

# IMPÔSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IMPÔSTO SOBRE SERVIÇOS — RECAUCHUTAGEM DE PNEUS

— A recauchutagem é serviço tributável em toda e qualquer hipótese na qual não se configure industrialização.

— Só há industrialização, com incidência do Impôsto Sobre Produtos Industrializados (I.P.I.) quando a recauchutagem é feita em pneu próprio, por firma especializada.

— Interpretação do Decreto-lei n.º 834, de 8 de outubro de 1969.

## PARECER

### I

Diversas empresas recauchutadoras de pneumáticos, sediadas na cidade de São Paulo, vêm nos consultar sobre o exato regime tributário de suas atividades.

Este regime tem sofrido muitas e constantes modificações, ensejando conflito entre o fisco federal e o municipal, de forma a prejudicar as consulentes que, por isso, querem ver definidas, em matéria tributária, com precisão seus direitos e deveres, no que concerne às suas atividades precípuas.

*Histórico.* a) *Os fatos.* Presentemente, o fisco federal vem exigindo indiscriminadamente o impôsto sobre produtos industrializados sobre o serviço de recauchutagem de pneus, ignorando a legislação complementar sobre a matéria e ferindo o direito subjetivo das consulentes de somente serem tributadas na forma consentida pela Constituição federal.

As consulentes restauram pneumáticos próprios e de terceiros. Isto é: adquirem carcaças, tornam-se delas proprietárias, restauram-nas e depois as vendem. Ou, então, recebem carcaças de borracheiros ou dos próprios proprietários de automóveis, para restauração.

A orientação que vem sendo adotada pelo fisco federal é indiscriminada e acriteriosa, já que não distingue certos casos de não-incidência, ofendendo desarte o regime tributário estabelecido pela lei complementar, com base na Carta Constitucional.

b) *Evolução da tributação sobre a atividade de recauchutagem.* Toda a questão gira em torno dos precisos lindes dos conceitos de industrialização e de prestação de serviço.

Determinar se a atividade de recauchutagem configura industrialização ou prestação de serviço, como regra e estabelecer as exceções — tudo com base na lei complementar — é a tarefa que se nos impõe. Examinar os casos concretos em suas peculiaridades relevantes para a tributação permitirá subsumi-los às hipóteses legislativamente previstas. Tal é o objeto deste estudo.

A boa inteligência da situação atual, entretanto, vai depender da compreensão da evolução do regime tributário da recauchutagem, após a reforma tributária.

Por três distintas fases passou o regime jurídico da tributação da atividade de recauchutagem.

1.ª fase: De 1.º de janeiro de 1967 a 31 de dezembro de 1968 incidiram sobre a atividade de recauchutagem concomitantemente o impôsto sobre produtos industrializados, o impôsto sobre circulação de mercadorias e o impôsto municipal sobre serviços.

A recauchutagem era considerada, então, pelo código tributário nacional — na sua redação original, e ainda com fundamento direto na Emenda Constitucional n.º 18 — como operação mista.

A definição do que fôsse operação mista vinha no § 3.º do art. 53 do Código Tributário Nacional, na sua redação original, combinado com o § 3.º do artigo 71 e art. 72, II. Consistia exata-

mente num determinado tipo de operação que se compunha da prestação de serviço concomitante com o fornecimento de uma determinada mercadoria. Por isso o § 2.º do art. 71 do Código Tributário Nacional determinava que “os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3.º do art. 53...”.

O imposto sobre circulação de mercadorias era calculado sobre o preço da matéria-prima aplicada, incluído no preço, quando incidente, o imposto de produtos industrializados, acrescido do percentual de 30%.

Já o imposto sobre serviços era calculado sobre a diferença entre o preço total da operação e a parcela que serviu de base de cálculo para o Imposto sobre Circulação de Mercadoria (I.C.M.).

O Ato Complementar n.º 34 veio modificar o Código Tributário Nacional, no que diz respeito à matéria, a partir, exatamente, do dia 30 de janeiro de 1967, de forma a estabelecer os critérios que estamos observando.

*2.ª fase:* Eis senão quando sobrevem o Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que começa a incidir a 1.º de janeiro de 1969. A partir desta data começa um regime tributário novo para a recauchutagem, regime este que vai terminar a 31 de dezembro de 1969.

A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406 não inclui expressamente na lista de serviços tributáveis a atividade de recauchutagem, com o que deixa de incidir o imposto sobre serviços, durante a sua vigência.

Em consequência, durante todo esse período somente foram pagos I.C.M. e I.P.I. pelas consulentes.

Disponha o § 2.º do art. 8.º desse Decreto-lei (n.º 406) que “os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias”.

