica superada pela inovação legislativa e por recente precedente do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ETIQUETAS. COMPOSIÇÃO GRÁFICA. POSTERIOR PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. INCIDÊNCIA DO ICMS. **1.** O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 4.389-MC, reconheceu 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. **2. O Tribunal de origem decidiu que a produção das etiquetas, sobre as quais é realizada a atividade de composição gráfica, personalizada e sob encomenda que envolva fornecimento de mercadorias, não é mero serviço e sim atividade industrial. Entretanto, afastou a incidência de ICMS sobre as operações.** **3. Desse modo, o acórdão proferido pelo Tribunal de origem está em descompasso com o entendimento do STF.** **4.** Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. **5.** Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015 (Lumen - Serviços Gráficos Ltda. EPP v. Estado de São Paulo, ARE nº 1.054.164 AgR-segundo-SP, STF, 1ª Turma, 28-6-2019, Rel. Roberto Barroso, negaram provimento ao recurso, v.u.). (destaquei)



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

O voto é pelo **desprovimento do recurso da autora**; majoro os honorários anteriormente fixados para 12% do valor atualizado da causa, nos termos do art. 85, § 11 do CPC.

TORRES DE CARVALHO

Relator