



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.292.324 - SP (2011/0264908-5)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA IZABEL ALVES DE ANDRE E OUTRO(S)
AGRAVADO : BETHA EMBALAGENS LTDA
ADVOGADO : DOROTI FÁTIMA DA CRUZ E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBALAGENS FEITAS POR ENCOMENDA. SERVIÇOS PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA DO ISS. ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68. SÚMULA 156/STJ. MATÉRIA DE DIREITO.

1. Cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre confecção personalizada de embalagens de papelão destinadas ao acondicionamento e transporte de produtos das empresas adquirentes.

2. O Tribunal *a quo*, ao revisar a sentença, considerou que, a despeito de as caixas fabricadas serem adaptadas às condições necessárias para transporte dos produtos dos encomendantes, *"eventual estampagem passa a ser elemento secundário, podendo ser, eventualmente, apagado ou substituído"*.

3. O entendimento assente nesta Corte é o de que a destinação dada à embalagem é irrelevante para a caracterização do fato gerador no serviço gráfico, porquanto a prestação de serviço personalizado e sob encomenda não fica desconfigurada quando a embalagem é adquirida para acondicionar produtos vendidos a terceiros.

4. Aplicação do enunciado da Súmula 156 desta Corte, *in verbis*: *"A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."*

5. É viável o presente recurso especial, uma vez que a errônea interpretação ou capitulação dos fatos penetra na órbita da qualificação jurídica destes, o que afasta o óbice contido na Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco." Os Srs. Ministros Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 13 de março de 2012(Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.292.324 - SP (2011/0264908-5)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA IZABEL ALVES DE ANDRE E OUTRO(S)
AGRAVADO : BETHA EMBALAGENS LTDA
ADVOGADO : DOROTI FÁTIMA DA CRUZ E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de agravo regimental interposto pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO em desfavor da decisão monocrática de minha relatoria que apreciou recurso especial, com o objetivo de reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (e-STJ fl. 336):

"PRODUÇÃO DE EMBALAGENS DE PAPELÃO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. PROVA PERICIAL. As embalagens de papelão não se prestam à comercialização, mas tão somente ao encomendante. Tributo indevido. Sentença de procedência dos embargos. Recurso e remessa necessária desprovido."

A decisão agravada deu provimento ao recurso especial da empresa agravada, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 458):

"TRIBUTÁRIO. EMBALAGENS FEITAS POR ENCOMENDA. SERVIÇOS PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA DO ISS. ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68. SÚMULA 156/STJ. MATÉRIA DE DIREITO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO."

Aduz a agravante que o recurso especial não poderia ter sido conhecido, haja vista que *"o v. acórdão local, a esse propósito, está fundamentado em premissas fáticas quanto aos produtos fabricados pela empresa recorrente (e-STJ fl. 338/339)"* (e-STJ fls. 469), o que atrai o óbice da Súmula 7/STJ.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Pugna para que, caso não seja reconsiderada a decisão agravada, submeta-se o presente agravo à apreciação da Turma.

Dispensada a oitiva da agravada.

É, no essencial, o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.292.324 - SP (2011/0264908-5)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBALAGENS FEITAS POR ENCOMENDA. SERVIÇOS PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA DO ISS. ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68. SÚMULA 156/STJ. MATÉRIA DE DIREITO.

1. Cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre confecção personalizada de embalagens de papelão destinadas ao acondicionamento e transporte de produtos das empresas adquirentes.

2. O Tribunal *a quo*, ao revisar a sentença, considerou que, a despeito de as caixas fabricadas serem adaptadas às condições necessárias para transporte dos produtos dos encomendantes, *"eventual estampagem passa a ser elemento secundário, podendo ser, eventualmente, apagado ou substituído"*.

3. O entendimento assente nesta Corte é o de que a destinação dada à embalagem é irrelevante para a caracterização do fato gerador no serviço gráfico, porquanto a prestação de serviço personalizado e sob encomenda não fica desconfigurada quando a embalagem é adquirida para acondicionar produtos vendidos a terceiros.

