

melhor compreensão das fronteiras entre industrialização e prestação de serviço, consulte-se o Parecer Normativo CST n. 450/71.

É realmente curioso o raciocínio da tese dos gráficos: Se compra o formulário X para revenda é industrialização; se compra o mesmo formulário, com seu nome impresso, para uso próprio, é serviço. O simples fato de ter havido especificações do comprador ao fabricante não descaracteriza a operação de industrialização. Não se transmuda uma operação pelo simples fato de ter havido especificações prévias do encomendante...

2.3 Há, nesta discussão a respeito da tributação das atividades gráficas, um grave pecado que impede um descortínio adequado da questão: é o fato de não se fazer uma análise do problema a partir dos andames constitucionais, resumindo-se a questão a mera querela lexicográfica.

É uma noção cediça a de que, na atual discriminação constitucional de rendas, cabe aos Municípios tributar os serviços de um modo residual, ou seja, desde que determinado serviço não esteja no campo da incidência de tributo outorgado à União ou aos Estados (art. 24, II, da Constituição Federal):

"Art. 24 — Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II — serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar" (nosso o grifo).

Por conseguinte, é inconstitucional a tributação do ISS sobre serviços de transporte e comunicação intermunicipal, serviços referentes às operações de crédito e seguro de serviços necessários à industrialização. Esta competência está constitucionalmente atribuída à União. Por outro lado, os serviços que envolvem qualquer operação de comercialização, de circulação de mercadorias, estão fora da incidência do ISS. Assim lecionam os mais abalizados tributaristas pátrios:

"2. É certo que a Constituição, ao dar aos Municípios a competência privativa, no caso, o fez para uma área bastante reduzida e mediante duas balizas, bem precisas, dizendo que cabe aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza:

(1.º) não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, (2.º) definidos em lei complementar.

3. Portanto, o que constitucionalmente relevante, é constatarmos, dentro dessas balizas constitucionais, quais os serviços que foram atribuídos aos Municípios, com a cláusula de exclusividade.

Começemos por verificar a primeira limitação. Quais os serviços que estão compreendidos na competência da União ou dos Estados e portanto tributáveis pelos Municípios?

4. Continuando a discriminação expressa dos impostos que compõem o Sistema Nacional, a Constituição outorga à União, especificamente, o "imposto sobre serviços de transportes e comunicações" mais ainda, de um modo genérico, concede também à União a tributação sobre o "serviço" (mão-de-obra, fornecimento de trabalho) que se integra no processo de industrialização, ao dar-lhe competência para tributar os "produtos industrializados" (IPI).

5. Já na esfera estadual não existe, especificamente, imposto sobre serviço. Os serviços compreendidos na esfera da competência estadual são somente aqueles que se integram no ciclo das comercializações das mercadorias e desta forma vão se sujeitar ao ICM.

Portanto, quaisquer serviços suscetíveis de serem tributados pela União e/ou pelos Estados, sejam em atividade exclusivamente de prestação de serviços, sejam em atividades de industrialização ou comercialização, estão excluídos da competência impositiva municipal" (Ruy Barbosa Nogueira, "in" Revista de Direito Administrativo, n. 95, pp. 290/1).

Na mesma esteira deste ensinamento, lecionam: Rubens Gomes de Sousa (Rev. de Direito Público, n. 3, p. 127), Sampaio Dória (Rev. dos Tribunais, n. 392, p. 53), Geraldo Ataliba ("Lei Complementar na Constituição"), Ed. Rev. dos Tribunais, SP, 1971, pp. 83/4 e Bernardo Ribeiro de Moraes ("Curso de Direito Tributário"), Ed. Rev. dos Tribunais, SP, 1973, vol. I, pp. 440/1).

Assim, não pode coexistir ISS com industrialização ou comercialização; não pode coexistir ISS com IPI ou ICM.

2.4 Ora, a atividade gráfica de produzir impressos é autêntica industrialização. O resultado desta atividade é, sem sombra de dúvida, um produto industrializado (CTN, art. 46, parágrafo único, e RIFI aprovado pelo Dec. n. 83.263, de 9 de março de 1979, arts. 2.º e 3.º). O uso corrente da expressão "indústria gráfica" calha, sob medida, para evidenciar a natureza das atividades gráficas, quando cumpridas as etapas até a impressão (para uma noção mais completa de produto industrializado e industrialização, há o trabalho de Paulo de Barros Carvalho, publicado na Rev. de Direito Público, n. 11, p. 75 e segs.).

Por conseguinte, deve ficar bem elarado que indústria (v. "Vocabulário Jurídico" De Plácido e Silva) (e industrialização) é também serviço, no sentido de mão-de-obra, fornecimento de trabalho, como acentuou o citado Ruy Barbosa Nogueira. Assim, os serviços que não correspondam a uma industrialização é que estão aptos a ser listados, para efeito de incidência do ISS. A diferença está que, no caso de industrialização, surge um produto industrializado, como resultado da aplicação da mão-de-obra, enquanto que, no caso de mera prestação de serviço, não surge um produto industrializado; há apenas a prestação de um bem imaterial, que é o serviço.

Tanto no serviço imaterial (o que não se utiliza de materiais na sua efetivação), como no serviço material (v. art. 1216, do Cód. Civil), o que se presta é um bem imaterial. O que se procura obter é a mão-de-obra e não coisa.

O papel é um produto industrializado (intermediário) que, ao ser impresso, recortado, brochurado, etc., transforma-se em outro produto industrializado (final). A aplicação de mão-de-obra é alguma matéria-prima (tintas, colas, etc.) é um serviço que pode ser considerado como típica industrialização. A operação de industrialização, no caso, é de transformação, que sempre importa dar nova identidade à matéria-prima utilizada. O papel, ao ser impresso, não é destruído, mas utilizado para o surgimento de novo produto (v. a Tabela do IPI, posições dos Capítulos 48 e 49).

2.5 Conforme visto no item 02.3, não pode a lei complementar listar atividade de industrialização com serviço passível de incidência do ISS, sob pena de ferir a discriminação constitucional de rendas. Assim é que a Lista prevista no Dec.-lei n. 834/69 refere-se a "Serviços de":

..., quando passa a discriminar as atividades tributáveis pelo ISS. Este importante pormenor passa despercebido pelos que, apressadamente, identificam uma atividade como sob a incidência do ISS, esquecendo-se do prólogo da Lista: "serviços de". Caso uma atividade listada não se comporte no conceito de serviço de competência tributária municipal, porque autêntica industrialização, evidenciada pela natureza do estabelecimento, pelo resultado ou modo como é realizada, é claro que deve ser afastada da incidência do ISS. Não interpretar a Lista do Dec.-lei n. 834/69, dentro deste enfoque, equivale a inquiri-la de inconstitucional. Portanto, entre as duas interpretações que os tribunais vêm dando ao item 53, da Lista anexa do Dec.-lei n. 834/69, deve prevalecer aquela compatível com a