

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



128

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

128



*Cassio Lázaro*

é o autor da escultura cujo detalhe é reproduzido em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
**Detalhe da obra**  
**“100% Azul ou Quase”,**  
**de Marola Omartem**

Ilustrações de faces dos autores  
**Fátima Lodo Andrade da Silva**

Fotolito da Capa  
**Duble Express**

Impressão  
**Gráfica Palas Athena**

(MAIO - 2006)

Na página inicial do site  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se realizar BUSCA que possivelmente facilitará muito a localização de textos sobre assuntos de seu interesse.  
A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99*. Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados. Tiragem superior a 3.000 exemplares. Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)

# S U M Á R I O

## **Doutrina**

*Alexandre Macedo Tavares* - A vetusta compensação de ofício (imputação de compensação) patrocinada pela Lei nº 11.196/05

1. Intróito. 2. A Lei nº 11.196/05 e a compensação de ofício. 3. Conclusão. 7

*Heron Charneski* - Desvio orçamentário de finalidade das contribuições à luz do federalismo fiscal brasileiro: o caso Cide-combustíveis

1. Introdução. 2. Contribuições: autonomia, suas classificações e o conteúdo finalístico. 3. Desvio de finalidade das contribuições, via orçamento, como causa de invalidade da cobrança. 4. O federalismo fiscal brasileiro e os efeitos orçamentários da discriminação de contribuições entre as unidades federativas. 5. A Cide-combustíveis: uma análise federalista do desvio de finalidade. 6. Conclusões. 13

*Hugo de Brito Machado* - Restauração, conserto e beneficiamento de produtos: impossibilidade de incidência do IPI e do ISS sobre o mesmo fato

1. Introdução. 2. Competências impositivas na CF/88. 3. O âmbito constitucional dos impostos. 4. O produto e o serviço na definição do âmbito de incidência. 5. Conclusões. 26

*Hugo de Brito Machado Segundo* - A questão da subsistência do crédito-prêmio de IPI e a Resolução nº 71/2005, do Senado Federal

Introdução. 1. Histórico do crédito-prêmio de IPI. 2. A Resolução nº 71/2005, do Senado Federal. 3. Competência do Senado Federal para dar efeito *erga omnes* a decisão do STF. Conclusões. 39

*José Souto Maior Borges* - Em defesa da Resolução 71/2005 do Senado Federal: vigência do crédito-prêmio do IPI

I - Distinção entre a competência do STF no controle difuso e no controle concentrado de inconstitucionalidade. II - Âmbito material da competência do Senado e seus limites. III - Privatividade da competência senatorial. IV - Somente é possível suspender a execução de ato normativo vigente. V - Direito intertemporal: eficácia prospectiva e retrospectiva da Resolução 71/2005. 52

*Rodrigo Cesar Caldas de Sá* - As sociedades de profissionais e a isenção da Cofins: uma releitura à luz de recentes posicionamentos no STJ e no STF

1. Breves considerações sobre o problema. 2. O debate principal e a Súmula nº 276. 3. Breve releitura da isenção da Cofins. 4. A questão da constitucionalização do debate. 5. Conclusões. 64

## **Pareceres**

*Ives Gandra da Silva Martins* - Equilíbrio econômico e financeiro em contratos com a Administração Indireta - elevação de alíquota da Cofins de 3% para 7,6% - previsão pactual de reajuste em caso de elevação ou redução de alíquota - teorias da imprevisão e do fato do princípio - exigência constitucional e da legislação ordinária para reajustes que refletem os impactos das alterações tributárias de impostos indiretos

Consulta. Resposta. 72

*Marco Aurélio Greco* - ICMS - combustíveis e energia elétrica destinados à industrialização - sentido do art. 3º, III da LC 87/96

Consulta. Parecer. 1. ICMS não é imposto real. 2. Tributar mera "entrada" é exigir ICMS por "importação interestadual". 3. Pressuposto de fato abrangente e exclusão de incidência específica. 4. Pressuposto de fato e substituição tributária. 5. Pressuposto de fato e certas mercadorias ou bens enumerados. 6. Pressuposto de fato envolve todas as mercadorias

# Restauração, Conserto e Beneficiamento de Produtos: Impossibilidade de Incidência do IPI e do ISS sobre o mesmo Fato

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

Temos afirmado repetidas vezes que as autoridades da Administração Tributária, em todos os seus segmentos, não têm o menor respeito pelo Direito, importando-lhes somente a arrecadação. Inúmeros exemplos confirmam nossa tese. Entre eles, muito eloquente é o que diz respeito à incidência do IPI e do ISS sobre o mesmo fato, objeto deste nosso estudo.