Desta sorte, deixaram as consulentes de pagar o imposto sobre serviços, não escriturando mais os livros exigidos pelos municípios e nem emitindo mais notas fiscais de serviços. Por outro lado, o fisco municipal também não pretendeu exigir este tributo todo esse tempo.

*3.ª fase:* Eis que, a 8 de setembro de 1969, sobrevem o Decreto-lei n.º 834, para modificar precipuamente o Decreto-lei n.º 406. Este novo diploma legal vem alterar a lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406. A significativa modificação — que importa ao caso em estudo assinalar — é a introdução expressa da atividade de “recauchutagem ou regeneração de pneumáticos” (item 57), como serviço tributável.

A partir, portanto, de 1.º de janeiro de 1970 começam as consulentes a recolher o imposto sobre serviços, não pagando mais I.C.M. Entretanto, até hoje persiste grave dúvida sobre o recolhimento do I.P.I. em certas hipóteses.

Examinemos, portanto, quais são estas hipóteses, para isolar, com precisão, o caso duvidoso e assim poder melhor estudá-lo.

Como foi dito, inicialmente, as consulentes recauchutam carcaças de pneus próprios (hipótese a) ou carcaças de pneus de terceiros. Estudemos as diversas hipóteses que se colocam, em matéria de recauchutagem em pneus de terceiros.

*Hipótese b. Por encomenda direta do próprio dono da carcaça.* Uma pessoa entrega a carcaça à empresa consulente, para recauchutagem. Pronto o serviço de recauchutagem, o pneu será utilizado pelo próprio dono — aquele particular, consumidor final, que levou o pneu à empresa — que paga o serviço de recauchutagem.

*Hipótese c. Por encomenda indireta do dono da carcaça.* O proprietário da carcaça (um particular) a entrega a um borracheiro — consertador de pneus para que este a leve à empresa recauchutadora, encomendando o serviço de recauchutagem. Feita esta operação,

a empresa devolve o pneu ao borracheiro e este ao dono que a utilizará mais tarde.

*Hipótese d. Por encomendada direta do borracheiro.* O borracheiro adquirindo as carcaças de terceiros, leva-as à empresa para recauchutagem. Procedida esta operação a empresa devolve ao borracheiro os pneus recauchutados e este os coloca à venda.

Praticamente, o que ocorre é o seguinte: toda carcaça, para ser submetida ao processo de recauchutagem, precisa estar em boas condições estruturais. Desde que estas condições sejam apuradas por um técnico, aquela carcaça pode ainda ser regenerada, para uso mais prolongado.

Em tese, cada pessoa deveria entregar o seu pneu ao borracheiro, ou à empresa recauchutadora, e este próprio pneu, depois de beneficiado pela recauchutagem, deveria ser devolvido à pessoa, para seu uso.

Acontece, entretanto, que como este requisito da perfeição estrutural dos pneus é absolutamente indispensável — sob pena de perda de toda despesa e toda atividade com a recauchutagem — todos os pneus gastos (ou seja, pneus cuja camada de borracha superficial já esteja consumida) são iguais, razão pela qual é muito mais fácil para qualquer pessoa (como para o borracheiro e para a própria empresa recauchutadora) dar a carcaça velha em troca do recebimento de um outro pneu, já recauchutado.

Destarte, na maioria das vezes, o proprietário do pneu não recebe o próprio pneu (de sua propriedade) de volta, depois de realizado o serviço, mas ele troca um pneu absolutamente idêntico ao outro, estruturalmente — porque todos devem estar absolutamente perfeitos — para submeter-se ao processo de recauchutagem. Assim sendo, há aí uma sutil e aparentemente irrelevante diferença entre uma e outra hipótese.

Exclui-se da discussão — por não oferecer problema — a hipótese *a* men-

cionada anteriormente (recauchutagem em carcaças próprias), que parece configurar nitidamente uma operação industrial; tanto é pacífica essa inteligência que jamais as consulentes deixaram de recolher o I.P.I. sobre a recauchutagem, nesses casos.

A hipótese *b* mencionada se coloca no extremo oposto: trata-se de serviço de recauchutagem em pneus por encomenda direta de terceiros, donos da carcaça. Neste caso, configura-se, nitidamente, uma prestação de serviços, de tal forma que não há incidência do I.P.I., mas, somente do imposto sobre serviços.

Também a respeito dessa matéria não há dúvida. Nem o fisco federal exige I.P.I. sobre estas operações e nem deixaram as consulentes de recolher o imposto de serviços sobre elas incidente.

A dúvida se situa nas últimas hipóteses mencionadas (encomenda indireta do dono da carcaça, por meio do borracheiro e encomenda do próprio borracheiro).

