



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000332044

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1014494-63.2015.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante CROMUS EMBALAGENS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., é apelado ESTADO DE SÃO PAULO (PROCURADOR GERAL DO ESTADO).

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **mantiveram o Acórdão V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR (Presidente sem voto), BANDEIRA LINS E ANTONIO CELSO FARIA.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

LEONEL COSTA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCESSO ELETRÔNICO – AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM

APELAÇÃO: 1014494-63.2015.8.26.0053

APELANTE: CROMUS EMBALAGENS INDÚSTRIA E
COMÉRCIO LTDA

APELADO: ESTADO DE SÃO PAULO

Juiz(a) de 1º Grau: Rubens Petersen Neto

VOTO 43915 – lcb

READEQUAÇÃO DE ACÓRDÃO. ARTIGOS 1.030, II E 1.040, II DO CPC. EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSOS ESPECIAL E EXTRAORDINÁRIO. TEMA 91 DO STJ. IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. EXAÇÃO PELO ICMS.

READEQUAÇÃO. TEMA 91 DO STJ. Em 17/02/2010, transitou em julgado o REsp 1.092.206/SP (Tema 91), no qual o STJ fixou a seguinte tese de repercussão geral: “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). Consequentemente, 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.'”

Ocorre que, posteriormente, o STF procedeu ao julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, firmando o posicionamento de que se sujeitam ao recolhimento do ICMS as operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de posterior circulação de mercadoria (exata situação dos autos).

Seguindo a orientação superveniente dada pelo STF, ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção do STJ reformularam o entendimento exarado no REsp 1.092.206/SP (Tema 91) invocado para a presente readequação, para adequá-lo ao que foi consolidado no julgamento da Medida Cautelar na

ADI 4.389/SP.

Assim, o acórdão prolatado está adequado à Medida Cautelar da ADI 4.389/SP, julgada pelo Pleno do STF, e ao recente entendimento do STJ sobre a matéria, sendo de rigor sua manutenção.

Acórdão não readequado.

Vistos.

Cuida-se de AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM ajuizada por CROMUS EMBALAGENS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em face do ESTADO DE SÃO PAULO, objetivando o reconhecimento de que a atividade por ela descrita configura serviço gráfico que se submete unicamente ao ISS, suspendendo a exigibilidade do ICMS. Alega que se dedica ao setor de embalagens, plásticas ou cartonadas, com a impressão do logotipo das marcas de seus clientes, constituindo verdadeiros veículos de publicidade, isto é, executa um serviço gráfico por encomenda, para a divulgação das respectivas marcas de seus clientes, caracterizando, assim, prestação de serviços. Em resumo, sustenta que desenvolve atividade relacionada à prestação de serviços gráficos, personalizados e sob encomenda do consumidor final, que não está sujeita à tributação pelo ICMS.

A sentença de fls. 189/190 julgou a ação improcedente.

O acórdão de fls. 283/285 anulou a sentença, por cerceamento de defesa, e determinou o retorno dos autos à origem, para realização de prova pericial técnica.

Realizada a prova (fls. 372/381), procedeu-se a novo sentenciamento do feito, com julgamento de improcedência do pedido (fls. 529/533).

Inconformada com a sentença, apela a autora, com razões recursais às fls. 538/563. Em síntese, repisa a argumentação exposta na inicial. Alega que as embalagens produzidas são entregues gratuitamente pelas lojas após a aquisição dos produtos pelos consumidores, tratando-se de ferramenta de marketing e propaganda, equiparada a verdadeiro panfleto de publicidade. Afirma que sobre a atividade exercida deve incidir ISSQN e não ICMS, na forma da solução do

conflito dada pela Lei Complementar 157/2016. Sustenta que a prova pericial é favorável à sua pretensão. Aponta que o serviço gráfico se sobrepõe ao produto embalagem, que não se destina a posterior etapa industrial ou comercial de produtos. Tece considerações acerca das ADIs 4189 e 4389 e cita jurisprudência a seu favor. Nesses termos, requer o provimento do recurso, para que a ação seja julgada totalmente procedente.