Na Solução de Consulta nº 350, a 10<sup>a</sup> Região Fiscal de Tributação, órgão da Administração Tributária da União Federal, assevera que:

“As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, classificam-se como industrialização, consoante o art. 4º do RIPI/2002, somente escapando ao campo de incidência do IPI nos casos em que restar configurada alguma das hipóteses plasmadas no art. 5º do mesmo regulamento. O fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caracterizando, dessarte, prestação de serviço para efeito de incidência do ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI.”<sup>1</sup>

Com isto a Administração Tributária Federal está afirmado a incidência simultânea do IPI e do ISS sobre o mesmo fato, e assim revelando o seu inteiro descaso pelo Direito, posto que em nosso sistema jurídico é inteiramente inadmissível essa dupla incidência tributária. Neste estudo, porém, deixaremos de lado, porque impertinente, a questão da competência para a instituição dos denominados tributos vinculados, e cuidaremos apenas da competência para a instituição de impostos.

A simultânea incidência de dois impostos de competências diversas sobre o mesmo fato, salvo, é claro, nos casos em que a Constituição descreve como âmbito de incidência desses dois impostos situações de fato que se sobrepõem parcialmente, é inadmissível em nosso sistema tributário porque: a) temos na Constituição Federal de 1988 um sistema



**Hugo de Brito  
Machado**  
é Desembargador  
Federal aposentado do  
TRF da 5<sup>a</sup> Região,  
Professor Titular de  
Direito Tributário da  
UFC e Presidente do  
Instituto Cearense de  
Estudos Tributários.

<sup>1</sup> *Diário Oficial da União*, Seção I, de 23/11/2004, p. 15.

tributário rígido, no qual cada uma das pessoas jurídicas de direito público que integram a Federação é dotada de competências privativas; b) ao atribuir competência para a instituição de impostos, a Constituição Federal estabelece desde logo o âmbito de incidência de cada um deles e assim, salvo nos casos excepcionais em que a superposição decorre dos próprios conceitos utilizados na definição do âmbitos de incidência, é inadmissível que um fato reste incluído em mais de um desses âmbitos constitucionais e assim possa ocorrer a cobrança de dois ou mais impostos sobre o mesmo fato.

É o que pretendemos demonstrar neste pequeno estudo, que começaremos pelo exame das competências para a instituição de impostos, e em especial para a instituição do IPI e do ISS.

## 2. Competências Impositivas na CF/88

### 2.1. Partilha constitucional das competências tributárias

No Brasil tínhamos um sistema tributário histórico até 1965, quando a Emenda 18 à Constituição de 1946 introduziu em nosso ordenamento jurídico um verdadeiro sistema tributário, vale dizer, um sistema tributário racional.

Com a Constituição de 1967 e sua Emenda 1, de 1969, algumas alterações foram feitas mas, no essencial, aquele sistema tributário foi preservado, até que surgiu, com a Constituição de 1988, o sistema tributário que vigora até hoje, embora já bastante mutilado por sucessivas emendas constitucionais, todas elas tendentes a centralizar o poder de tributar nas mãos do governo federal.

O sistema tributário brasileiro é rígido, porque suas principais normas estão todas na própria Constituição Federal. Entre elas as normas que atribuem competências à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para a instituição dos tributos. A partilha de competências tributárias, portanto, é matéria inteiramente albergada pela Constituição Federal, que optou pela atribuição às referidas pessoas jurídicas de competências privativas.

### 2.2. Competência concorrente

A identificação específica do imposto se faz a partir do seu fato gerador. Para se saber se o imposto pertence a determinada pessoa jurídica de direito público, examina-se o seu âmbito de incidência, definido na constituição, como adiante será explicado. Desde logo, porém, registre-se que não é possível a instituição de dois ou mais impostos sobre o mesmo fato.