O fisco federal entende de maneira muito peculiar a matéria. O parecer da Coordenação do Sistema de Tributação, de 14 de setembro de 1970, que tomou o n.º 299, assumindo a feição de parecer normativo, sustenta que “a recauchutagem é uma operação consistente em restaurar ou recapear pneus usados, de forma a dar-lhes nova utilização, caracterizando-se, portanto, como renovação, prevista no regulamento do I.P.I. (no art. 1.º, § 2.º, V), e configurando, portanto, processo de industrialização. Destarte, na forma do art. 53, I, do regulamento do imposto sobre produtos industrializados, o estabelecimento que a executa é contribuinte do I.P.I.”.

Salienta, contudo, que — em virtude da disposição do inciso I, do § 4.º, do art. 1.º do I.P.I. — esta operação não é considerada industrialização, quando executada em pneus usados, por encomenda direta de terceiros, não estabelecidos com o comércio de tais produtos

— sem intuito de revenda, portanto, mas  
— com intuito de uso próprio.

Arrola êsse parecer normativo quatro hipóteses e as estuda pormenorizada-mente, da seguinte forma:

“3. As emprêsas recauchutadoras, se-  
gundo declara a respectiva entidade de  
classe, executam a mencionada operação,  
nas seguintes modalidades:

a) por encomenda direta do proprie-  
tário, para uso dêste;

b) por encomenda do proprietário,  
para uso dêste, mas por intermédio do  
borracheiro;

c) por conta própria, para a re-  
venda;

d) por encomenda do borracheiro  
para a revenda.

4. Nenhuma dúvida subsiste nas mo-  
dalidades descritas em *a*, *c* e *d*: eis  
que no primeiro caso, a operação se  
equipara a consêrto, não alcançada pelo  
impôsto, enquanto que as duas outras  
(*c* e *d*) configuram renovação, sujei-  
tas ao tributo as respectivas saídas.  
Merece, contudo, algumas considerações  
a modalidade descrita em *b*.

Em conseqüência, êste parecer nor-  
mativo sugere que se adotem medidas  
cautelares, para assegurar a configura-  
ção rigorosa de hipótese por hipótese e  
a sua demonstração e documentação  
fáctica, em cada caso.

Com isto, uma série de livros, notas  
fiscais e outros documentos passam a  
ser exigidos, de todos os contribuintes  
potenciais, tendo em vista assegurar a  
observância do critério fundamental que  
é estabelecido, então, pelo próprio pa-  
recer normativo, que se pretende apoiar  
no regulamento do I.P.I.

O próprio parecer normativo circuns-  
creve a dúvida à hipótese *b* (por en-  
comenda do proprietário, para uso dêste,  
mas por intermédio do borracheiro).

O próprio parecer normativo — que  
foi adotado e que vem sendo observado  
pelo fisco federal — admite que esta  
hipótese pode perfeitamente estar ex-  
cluída da tributação do I.P.I. Entende,

entretanto, que há um problema de do-  
cumentação e prova fáctica das cir-  
cunstâncias. E, portanto, conclui “a ope-  
ração excluída do conceito de indus-  
trialização se observadas as seguintes  
formalidades” (item 8 do parecer nor-  
mativo). E arrola em seguida uma  
série de recomendações, no sentido de  
estabelecer medidas cautelares e deveres  
accessórios, tendo em vista assegurar,  
como dito, a rigorosa observância de for-  
malidades que permitam comprovar, com  
segurança e objetividade, as circunstân-  
cias aí assinaladas.

O próprio fisco entende não haver  
incidência do I.P.I. no caso de execução  
de serviços de recauchutagem por en-  
comenda do proprietário, mas, por in-  
termédio do borracheiro. Só que o fisco  
exige comprovação da circunstância,  
para reconhecer configurada a hipótese.

Por outro lado, entende o fisco fe-  
deral, de acôrdo com o parecer norma-  
tivo invocado, que se o borracheiro  
adquirir êstes pneus para posterior re-  
venda, haverá incidência do I.P.I.

Para sustentar o seu ponto de vista,  
o fisco federal, como visto, apóia-se na  
disposição do inciso I do § 4.º, do art. 1.º  
do regulamento do I.P.I.

Esta disposição determina que “o con-  
sêrto, a restauração e o recondiciona-  
mento de máquinas, aparelhos e objetos  
usados, nos casos em que se destinem  
ao uso da própria emprêsa executora,  
ou quando qualquer dessas operações  
seja executada por encomenda direta  
de terceiro não estabelecido com o co-  
mércio de tais produtos...” não ensejam  
incidência do I.P.I.

É que o próprio regulamento está re-  
conhecendo não se caracterizar aí a in-  
dustrialização, pressuposto básico, cons-  
titucionalmente colocado, para incidên-  
cia dêsse impôsto.