4. Aplicação do enunciado da Súmula 156 desta Corte, *in verbis*: *"A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."*

5. É viável o presente recurso especial, uma vez que a errônea interpretação ou capitulação dos fatos penetra na órbita da qualificação jurídica destes, o que afasta o óbice contido na Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

VOTO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Em que pese o esforço contido nas razões de agravo regimental, não prospera a pretensão recursal de reforma da decisão prolatada.

Conforme consignado na análise monocrática, cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre confecção personalizada de embalagens de papelão destinadas ao acondicionamento e transporte de produtos das empresas adquirentes.

O Decreto-Lei n. 406/68 estabelece, em seu art. 8º, que:

"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 mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias."

Em conformidade com o disposto no item 77 da Lista de Serviços anexa ao aludido Decreto-Lei, deve incidir o ISS sobre os serviços de *"composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia"*.

Narra a sentença de fls. 275/278 (e-STJ) que a empresa recorrente presta serviços de composição gráfica a terceiros, sob encomenda do cliente, para uso exclusivo, personalizada, enquadrando-se no § 1º do art. 8º do Decreto-Lei n. 406/68.

É o que se infere do seguinte excerto (e-STJ fls. 276/277):

"Segundo o laudo pericial, depois de ser analisado o processo produtivo desenvolvido pela embargante, pode-se concluir que o serviço prestado é personalizado e singularizado, executado sob encomenda e de acordo com as particularidades específicas exigidas por cada cliente, não só quanto à impressão propriamente dita, mas também quanto ao tipo e espessura do papelão e tamanho da embalagem, conforme demonstra foto de fls.

Consignou o expert a impossibilidade de aproveitamento das embalagens encomendadas, pois os serviços são sempre diferenciado, seguindo-se os padrões exigidos por cada cliente e para cada produto que a embalagem irá acondicionar. Afirmou que as



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

dimensões são variáveis, inclusive o tipo e espessura do papel. Ressaltou ainda que, não encontrou nenhuma embalagem que tenha sido confeccionada para comercialização.

Frise-se, ainda, que na hipótese de recusa por parte do cliente há perda total dos serviços prestados e da matéria prima utilizada, pois tudo foi produzido em função daquele pedido específico."

O Tribunal *a quo*, por sua vez, ao revisar a sentença em reexame necessário e ao apreciar o recurso voluntário da Fazenda Estadual, considerou que, a despeito de as caixas fabricadas serem adaptadas às condições necessárias para transporte dos produtos dos encomendantes, *"eventual estampagem passa a ser elemento secundário, podendo ser, eventualmente, apagado ou substituído"*. Confira-se (e-STJ fls. 338/339):

"A apelada, tem por atividade principal a industrialização e comércio de embalagens de papelão - atividade não inclusa da Lista de Serviços constante do art. 8º do Decreto-lei n. 406/68, com redação determinada pela Lei Complementar n. 56/87 que, taxativamente elenca a incidência tributária do ISS.

Ao contrário do que se faz crer, sua atividade não é fabricação de embalagens personalizadas, mas sim caixas de papelão destinadas ao transporte de produtos fabricados por seus clientes.

As caixas fabricadas são apenas adaptadas às condições necessárias para transporte dos produtos, sendo que eventual estampagem passa a ser elemento secundário, podendo ser, eventualmente, apagado ou substituído.

O eventual cliente, ao adquirir as caixas de papelão não visa divulgação de sua marca - como ocorre nos produtos personalizados - mas sim a proteção de seu produto final quando da comercialização deste."

Todavia, *a contrario sensu*, o entendimento assente nesta Corte é o de que a destinação dada à embalagem é irrelevante para a caracterização do fato gerador no serviço gráfico, porquanto a prestação de serviço personalizado e sob encomenda não fica desconfigurada quando a embalagem é adquirida para acondicionar produtos vendidos a terceiros.

O ponto crucial da diferenciação nos casos como o presente é o seguinte: os produtos assim confeccionados não podem e não têm serventia para mais ninguém, afora o encomendante.