Mesmo na vigência de Constituição que previa a denominada competência tributária concorrente, não era admitida a cobrança de mais de um imposto sobre o mesmo fato. Veja-se, a propósito, a doutrina autorizada de Araújo Falcão:

“Também *in specie* é com vistas ao fato gerador que se distinguem as diferentes categorias de impostos. É esse o único e só critério concludente na matéria.

A circunstância é decisiva, em direito positivo brasileiro, para o funcionamento do sistema constitucional de discriminação de rendas, que tem como aspecto básico, postos à margem os problemas das participações em produto de arrecadação de impostos de alheia competência e da transferência de impostos (artigo 29 da Constituição) - a outorga de competências privativas (artigos 15, 19 e 29 da Constituição), de uma com-

petência concorrente (artigo 21 da Constituição) e de uma competência comum (art. 30, incisos I e II e parágrafo único).

Por via de consequência, com apoio na mesma noção se determinarão os conceitos de invasão de competência, em matéria de impostos privativos, e de bitributação, em matéria de impostos concorrentes:

- haverá invasão de competência quando uma unidade federada (aí incluídos *brevitatis causa* os municípios) decretar imposto (qualquer que seja o seu *nomen juris*) que, pela natureza do seu fato gerador, se defina como de competência privativa de unidades de grau ou escalão diferente na nossa organização federativa; no caso dos Municípios, excluídos que foram da competência concorrente, também se configurará invasão de competência se decretarem imposto ou exigirem-no (mesmo na hipótese de transferência, a que se refere o art. 21 da Constituição), tendo fato gerador inerente a impostos de competência concorrente;
- haverá bitributação se, no exercício da competência concorrente, União e Estado-membro decretarem imposto não privativo idêntico, tendo em vista a natureza dos respectivos fatos geradores - nesse caso prevalecerá o imposto federal.<sup>22</sup>

Como se vê, mesmo quando nosso Sistema Tributário albergava a competência concorrente, não se admitia dois impostos sobre o mesmo fato. Se havia imposto da União, este excluía automaticamente o imposto estadual, ou municipal, sobre o mesmo fato.

Hoje, como os impostos estão, salvo o extraordinário de guerra, com os seus âmbitos de incidência definidos na Constituição Federal, e são privativas as competências para a respectiva instituição, é absolutamente inadmissível impostos de diversa competência sobre o mesmo fato. Cada entidade tributante há de manter-se nos limites de sua competência. Se tributa fato já tributado por outra está invadindo competência alheia. E podemos dizer que os dois impostos sobre o mesmo fato caracterizam bitributação, posto que tal palavra na verdade se presta para designar a incidência de impostos de pessoas jurídicas diversas sobre o mesmo fato. Neste sentido é a lição de Ferreira Jardim, que em seu *Dicionário* registra para a palavra bitributação o seguinte:

“Caracteriza-se pela tributação de um mesmo fato jurídico tributário por duas pessoas constitucionais. O nosso sistema constitucional atribui faixas de competências privativas às pessoas políticas, o que, desde logo, veda a possibilidade de ocorrer a bitributação.”<sup>3</sup>

Para se saber quem é competente para instituir imposto sobre determinado fato basta conhecer o elenco das atribuições de competência, que é estabelecido pela Constituição mediante a descrição do âmbito de incidência de cada imposto.

### 3. O Âmbito Constitucional dos Impostos

#### 3.1. Âmbito constitucional e competência impositiva

Em nosso sistema tributário o âmbito constitucional dos impostos tem decisiva importância na determinação da competência tributária, porque as competências atribuídas pela Constituição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Muni-

<sup>22</sup> Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária*, Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, pp. 153/154.

<sup>3</sup> Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Dicionário Jurídico Tributário*, 5<sup>a</sup> edição, Dialética, São Paulo, 2005, p. 46.

cípios, é de natureza privativa. Assim, se determinado fato é entendido como industrialização, por exemplo, esse mesmo fato não pode ser ao mesmo tempo definido como serviço de qualquer natureza. Em outras palavras, um fato não pode estar no campo das competências atribuídas à União e ao mesmo tempo no campo das competências atribuídas aos Municípios.