Com base nesta cláusula final — que  
faz referência a “encomenda direta de  
terceiro não estabelecido com o comércio  
de tais produtos...” — o fisco vem  
entendendo que, se o borracheiro (por  
ser estabelecido no comércio de pneus

usados) fizer a encomenda, haverá a incidência do I.P.I.

c) *Colocação sintética da questão.* Tôda a questão poderia, portanto, ser resolvida na resposta às seguintes perguntas:

1. A recauchutagem de pneus, para efeitos tributários, é considerada serviço, desde quando?

2. Pode a operação de recauchutagem de pneus ser concomitantemente atividade industrial e prestação de serviços?

3. A partir de quando está em vigor o Decreto-lei n.º 834?

4. O parecer normativo n.º 299, do Ministério da Fazenda, publicado após o Decreto-lei n.º 834, conflita com as suas disposições?

5. Deve a União respeitar o conceito de serviço tributável que está fixado pelo Decreto-lei n.º 834?

6. Constando do Decreto-lei n.º 834 a atividade de recauchutadora como "prestação de serviço tributável exclusivamente pelo imposto de serviços", pergunta-se se tem cabimento estabelecer a distinção que pretende fazer o fisco federal entre a prestação desse serviço a intermediário ou a consumidor final?

7. Podendo a Prefeitura exigir, em qualquer hipótese, imposto de serviço e entendendo o fisco federal que pode exigir o I.P.I. no caso de fornecimento a intermediário-comerciante, configurar-se-ia a bitributação? Seria ela lícita?

8. Que impostos devem pagar as empresas recauchutadoras de pneus, quando operam com carcaças de terceiros consumidores finais e quando operam com intermediários?

## II

*O problema jurídico.* O cerne da questão está em saber-se se eventualmente o Decreto-lei n.º 834 não veio inutilizar ou tornar inviável o raciocínio precedentemente feito pelo fisco federal, relativamente à hipótese discutida,

com fundamento nas disposições do regulamento do I.P.I.

Em suma, saber se as disposições do regulamento do I.P.I. — estabelecendo os sutis discernimentos que servem de apoio ao fisco federal — não foram revogadas pelo Decreto-lei n.º 834.

Efetivamente, parece-nos que, hoje, em qualquer caso, de recauchutagem feita em pneus de terceiros — não importando se estes terceiros são revendedores, intermediários ou comerciantes — a incidência é exclusivamente do imposto sobre serviços, precisamente por força do Decreto-lei n.º 834.

Entendemos que o Ministério da Fazenda seguia uma orientação correta, até a superveniência do Decreto-lei número 834. Este diploma legal, entretanto, veio alterar essencialmente a colocação da questão, de forma a invalidar a orientação fazendária federal.

Não parece ser difícil demonstrar esta nossa tese.

*Superação da tese do fisco federal.* As operações de recauchutagem para terceiros. No novo sistema, estão sujeitas ao imposto sobre serviços, independentemente de quem tenha encomendado. O fisco federal estabelece distinção entre o serviço de recauchutagem prestado diretamente ao dono do pneu (consumidor final) e o prestado a borracheiro, que venderá o pneu recauchutado.

Esta tese — que foi correta até 1.º de janeiro de 1970, exclusive — com a vigência do Decreto-lei n.º 834 ficou superada, tal a modificação que por este foi introduzida.

A partir da data supra mencionada, foram derogadas as normas em que se apoiava o fisco federal, prejudicando irremediavelmente seu critério, cuja validade perdeu inteiramente o amparo. Estava certo, até então, o raciocínio do fisco federal. Com o Decreto-lei n.º 834, foi superado, derogados que foram seus fundamentos.

Desde o dia 1.º de janeiro de 1970, com a vigência do Decreto-lei n.º 834, não tem mais cabimento proceder a

qualquer tipo de discriminação entre a prestação do serviço a consumidor final ou a intermediário.

A consideração da evolução sofrida pelo regime tributário da recauchutagem facilitará a compreensão desta nova circunstância.

1.º Inicialmente, como visto, a recauchutagem foi considerada operação mista (fornecimento de serviço e de mercadoria, concomitantemente), pelo código tributário nacional (art. 53, § 3.º, art. 72, II).

2.º Com o ato complementar n.º 34, confirmou-se êste regime, com ligeiras alterações.

As consulentes pagavam, então, I.P.I., I.C.M. e o impôsto municipal sôbre serviços, relativamente à recauchutagem.

3.º Com o advento do Decreto-lei n.º 406 (31/12/1968), a recauchutagem deixou de sofrer a incidência do impôsto sôbre serviços, já que não foi arrolada na lista de "serviços tributáveis", anexa àquela lei complementar.