Assim, extrai-se dos autos que os serviços personalizados prestados pela recorrente são feitos em conformidade com o interesse exclusivo do cliente, distintos dos serviços destinados ao público em geral, de maneira a afastar a incidência do ICMS.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Aplica-se à espécie o enunciado da Súmula 156 desta Corte, *in verbis*:

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

Nesse diapasão, recentes julgados desta Corte:

"TRIBUTÁRIO. IMPRESSOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS SOB ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DE ISS.

1. A jurisprudência do STJ é antiga e pacífica no sentido de que, preenchidos os requisitos "confecção sob encomenda e personalizada", incide apenas o ISS sobre o serviço gráfico, ainda que importe no fornecimento de mercadoria. Este é o teor 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. A destinação dada à embalagem é irrelevante para a caracterização do fato gerador no serviço gráfico. A prestação de serviço personalizado e sob encomenda não fica desconfigurada quando a embalagem é adquirida para acondicionar produtos vendidos a terceiros.

3. Agravo Regimental não provido."

(AgRg no Ag 1377427/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/5/2011, DJe 11/5/2011)

"TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA SOB ENCOMENDA. CAIXAS DE PAPELÃO PERSONALIZADAS. ISS. INCIDÊNCIA. DEFINIÇÃO DO TRIBUTO INCIDENTE. CRITÉRIO. SERVIÇO CONSTANTE DA LISTA ANEXA À LC 116/03.

1. É pacífico nesta Corte de Justiça que nas operações que envolvam serviços de composição gráfica sob encomenda haverá incidência do ISS. Matéria submetida à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

2. O critério para se definir pela incidência do ICMS ou do ISS, em se tratando de operações envolvendo prestação de serviços e materiais, não leva em conta a preponderância de um ou de outro elemento. Considera-se, na verdade, a lista de serviços expressamente previstos na LC 116/03. Se o serviço envolvido na operação estiver compreendido nessa lista, incide o ISS, caso contrário, incide o ICMS.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3. No caso em análise, a agravante fornece caixas de papelão personalizadas por meio de serviços de composição gráfica encomendados por terceiros, operação sujeita à tributação pelo ISS, independentemente de qual atividade prepondera, o serviço ou o material.

4. Agravo regimental não provido."

(AgRg no REsp 1064634/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3/8/2010, DJe 17/8/2010)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONFECÇÃO DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS. INCIDÊNCIA DE ISS E NÃO DE ICMS. SÚMULA 156/STJ.

1. Esta Corte possui entendimento pacífico, consubstanciado na Súmula 156/STJ, no sentido de que "A prestação do serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS".

Confirmação desse entendimento mediante o julgamento do REsp n. 1092206/SP, pela sistemática do art. 543-C do CPC.

2. Não há falar em incidência da Súmula 7/STJ, ante a presença no aresto recorrido de todos os elementos necessários para a aplicação do direito por este Sodalício.

3. Não se conhece da alegada ofensa ao art. 166 do CTN por ausência de prequestionamento.

4. Agravo regimental não provido."

(AgRg no REsp 921.740/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/5/2009, DJe 27/5/2009)

Por fim, deve ficar registrado que a hipótese vertente não trata apenas de matéria puramente de fato. Em verdade, cuida-se de qualificação jurídica dos fatos, que se não confunde com matéria de fato.

A distinção entre "juízo de fato" e "juízo de valor" mostra-se intensamente controvertida, principalmente em face da sistematização que se pretende imprimir às ciências sociais e, sobretudo, ao Direito. O "fato" e o "direito" se revelam qualitativa e materialmente análogos, pois, consoante os ensinamentos de Antônio Castanheira Neves, não tem sentido "o querer reduzir a realidade, o mundo real (não apenas 'idéia' transcendental) do homem real (não do 'sujeito em geral' ou gnoseológico) a 'puro facto' ou vê-lo apenas como a matéria de puros juízos-de-facto. O que nela verdadeiramente é dado não são os átomos perceptivos e independentes da determinação abstracta, mas situações, acontecimentos, unitárias realidades de sentido" (in "Questão de Facto-Questão de Direito ou o Problema Metodológico da Juridicidade", Coimbra: Livraria Almedina, 1967, p. 500).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Embora tradicionalmente se distinga "*questão de fato*" da questão de saber se "*o que aconteceu*" (fato) se subsume à norma jurídica (direito), por vezes, uma situação de fato somente pode ser descrita com as expressões da ordem jurídica. Assim, para que se possa perguntar com sentido pela "*existência*" de um acontecimento, é preciso que esse acontecimento seja apreciado, interpretado e valorado de forma jurídica (cf. Karl Larenz, "*Metodologia da Ciência do Direito*", 2ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 295/296).