Sobre o assunto já escrevemos:

“Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. Em relação aos tributos cujos fatos geradores são, ou se ligam, a atividades estatais, como é o caso das taxas e da contribuição de melhoria, a competência tributária decorre da competência para a prestação do serviço ou para o exercício do poder de polícia e, ainda, para a realização da obra pública, como adiante será explicado. Em relação aos impostos é que a questão das competências se coloca propriamente no campo de Direito Tributário.

A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o âmbito constitucional de cada imposto.

O âmbito constitucional do imposto é o fato, ou o conjunto de fatos, ou a situação de fato, que a Constituição descreve na norma em que atribui a cada uma das pessoas jurídicas competência para a respectiva instituição.

O legislador infraconstitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva. Por isto mesmo não pode alterar os conceitos que a Constituição Federal utiliza ao fazer a discriminação das competências impositivas. Nem pode construir ficções legais que, de qualquer forma, impliquem alteração daquelas regras da Constituição Federal.

A norma do art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, é meramente explicitante. Tem apenas efeito didático, embora este seja de grande importância, com visíveis resultados práticos, como a experiência tem demonstrado.

Se o legislador ordinário pudesse dizer que é *renda* o que na verdade não o é, ou dizer que é *mercadoria* o que não se conhece em Direito como tal, enfim, se o legislador pudesse, torcendo a natureza das coisas e os conceitos já fixados em outras ciências, ampliar ou restringir o campo da competência de cada uma das entidades políticas, estaria destruído todo o sistema tributário.”<sup>4</sup>

### 3.2. O âmbito constitucional do IPI

#### 3.2.1. Antes da Constituição de 1934

No período anterior à Constituição de 1934 não se podia falar em âmbito constitucional do imposto porque as constituições de então nenhuma referência faziam a ele, que existia apenas no plano da legislação inferior.

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 27<sup>a</sup> edição, Malheiros, São Paulo, 2006, pp. 305/306.

“Restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da competência concorrente deixado pela Constituição de 1891, passando a ser o mais produtivo dos tributos do país.”<sup>5</sup>

Realmente, a Constituição de 1891 atribuía à União competência exclusiva para decretar “impostos sobre a importação de procedência estrangeira” e “direitos de entrada, saída e estada de navios”, além de “taxas de selo” e “taxas dos correios e telegraphos federaes”.<sup>6</sup> E atribuía aos Estados competência exclusiva para decretar impostos “sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção”, “sobre imóveis rurais e urbanos”, “sobre transmissão de propriedade” e “sobre indústrias e profissões”, além de “taxa de selo quanto aos actos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia”, e “contribuições concernentes aos seus telegraphos e correios”.<sup>7</sup> Entendia-se, então, como se vê da lição de Baleeiro, acima transcrita, que quaisquer outros impostos admissíveis se situavam no campo da denominada competência concorrente.

### 3.2.2. Nas Constituições de 1934 e de 1937

A Constituição Federal de 1934 foi a primeira a albergar uma partilha do poder de tributar entre União, Estados e Municípios, e a primeira a fazer expressa referência ao imposto de consumo, posto que atribuiu à União competência privativa para instituir imposto “de consumo de quaisquer mercadorias, excepto os combustíveis de motor a explosão”.<sup>8</sup>

A mesma Constituição também atribuiu à União competência para instituir imposto *sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira*.<sup>9</sup>

A Constituição de 1937 reproduziu as mesmas normas, atribuindo à União competência para decretar impostos *sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira*,<sup>10</sup> e também *de consumo de quaisquer mercadorias*.<sup>11</sup>

Poder-se-ia argumentar, então, que o âmbito constitucional do imposto *de consumo* não abrangeia a importação, pois esta consubstanciaria o âmbito de incidência de um outro imposto, o *sobre a importação*. Tal argumento poderia, porém, ser refutado dizendo-se que o imposto *sobre importação* abrangeia somente as mercadorias de procedência estrangeira, enquanto o *de consumo* atingiria quaisquer mercadorias, independentemente da respectiva origem. E como a autorização para ambos estava expressa na Constituição, seria difícil sustentar a tese restritiva.