4.º Com a superveniência do Decreto-lei n.º 834 (8/10/1969), ainda vigente, a recauchutagem veio a ser novamente tributada pelo impôsto sôbre serviços (a partir do exercício financeiro seguinte: 1.º de janeiro de 1970), já que foi expressamente incluída na lista de serviços.

Até o regime anterior, era válido o raciocínio do fisco federal — como dissemos — sustentando a tributação da recauchutagem. Com a vigência do Decreto-lei n.º 834, entretanto, tal raciocínio perdeu a validade, como se demonstrará.

Apoiou-se o "parecer normativo", em que se baseia o fisco, no seguinte raciocínio:

"recauchutagem é renovação, operação de industrialização definida no r.i.p.i. como operação "... que, exercida sôbre partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure sua utilização" (art. 1.º, § 2.º, V).

Áf a regra de incidência do I.P.I.

A exceção é aberta pelo próprio re-

gulamento do I.P.I. (§ 4.º, I, do art. 1.º). Dá-se quando a operação (no caso, de recauchutagem) seja executada por encomenda direta de terceiro *não estabelecido com o comércio* de tais produtos.

Conclui o fisco federal: se o borracheiro é terceiro, comerciante de pneus recauchutados, sendo êle o adquirente do serviço, não há a não-incidência do impôsto e, portanto o I.P.I. é devido.

Em outras palavras: no caso, não incide a regra de exclusão do conceito de industrialização, pela circunstância do adquirente do serviço ser comerciante. Sendo adquirente de serviço um borracheiro e não o consumidor final (do serviço), é devido o I.P.I.

Êste raciocínio, como visto, ampara-se no regulamento do I.P.I. Êste regulamento é que estabelece a distinção entre a *renovação* "executada por encomenda direta de terceiro não estabelecido com o comércio de tais produtos" — vale dizer: consumidor final — e a *renovação executada "para intermediário"*.

Raciocínio muito bem desenvolvido e aparentemente correto. Só que padece do grave defeito de não olhar para o alto, de ficar nas miudezas; de limitar-se a contemplar os regulamentos, meros decretos, ao invés de olhar para o alto, para cima, para as leis, as mais altas (as complementares) até a Constituição.

Peca êste raciocínio por não partir da Constituição, por não examinar o sistema a começar do alto, por ignorar a lei complementar, da qual faz caso omissio.

Efetivamente, desde que o Decreto-lei n.º 834 arrolou a recauchutagem como "serviço tributável", sem estabelecer qualquer distinção, não é lícito adotar raciocínio discriminatório, como o faz o fisco federal.

A partir da vigência do Decreto-lei n.º 834, a recauchutagem é serviço tributável, deixando de ser, *ex vi legis*, industrialização, em tôdas as hipóteses não típicas desta operação.

O Decreto-lei n.º 834, como lei complementar da Constituição, paralisou e

ab-rogou as normas inferiores que dispunham de forma contrária.

O discernimento, antes cabível, entre a encomenda da recauchutagem por consumidor, ou por intermediário perdeu a razão de ser, não tem mais cabimento, diante da norma superior.

Temos, agora, somente duas situações, no que ao assunto se refere:

a) industrialização típica, tal como constitucionalmente pressuposta;

b) serviço tributável, tal como definido (sem discriminação ou discernimentos, recauchutagem *tout court*), pela lei complementar, com fundamento na Constituição.

Assim, no sistema vigente, ou há industrialização ou há serviço tributável, sem possibilidade de atenuações, de cada conceito, sem situações intermediárias e sem cabimento para diferenciações menores.

Há industrialização quando se configure o conceito próprio, tal como constitucionalmente pressuposto (que é a regra geral do regulamento do I.P.I. = operação que renova produto para plena utilização, art. 1.º, § 2.º, V), operação esta realizada por empresa que adquira a carcaça do pneu, como matéria-prima industrial, e vende, ulteriormente, o seu produto: pneu recauchutado.

Há “serviço tributável”, quando uma empresa recebe carcaça de terceiro (não importa quem seja, nem que qualificação tenha, nem que atividade exerça), nela executa o serviço de recauchutagem e cobra por esse serviço (Decreto-lei n.º 834, item 57).

Isto é assim, porque a lei complementar (Decreto-lei n.º 834) veio estabelecer que recauchutagem é “serviço tributável”. Ora, sendo lei superior, paralizou e ab-rogou a legislação ordinária.

Por isso, hoje, ou se configura industrialização tipicamente considerada, ou um serviço (para efeitos tributários).

Desaparecem as nuances, as situações intermediárias, as hipóteses acessórias, para darem lugar somente aos dois casos diretamente amparados pela Carta Cons-

titucional. Não tem mais cabimento, em consequência, discernir onde a lei complementar não discerne, ou estabelecer distinções onde ela não distingue.