Sobreveio acórdão às fls. 597/610, mantido pelo de fls. 630/637, o qual negou provimento ao recurso de apelação, mantendo a improcedência decretada na origem.

A Presidência da Seção de Direito Público determinou o retorno dos autos a esta Turma Julgadora para análise de adequação do acórdão quanto ao Tema 91/STJ (fls. 749).

As partes se manifestaram às fls. 754/756 e 767/770.

É o relato do necessário.

VOTO.

O acórdão não deve ser readequado.

O acórdão ora reanalisado assim decidiu, conforme ementa abaixo transcrita:

APELAÇÃO. AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. ICMS SOBRE IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

Pretensão da parte autora à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que dê base para a cobrança de ICMS sobre as atividades desenvolvidas, de fabricação de embalagens de material plástico, sob a alegação de estarem sujeitas à exação do ISS.

Sentença de improcedência.

APELAÇÃO DA AUTORA. DESPROVIMENTO.

PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA (SERVIÇOS GRÁFICOS). Prova pericial e objeto social da apelante que demonstram a atuação na venda de material gráfico personalizado, utilizado posteriormente em processo de industrialização ou circulação de mercadoria, em nítida operação de industrialização por encomenda. Conclusões sobre a controvérsia jurídica e questões eminentemente de direito atinentes ao processo que cabem ao julgador, e não ao perito, cuja missão é esclarecer, na qualidade de auxiliar do magistrado, os pontos técnicos e científicos que são o objeto da prova realizada.

Embalagens que, embora possuam impressos com características requisitadas por quem as encomendou, não são consideradas personalizadas na forma preconizada pelo RICMS. Inteligência do artigo 2º da Portaria CAT 54/81.

ADI 4389. Entendimento firmado pelo STF no sentido de que o ICMS prevalece sobre o ISS sempre que o produto da atividade integra novamente o ciclo comercial/industrial antes de atingir o consumidor final; o tributo municipal, por sua vez, tem lugar naquelas atividades em que a obrigação de fazer é mais relevante que a obrigação de dar, desde que o serviço seja prestado em favor de quem efetivamente se utilizará dele por completo. Portanto, ainda que uma mercadoria seja produzida sob determinados parâmetros exigidos pelo cliente, fato que denota uma personalização da atividade, esta estará sujeita ao ICMS caso o destino do produto seja a circulação, na forma de nova industrialização ou venda ao consumidor final. LC 157/16 que alterou a redação do item 13.05 da lista de serviços anexa à LC 116/03, em consonância com a posição adotada pelo STF no julgamento da Medida Cautelar da ADI 4189, confirmando que as atividades exercidas pela apelante se qualificam como industrialização, e não como prestação de serviços. Precedentes do STJ e desta Corte.

Sentença mantida. Recurso de apelação desprovido.

Sabe-se que o STJ, por ocasião do julgamento do Tema 91, fixou a seguinte tese de repercussão geral, por acórdão transitado em julgado em 17/02/2010:

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). Consequentemente, 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.

Ocorre que, posteriormente, o STF procedeu ao julgamento da ADI 4389, com acórdão assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se 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.

(ADI 4389 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 24-05-2011 PUBLIC 25-05-2011 RDDT n. 191, 2011, p. 196-206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505).

O STF firmou, pois, o posicionamento de que se sujeitam ao recolhimento do ICMS as operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de posterior circulação de mercadoria.

E, seguindo a orientação superveniente dada pelo STF, ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção do STJ reformularam o entendimento exarado no REsp 1.092.206/SP (Tema 91) invocado para a presente readequação, para adequá-lo ao que foi consolidado no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4.389/SP. Veja-se a guinada de entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 1.022 DO CPC/2015. ERRO DE PREMISSA. VÍCIO INEXISTENTE. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. ICMS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389/SP.