### 3.2.3. Na Constituição de 1946 e sua Emenda nº 18

Na Constituição Federal de 1946 foi atribuída à União competência para decretar impostos sobre *importação de mercadorias de procedência estrangeira*,<sup>12</sup> e sobre *consumo de mercadorias*.<sup>13</sup> Não foi mais utilizada a palavra *quaisquer*, e isto poderia ser

<sup>5</sup> Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 200.

<sup>6</sup> Constituição de 1891, art. 7º.

<sup>7</sup> Constituição de 1891, art. 9º.

<sup>8</sup> Constituição de 1934, art. 6º, inciso I, alínea “b”.

<sup>9</sup> Constituição de 1934, art. 6º, inciso I, alínea “a”.

<sup>10</sup> Constituição de 1937, art. 20, inciso I, alínea “a”.

<sup>11</sup> Constituição de 1937, art. 20, inciso I, alínea “b”.

<sup>12</sup> Constituição de 1946, art. 15, inciso I.

<sup>13</sup> Constituição de 1946, art. 15, inciso II.

visto como uma restrição, para que o imposto de consumo passasse a ter como âmbito constitucional apenas o consumo das mercadorias produzidas no País.

Com a Emenda nº 18 foi atribuído à competência da União *o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros*,<sup>14</sup> e também *o imposto sobre produtos industrializados*.<sup>15</sup> Este último foi classificado entre os *Impostos sobre a Produção e a Circulação*, na Seção IV, do Capítulo II, sendo na verdade o antigo imposto de consumo com um novo nome. O Ministro da Fazenda de então justificou a mudança de denominação com o fato de que os impostos então classificados como sobre a produção e a circulação *serem pagos pelos produtores e comerciantes*.<sup>16</sup>

Como se vê, o imposto sobre produtos industrializados não é novo. O exame do seu âmbito constitucional e de suas hipóteses de incidência bem demonstra o acerto da lição de Baleeiro, para quem esse imposto tem de novo apenas o nome. “Em verdade, o tributo que, nas águas da Emenda 18/1965, recebeu o nome de ‘imposto sobre produtos industrializados’ é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores.”<sup>17</sup> E não incide sobre o *consumo*, mas sobre a produção de bens. Inclusive daqueles que não se caracterizam como bens de consumo, mas como bens de capital, porque não se destinam ao consumo, mas à utilização na produção de outros bens. Era àquela época, e ainda hoje é, um imposto sobre a produção de bens, porque restou inteiramente frustrada a perspectiva, vislumbrada pelo Professor Octávio Gouveia de Bulhões, então Ministro da Fazenda, expressa na exposição de motivos acima referida, de “que, em futuro próximo, com o aperfeiçoamento do processo de arrecadação o imposto venha a recair na fase final de consumo”.<sup>18</sup>

### 3.2.4. Nas Constituições de 1967, 1969 e 1988

Na Constituição de 1967 foi atribuída à União competência para decretar, entre outros, impostos sobre a *importação de produtos estrangeiros*,<sup>19</sup> e sobre *produtos industrializados*.<sup>20</sup> A Emenda nº 1, de 1969, reproduziu a norma atributiva de competência tributária à União, limitando-se a trocar o verbo decretar por instituir, e acrescentar nos próprios incisos em que se refere aos dois impostos a faculdade atribuída ao Poder Executivo para, nos limites e nas condições estabelecidas em lei, alterar-lhes as alíquotas e bases de cálculo.<sup>21</sup>

A Constituição Federal de 1988 atribui competência à União para instituir, entre outros, impostos sobre *importação de produtos estrangeiros*,<sup>22</sup> e sobre *produtos industrializados*.<sup>23</sup>

<sup>14</sup> Emenda Constitucional nº 18 à CF/1946, art. 7º, inciso I.

<sup>15</sup> Emenda Constitucional nº 18 à CF/1946, art. 11.

<sup>16</sup> Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que acompanhou a proposta de reforma tributária afinal convertida na Emenda nº 18 à Constituição de 1946, em *Emendas à Constituição de 1946 - n. 18 - Reforma Tributária*, Câmara dos Deputados, Brasília, 1966, p. 51.

<sup>17</sup> Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 199.