Há hipóteses, portanto, em que a "*seleção*" da situação de fato atinge uma tal profundidade que, ao final de sua análise, também já se realizou a apreciação jurídica. Nesse contexto, ensina José Carlos Barbosa Moreira, que, quando "*se passa de semelhante averiguação à qualificação jurídica do fato apurado, mediante o respectivo enquadramento de determinado conceito legal, já se enfrenta questão de direito. Basta ver que, para afirmar ou para negar a ocorrência de tal ou qual figura jurídica, necessariamente se interpreta a lei. Interpretação é o procedimento pelo qual se determinam o sentido e o alcance da regra de direito, a sua compreensão e a sua extensão. Dizer que ela abrange ou não abrange certo acontecimento é, portanto, interpretá-la. Admitir a abrangência quando o fato não se encaixa na moldura conceptual é aplicar erroneamente a norma, como seria aplicá-la erroneamente não admitir a abrangência quando o fato se encaixasse na moldura conceptual. Em ambos os casos, viola-se a lei, tanto ao aplicá-la a hipótese não contida em seu âmbito de incidência, quanto ao deixar de aplicá-la a hipótese nele contida*" (in "*Temas de Direito Processual*" – Segunda Série, Saraiva, 1980, p. 235).

Na lição de José Afonso da Silva, "*os erros do juiz podem derivar de uma má interpretação das questões de fato ou da má compreensão de direito. Significa dizer que o juiz, por qualquer circunstância, não compreende o sentido das condutas (fatos) sob seu conhecimento (erro de fato), ou não compreende o sentido dos esquemas genéricos, o Direito escrito, invocados, no processo, e que orientam aquelas condutas, e lhe servem de guia na interpretação das várias intencionalidades objetos do seu juízo (erro de direito)*". (in "*Do Recurso Extraordinário no Direito Processual Brasileiro*", RT, p. 131).

Assim, é viável o presente recurso especial, uma vez que a errônea interpretação ou capitulação dos fatos penetra na órbita da qualificação jurídica destes, conforme a assertiva de Gabriel Marty de "*que tout problème de qualification est question de droit*" (in "*La distinction du fait et du droit*", Recueil Sirey, Paris, 1929, pp. 204/205).

Como concluiu José Miguel Garcia Medina, depois de examinar no corpo de sua monografia de modo percuente a matéria, "*excluem-se das questões de fato a qualificação jurídica dos fatos, pois quando se qualifica erroneamente um fato há,*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

em consequência, aplicação incorreta da lei". (cf. "O Prequestionamento nos Recursos Extraordinário e Especial", 2ª ed., Ed. RT, item n. 37, p. 306).

Logo, deve ser afastada a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, de que a atividade exercida pela recorrente é de mera comercialização de mercadorias, e não de fornecimento de serviços personalizados, restabelecendo-se os termos da sentença, de maneira a atrair a incidência apenas do ISS.

Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo regimental.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0264908-5

AgRg no
REsp 1.292.324 / SP

Números Origem: 200800586692 2504615 2504615201 99695

PAUTA: 13/03/2012

JULGADO: 13/03/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO AUGUSTO BRANDÃO DE ARAS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : BETHA EMBALAGENS LTDA
ADVOGADO : DOROTI FÁTIMA DA CRUZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA IZABEL ALVES DE ANDRE E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA IZABEL ALVES DE ANDRE E OUTRO(S)
AGRAVADO : BETHA EMBALAGENS LTDA
ADVOGADO : DOROTI FÁTIMA DA CRUZ E OUTRO(S)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.