1. O acórdão embargado concluiu: a) não se pode conhecer da irresignação contra a ofensa aos arts. 244, 249 e 552 do CPC/1973, pois esses dispositivos legais não foram analisados pela instância de origem, sendo certo que a parte não opôs Embargos de Declaração visando a provocar a manifestação do Tribunal a quo acerca de tal artigo. Ausente, portanto, o requisito do prequestionamento, o que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/STF; b) **o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADI 4.389/SP, firmou posicionamento de que se sujeitam ao recolhimento do ICMS as operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de posterior circulação de mercadoria.**

Seguindo a orientação do STF, ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção reformularam o entendimento exarado no Recurso Repetitivo 1.092.206/SP para adequá-lo ao que ficou consolidado no julgamento da referida ADI.

2. A perda de objeto da ADI 4.389/SP se deu em virtude de modificação substancial no dispositivo impugnado (arts. 1º, caput e §2º, da Lei Complementar 116/2003 e do subitem 13.05 da lista de serviços anexa), não alterando o entendimento proferido na Medida Cautelar. É o que se extrai do seguinte trecho do referido decisum: "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. (...). 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" (ADI 4389/DF, Relator(a): Min. Roberto Barroso, julgado em 6.2.2018, publicado em processo eletrônico DJe-024 DIVULG 8/2/2018 PUBLIC 9/2/2018). Ademais, nos termos da jurisprudência do STF, modulação dos efeitos de decisões proferidas em controle de constitucionalidade de leis e de atos normativos não alcança demandas ajuizadas antes da prolação das referidas decisões (ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, Plenário, DJede 24/11/2014).

3. No mais, o argumento suscitado pela embargante não diz respeito aos vícios de omissão, obscuridade ou contradição, mas a suposto erro de julgamento ou apreciação na causa. O simples descontentamento da parte com o julgado não tem o condão de tornar cabíveis os Embargos de Declaração, que servem ao aprimoramento da decisão, mas não à sua alteração, que só muito excepcionalmente é admitida.

4. Os Embargos Declaratórios não constituem instrumento adequado à reanálise da matéria de mérito. Precedentes: EDcl no AgRg no RE nos EDcl no AgInt no REsp 1.526.138/MG, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Corte Especial, DJe

28.11.2018; EDcl nos EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl nos EREsp 1.491.187/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Corte Especial, DJe 23.3.2018; EDcl no REsp 1.648.305/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe 17.12.2018; EDcl na Rcl 16.514/RJ, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 19.6.2018.

5. Embargos de Declaração rejeitados.

(EDcl nos EDcl no REsp n. 1.686.771/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/10/2019, DJe de 29/10/2019). (g.n.);

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES COM EMBALAGENS PERSONALIZADAS. READEQUAÇÃO DO ENTENDIMENTO DESTA CORTE AO CONSOLIDADO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC. SÚMULA 168/STJ. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Inexiste atualmente controvérsia de entendimento entre as Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte no que se refere à incidência de ICMS/ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, uma vez que ambas readequaram seu posicionamento ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da ADI 4389-MC.

2. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).

3. É vedado, em sede de agravo interno, ampliar-se o objeto dos embargos de divergência, aduzindo-se questão nova, não



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

suscitada no momento oportuno, em virtude da ocorrência da preclusão consumativa.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EREsp 1050643/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2016, DJe 08/11/2016) (g.n.).

Assim, o acórdão está adequado à Medida Cautelar da ADI 4.389/SP, julgada pelo Pleno do STF, e ao recente entendimento do STJ sobre a matéria, sendo de rigor sua manutenção.

Diante do exposto, voto pela manutenção do acórdão, nos termos dos arts. 1.030, II e 1.040, II, ambos do CPC.

Leonel Costa

Relator