<sup>18</sup> Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que acompanhou a proposta de reforma tributária afinal convertida na Emenda nº 18 à Constituição de 1946, em *Emendas à Constituição de 1946 - n. 18 - Reforma Tributária*, Câmara dos Deputados, Brasília, 1966, p. 51.

<sup>19</sup> Constituição de 1967, art. 22, inciso I.

<sup>20</sup> Constituição de 1967, art. 22, inciso V.

<sup>21</sup> Constituição de 1969, ou Emenda 1 à Constituição de 1967, art. 21, incisos I e V.

<sup>22</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso I.

<sup>23</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso IV.

Como se vê, a única alteração no âmbito constitucional desse imposto foi a mudança de sua denominação, que se operou com a Emenda nº 18. Nenhuma alteração substancial, portanto, tendo-se em vista que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto.

Para que se possa determinar adequadamente o âmbito constitucional do IPI, e traçar uma linha divisória entre este e o âmbito constitucional do ISS, mister se faz definir o que se deve entender como *produto industrializado*, e o que se deve entender por *serviço de qualquer natureza*. É o que vamos fazer mais adiante, ao cuidarmos do papel da lei complementar neste contexto.

### 3.3. *O âmbito constitucional do ISS*

Nos termos do art. 156, III, da vigente Constituição, o âmbito constitucional do ISS compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, infelizmente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, § 1º).

Mesmo com o advento da vigente Constituição Federal não terminou a controvérsia, que agora gira em torno da interpretação do inciso III de seu art. 156, assim expresso: “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos. A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é indubioso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a *lei complementar* defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela *lei complementar*. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de *lei complementar*.

Da mesma forma que a União Federal não pode tributar as *grandes fortunas* sem que a *lei complementar* defina o que como tal se há de entender, também os Municípios não podem tributar os serviços de qualquer natureza que não tenham sido definidos em *lei complementar*.

A prestação dos serviços de qualquer natureza, para integrar a hipótese de incidência do imposto em tela, há de ter caráter profissional. Esta conclusão é ditada pelo elemento sistemático da hermenêutica, em face da norma que define o contribuinte e da que define a base de cálculo do imposto.

### 3.4. O papel da lei complementar

#### 3.4.1. Quanto ao âmbito constitucional dos impostos

O papel da lei complementar quanto ao âmbito constitucional dos impostos, em nosso sistema jurídico, está definido no art. 146, inciso III, alínea “a”, da vigente Constituição Federal, a dizer que a esta espécie normativa cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies e, quanto aos impostos na Constituição discriminados, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A lei complementar certamente não define o fato gerador de cada imposto, vale dizer, ela não alberga a hipótese de incidência dos impostos definidos na Constituição, isto é, salvo as exceções expressas na própria Constituição, uma tarefa do legislador ordinário de cada entidade tributante. A lei complementar estabelece normas gerais sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Em outras palavras, a lei complementar torna mais nítido o desenho do âmbito constitucional dos impostos, indicando os elementos essenciais dos fatos geradores respectivos, os limites a serem observados na definição de suas bases de cálculo e de seus contribuintes, tudo com o objetivo de limitar a liberdade do legislador ordinário e, em consequência, proteger o contribuinte contra o arbítrio que este porventura pudesse vir a praticar valendo-se da vaguidade ou ambigüidade de conceitos albergados pelas normas com as quais a Constituição define o âmbito de incidência de cada um desses impostos.

#### 3.4.2. Quanto ao âmbito constitucional do IPI

Quanto ao âmbito constitucional do IPI, está evidente que o papel essencial da lei complementar consiste em definir o que se deve entender por produto industrializado, embora se possa argumentar que, no regime da Constituição de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados,<sup>24</sup> e que o estabelecimento desse conceito não constitui norma geral.

Realmente, não cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos, evidentemente, mas estabelecer normas gerais sobre tais definições. É razoável, todavia, entender-se que entre essas normas gerais está aquela que delimita conceitos utilizados na norma da Constituição, como é o caso do conceito de produto industrializado.

A rigor o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. E nesse contexto não se pode esquecer que também é papel da lei complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.<sup>25</sup>

O Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos desse imposto, se considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer opera-

<sup>24</sup> Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea “a”.

<sup>25</sup> Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso I.