Em suma: recauchutagem é “serviço tributável” em toda e qualquer hipótese na qual não se configure “industrialização”.

Industrialização só há quando a empresa recauchutadora compra carcaças, como se fossem matéria-prima, e as transforma em produto seu (pneu recauchutado) para venda.

*Exame sistemático do Decreto-lei número 834.* Até a vigência do Decreto-lei n.º 406 (31 de dezembro de 1968) a recauchutagem era atividade mista (isto é: que envolve concomitantemente fornecimento de mercadorias e de serviços). Vinha tratada no art. 71, § 2.º, do Código Tributário Nacional. Sofria tributação pelo I.C.M., I.P.I. (sendo o caso) e imposto sobre serviços.

No regime do Decreto-lei n.º 406 (1969), desaparecendo o conceito de operação mista, sofreu só o I.P.I. regularmente, não havendo incidência do imposto sobre serviços.

Sobrevindo o Decreto-lei n.º 834 (vigente) que a considerou (a recauchutagem) serviço tributável, não pode mais sofrer o I.P.I., quando desempenhada como serviço, nos termos da sistemática adotada pela lei complementar.

As operações mistas, de que cuidava o art. 71, § 2.º do C.T.N., foram transformadas nos itens 40, 41, 42, 47 e 57 da lista vigente de serviços tributáveis, anexa ao Decreto-lei n.º 834 (que, como lei complementar, define os serviços tributáveis pelos municípios, na forma do disposto no inciso II do art. 24 da Constituição federal).

O conceito de recauchutagem — como colocação de nova camada de borracha na superfície externa de pneumáticos — subsumir-se-ia perfeitamente ao conceito de *restauração*, do item 41, da lista vigente, que diz: “conserto e restauração de qualquer objeto”. Pois a lei complementar, não obstante isto, trata

da recauchutagem separadamente, em item autônomo (o 57). E por quê? (Responder a esta pergunta é descobrir a chave da solução do problema que ora nos retém a atenção). Porque, ao tratar da *restauração* (item 41), o Decreto-lei n.º 834 excluiu o fornecimento de peças e partes, que sujeitou ao I.C.M. Fixou a regra de incidência do imposto sobre serviços com restrições, especificações e distinções.

Do que se entende que, da regra geral quis destacar a recauchutagem, para dar-lhe tratamento autônomo, sem qualquer acréscimo, restrição ou discriminação. Efetivamente, no item 57 lê-se pura e simplesmente: "57. recauchutagem ou regeneração de pneumáticos".

Nada mais. Só e simplesmente isto. Não há aí ressalvas, nem distinções, nem restrições. Nenhuma espécie de acréscimo; nem restritivo, nem modificativo, ao contrário do que ocorre relativamente aos serviços arrolados nos itens 40, 41, 42, 43 e 47.

Nestes outros itens mencionados, o que se vê é que a técnica adotada foi outra: definiu-se certos serviços como tributáveis, ressalvando a incidência do I.P.I. ou I.C.M., em certos casos e condições.

Assim, a lubrificação, se implicar conserto ou substituição de peças, não exclui o I.C.M. (item 40). Da mesma forma, o conserto e a restauração, não excluem o I.C.M. (item 41) sobre as peças eventualmente fornecidas. Também, o recondicionamento de motores, se exigir fornecimento de peças (item 42). Igualmente, o serviço de pintura é serviço tributável, só se o objeto não se destinar à comercialização (item 43).

Idênticamente, o beneficiamento, a lavagem, a secagem, o tingimento, a galvanoplastia etc., só são reputados serviços tributáveis no caso do objeto não se destinar à comercialização ou industrialização (item 41).

*Em todos estes casos, a lei complementar foi expressa, minuciosa e metódica, cuidando de estabelecer nítido*

*discernimento entre situações, para restringir o conceito de serviço tributável.*

Em dois casos (itens 43 e 47) — extremamente próximos e semelhantes à recauchutagem — previu expressamente a exclusão do imposto sobre serviços, em benefício do I.P.I., conforme a destinação do objeto.

Em contraste com esta minúcia, extensão de tratamento, minudência e especialismo, quando tratou da recauchutagem, determinou pura e simplesmente que tal atividade se constitui em serviço tributável.

Ora, a recauchutagem é espécie do gênero restauração. Se o legislador destacou a espécie e lhe deu tratamento especial e diverso, não tem cabimento o intérprete confundir os dois. Não pode o exegeta ignorar as consequências técnico-jurídicas decorrentes deste especial tratamento legislativo dispensado à espécie, em contraste com o que ao gênero se deferiu.

Nem pode o hermenêuta distinguir onde a lei claramente, deliberadamente, insofismavelmente, não quis discernir, nem admitiu discriminações.