ção que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Por outro lado, tudo o que por lei complementar seja definido como *serviços*, para fins de incidência do ISS, fica automaticamente excluído do âmbito de incidência do IPI. E assim a lei complementar terá cumprido o seu papel.

## 4. O Produto e o Serviço na Definição do Âmbito de Incidência

### 4.1. Importância dos conceitos de produto e de serviço

A Constituição Federal atribui competência à União para instituir imposto sobre *produtos industrializados*,<sup>26</sup> e atribui competência aos Municípios para instituírem imposto sobre *serviços de qualquer natureza*, não compreendidos no conceito de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definidos em lei complementar. Relevantes, portanto, são os conceitos de produtos industrializados e de serviços de qualquer natureza, para que se possa delinear os âmbitos de incidência desses dois impostos.

Essa importância é maior na medida em que se afasta inteiramente a idéia de superposição. Em outras palavras, a importância dos conceitos de *produtos industrializados* e de *serviços de qualquer natureza* é maior nesse contexto porque não se pode admitir a interpenetração entre esses dois conceitos. Um não se sobrepõe ao outro. Diversamente do que acontece com os âmbitos de incidência do IPI e do ICMS, que se sobrepõem porque os produtos industrializados são também mercadorias, embora nem toda mercadoria seja produto industrializado.

Realmente, a Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência à União para instituir imposto sobre produtos industrializados, e aos Estados para instituírem imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, deixou clara a superposição parcial desses dois âmbitos de incidência impositiva, posto que sabidamente o conceito de *mercadoria* abrange o de *produto industrializado*. E isto é importante para que se possa entender em seus devidos termos nossa afirmação segundo a qual não se admitem dois impostos de competências diversas incidindo sobre o mesmo fato.

### 4.2. Manifestação da Administração Tributária Federal

Voltemos à solução de consulta que motivou o presente estudo. Segundo na mesma afirmado pela autoridade da Administração Tributária,<sup>27</sup> temos que:

- a) As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, classificam-se como industrialização, consoante o art. 4º do RIPI/2002.
- b) As referidas operações somente escapam da incidência do IPI nos casos em que restar configurada alguma das hipóteses plasmadas no art. 5º do mesmo regulamento.
- c) O fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caracterizando, dessarte, prestação de serviço para efeito de incidência.

<sup>26</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso IV.

<sup>27</sup> Solução de Consulta nº 350, a 10ª Região Fiscal de Tributação, órgão da Administração Tributária da União Federal, publicada no *Diário Oficial da União*, Seção I, de 23/11/2004, p. 15.

cia do ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI.

Essa manifestação comporta análise destinada a afastar da mesma a parte final que alberga afirmação juridicamente inadmissível, vale dizer, a afirmação segundo a qual o fato de uma atividade constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116 e caracterizar-se, portanto, como prestação de serviços para efeito de incidência do ISS não impede que a mesma esteja incluída, também, no campo de incidência do IPI.

#### *4.3. Critério essencial de distinção*

A própria manifestação da autoridade fazendária, acima referida, ressalva os casos nos quais, segundo o art. 5º, do Regulamento do IPI, não se considera haver industrialização, vale dizer, a atividade não caracteriza hipótese de incidência do IPI. E entre esses casos o que mais de perto interessa ao presente estudo é o previsto no art. 5º, inciso XI, assim descrito:

“o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I)”.

O caso dos impressos ditos personalizados, como se sabe, deu lugar a amplo e demorado questionamento a respeito da incidência do IPI, ou do ISS. E afinal prevaleceu a tese segundo a qual em se tratando de impressos personalizados feitos sob encomenda do interessado a hipótese de incidência que se configura é a do ISS, e não a do IPI.

É importante, porém, que em todos esses casos fique esclarecido qual é o critério essencial para a distinção entre as hipóteses de incidência de cada um desses dois impostos. E a nosso ver esse critério não é propriamente o haver sido a atividade desenvolvida sob encomenda, nem ser o seu resultado personalizado, embora esses dois critérios estejam quase sempre presentes nos casos em que se configura a hipótese de incidência do ISS.