Recauchutagem — como serviço prestado a terceiro, seja ele quem for é serviço tributável, sem dúvida, vacilação, hesitação ou titubeio possível.

E não pode o intérprete recorrer a critérios fixados em mero regulamento, para fundar sua rebeldia à *vedação de distinções, onde a lei não distinguiu*. Mormente quando este regulamento é — como no caso — muito anterior à lei interpretanda.

O que, a este propósito, de mais importante fez a lei complementar (Decreto-lei n.º 834) foi tratar da mesma matéria de que trataram os parágrafos do art. 1.º do regulamento do I.P.I., especialmente o 4.º.

Para efeito de definir serviço tributável — em casos próximos de industrialização — os critérios do regulamento do I.P.I. foram derogados pela lei complementar. Via de consequência, nenhum raciocínio válido pode nêles apoiar-se,



principalmente se ignorar a lei, superior e mais recente.

E o que não se pode, absolutamente, é afrontar esta lei complementar com argumentos calcados no Decreto (regulamento do I.P.I.) que — além de ser inferior (por se tratar de mero regulamento) — é anterior.

Assim, para se saber se determinada operação de acondicionamento, renovação, recondicionamento, consêrto, restauração, reparo etc. configura industrialização ou serviço tributável, deve-se recorrer unicamente ao Decreto-lei número 834 e jamais ao regulamento do I.P.I. Basear-se no regulamento do I.P.I., para definir esta matéria — postergando a lei complementar, ou o que é pior, afrontando-a — é subversão completa e intolerável.

Não pode o intérprete socorrer-se de argumentos extraídos de um regulamento, para chegar a conclusões que façam tábula rasa da lei complementar. Pelo contrário, esta é que dita o critério dominante, com prejuízo — se fôr o caso das normas inferiores.

A lei complementar, com assento direto na Constituição é que estabelece o que seja serviço tributável. A esta só se pode opor o texto constitucional ou o de outra lei complementar (posterior, obviamente). Tal é a consequência primeira e inexorável da indisputável superioridade da lei complementar, no nosso sistema.

*Superioridade da lei complementar.* Efetivamente, o Decreto-lei n.º 834 foi expedido pela Junta Militar, usando das competências que lhe outorgava o ato institucional n.º 12, combinado com o § 1.º do art. 2.º do ato institucional n.º 5.

No recesso do Legislativo, elaboraram lei complementar, exatamente aquela prevista no inciso II do art. 25 da Carta de 1967, que corresponde ao inciso II do art. 24 do mesmo diploma constitucional, com a redação que lhe deu, ulteriormente, a Emenda Constitucional n.º 1 de 1969.

Este inciso constitucional atribui aos municípios competência para instituir impôsto sôbre serviços “definidos em lei complementar”.

Pois o Decreto-lei n.º 834 é esta lei complementar. A única alegação que poderia o fisco federal formular para rejeitá-lo seria a de sua inconstitucionalidade, aliás com bons fundamentos. Se aceitar, entretanto, a constitucionalidade do Decreto-lei n.º 834, forçosamente deverá aceitar as consequências próprias desta condição.

Versando a matéria da definição dos serviços tributáveis — como o prevê o inciso II do art. 25 da Carta de 1967 (ou art. 24, com a redação que lhe deu a emenda n.º 1) — é lei complementar.

Como tal, é superior — está acima, em plano eminente — à legislação do I.P.I. Com maior razão, é superior ao seu regulamento. Em consequência, sôbre eles prevalece. Não se lhe pode opor nenhum argumento fundado naqueles, o que seria absurdo.

Se se reconhece que o Decreto-lei número 834 é lei complementar e válido, a consequência inexorável é que êle “define os serviços tributáveis”. Ora, se assim é, não há como deixar de reconhecer que a *recauchutagem de pneu de terceiros é serviço tributável*, com exclusão do I.P.I., não importa que distinções, discernimentos, ressalvas ou restrições faça o regulamento do I.P.I. que, sôbre ser norma inferior é-lhe anterior, como já demonstrado.

*Conclusão.* À vista de todo o exposto, pensamos poder concluir, sinteticamente, afirmando:

1. Não há distinção entre recauchutagens feitas para terceiros. Em qualquer caso, sôbre êste serviço só incide o impôsto sôbre serviços, com exclusão do I.P.I.

2. Não há possibilidade de discernimento entre *consêrto* e *renovação*, diante do texto expresso do Decreto-lei n.º 834, que definiu os serviços tributáveis pelos municípios.

3. O Decreto-lei n.º 834 é lei complementar e a lista de serviços que estabeleceu exclui a incidência — sobre as operações contempladas — de qualquer outro imposto.

4. Assim sendo, a recauchutagem procedida em pneu de terceiro é serviço tributável por força da lei complementar, que se sobrepõe ao regulamento do I.P.I., por lhe ser superior, além de posterior.

5. Só há industrialização e, consequentemente incidência do I.P.I., quando a recauchutagem é feita em pneu próprio, por firma recauchutadora.

6. Isto decorre da evolução da legislação tributária que, primeiramente, configurou a recauchutagem como operação mista, depois como pura industrialização e, por fim, como serviço tributável.

7. Tal inteligência é reforçada pela consideração de que a recauchutagem seria — nos termos da sistemática do Decreto-lei n.º 834 — verdadeira restauração e, como tal, passível das restrições que esta sofre (v. item 41 da lista anexa de serviços). Entretanto o próprio Decreto-lei n.º 834, deu-lhe tratamento autônomo, para *excluir* qualquer ressalva; vale dizer: para impedir qualquer outra incidência tributária.

8. Ao contrário de abrir ensanchas à incidência de outros impostos — como o fez com a restauração e os serviços contemplados nos itens 40, 41, 42, 43 e 47 — o Decreto-lei n.º 834 referiu-se pura e simplesmente à *recauchutagem*, sem ressalvas, o que conduz forçosamente à conclusão de que deliberadamente quis atribuir-lhe regime tributário distinto (isto é, sem coalescência com outro imposto).

9. É vedado distinguir onde a lei não distingue; em consequência, não pode o exegeta pretender vislumbrar incidência quando o serviço é prestado a borracheiro e não-incidência quando prestado a particular.

10. Nem se pode argumentar que tal distinção é fundada no regulamento do I.P.I. É que este não pode prevalecer

contra deliberado propósito em contrário da lei complementar que lhe é norma *superior e posterior*.

*Respostas.* Assim é que pensamos poder responder às questões colocadas, pela seguinte forma:

1. A recauchutagem de pneus, para terceiros, é considerada serviço tributável, atualmente, desde a aplicabilidade do Decreto-lei n.º 834, isto é, desde 1.º de janeiro de 1970.

2. Cada operação de recauchutagem só pode ser considerada uma ou outra coisa (industrialização ou serviço), conforme seja feita em pneu da própria firma recauchutadora ou de terceiro; jamais poderá ser ambas as coisas, concomitantemente.

3. O Decreto-lei n.º 834 está em vigor desde sua publicação (9 de setembro de 1969). Para o efeito de estabelecer lista de serviços tributáveis, entretanto, só passou a operar a partir do dia 1.º de janeiro do exercício seguinte, isto é, 1970.

4. O parecer n.º 299 do Ministério da Fazenda conflita com o Decreto-lei número 834, porque não leva em consideração que este abrogou o regulamento do I.P.I., no que diz respeito à questão em estudo.

5. Obviamente a União deve respeito ao conceito de serviço tributável fixado pela lei complementar. Este conceito é um limite intransponível, à sua competência tributária. Toda outorga de competência — ensina Marienhof — é ao mesmo tempo uma limitação. O nosso saudoso Amílcar Falcão ensina, aliás, que cada competência que a Constituição estabelece em favor de uma pessoa tributante é um obstáculo impostergável à competência das demais. Por outro lado, a lei complementar está acima da própria lei ordinária federal.

6. A lei complementar não pode distinguir onde a Constituição não distingue; a lei ordinária não pode distinguir onde não o fez a lei complementar. O regulamento, por sua vez não pode distinguir onde o não faz a lei. E o

interprete, por fim, também não pode fazer distinções onde não as tenha feito a lei (Maximiliano).

Em conseqüência, desde que surgiu o Decreto-lei n.º 834, o fisco federal não pode discernir entre recauchutagem feita a intermediário e a consumidor final, já que aquela lei complementar fala em recauchutagem *tout court*, sem distinções.

7. A Prefeitura pode exigir o impôsto de serviços sôbre tôda recauchutagem feita em pneu de terceiro. Se o fisco federal pretender exigir I.P.I., antes de configurar-se *bitributação*, há *inconstitucionalidade* por invasão de competência e, via de conseqüência, nuli-

dade da ação do fisco federal. Quanto à bitributação, juridicamente considerada, no nosso sistema, é sempre inconstitucional, quer dizer: cada fato impositivo dá nascimento a uma só obrigação tributária, em favor de um só sujeito ativo.

8. As empresas recauchutadoras só devem pagar o impôsto sôbre serviços, quando façam recauchutagem para terceiros, em todo e qualquer caso, como o quer e prevê o Decreto-lei n.º 834.

É o nosso parecer, S.M.J.

São Paulo, 12 de janeiro de 1970. —  
Geraldo Ataliba, Professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.