O critério essencial na distinção entre o âmbito de incidência do IPI e do ISS parece estar, isto sim, no objeto da atividade econômica que o compõe. No primeiro, esse objeto é um *produto*, enquanto no segundo esse objeto é um *serviço*. Importa-nos, portanto, distinguir o que se deve entender por produto, e o que se deve entender por serviço, no contexto do assunto aqui versado.

#### *4.4. O produto e o serviço*

A legislação do IPI, vista em todo o seu conjunto, leva-nos à idéia de que esse imposto incide sobre o produto da atividade de industrialização, que há de ser como tal considerado em razão do mercado, da atividade econômica, da oferta de bens a destinatários incertos com os quais o produtor ou industrial não mantém nenhum tipo de relação. Os produtos são colocados no mercado. São ofertados às pessoas em geral, tidas como consumidores em potencial. E a elas são vendidos. Ocorre sem-

pre a entrega de uma coisa. Um bem corpóreo destinado a atender às necessidades ou aos desejos do consumidor. Há, no contrato de compra e venda, obrigação de *dar* e não obrigação de *fazer*, porque ao ser celebrado o contrato a coisa geralmente já existe, e mesmo quando ainda não exista não importa ao comprador a atividade de fazer, mas a coisa que lhe será dada em cumprimento do contrato.

Já a legislação do ISS, vista no seu conjunto, leva-nos à idéia de que ele incide sobre uma atividade. Atividade de *servir*, que pode ser ofertada no mercado mas nunca significará a oferta de *coisa*, e sim, sempre, a oferta de um *fazer*. A obrigação de quem contrata um serviço não é obrigação de *dar*, mas obrigação de *fazer*. A prestação do serviço, como atividade profissional, é precisamente o núcleo da hipótese de incidência do ISS. O IPI, assim como o ICMS, concernente às operações relativas à circulação de mercadorias, dizem respeito à produção e à circulação de bens corpóreos, coisas, e as operações nas quais restam consubstanciados os respectivos fatos geradores, quando corporificadas em contratos, albergam obrigações de *dar*. Obrigações de entregar as mercadorias, sejam ou não produtos industrializados. Já o ISS tem como fato gerador a prestação de um serviço. Quando contratada, o contrato alberga obrigação de *fazer*. De prestar uma atividade que se destina a atender a necessidade da outra parte contratante.

Nas operações que dizem respeito aos produtos industrializados, quando contratadas, o contrato alberga obrigação de *dar*. O que afinal atende à necessidade do adquirente, credor dessa obrigação, é a coisa. Já nas prestações que dizem respeito aos serviços, quando contratadas, o contrato alberga obrigação de *fazer*. O que afinal atende à necessidade do tomador do serviço, credor dessa obrigação, é a *atividade* em si mesma.

#### *4.5. Caracterização do produto e do serviço*

Interessante é observarmos que afinal o que caracteriza a atividade como industrialização e, assim, como fato gerador do IPI, é a destinação do produto relativamente ao qual é desenvolvida. Se alguém realiza o conserto de um objeto de propriedade de seu usuário, sem que tal objeto se destine ao comércio, tem-se um serviço puro e simplesmente. Se, todavia, realiza o mesmo conserto de um objeto idêntico que se destine ao comércio, pode estar realizando uma operação de industrialização.

Observa-se que a Lista de Serviços que acompanhava a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, definia como serviços sujeitos ao ISS:

“71. Recauchutagem ou regeneração de pneus para o usuário final...

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.”

Já na Lista de Serviços que acompanha a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a descrição daquelas atividades está feita nestes termos:

“14.04 - Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação, e congêneres, de objetos quaisquer.”

Como se vê, a lista anterior indicava, de forma explícita, a condição essencial para a caracterização da atividade como um serviço. No item 71, o fato de ser a recauchutagem ou regeneração dos pneus executada para o usuário final. Da *prestação* envolvida não decorria o produto, vale dizer, o pneu, que já pertencia ao tomador do serviço. E no item 72 também a condição essencial para a caracterização do serviço está explicitamente indicada: de *objetos não destinados à industrialização ou comercialização*. Era coerente, assim, com o conceito de serviço, que a Constituição Federal utiliza para a atribuição da competência aos Municípios e com certeza não pode ser alterado pela lei complementar.

Já a lista atual omitiu a referência àquela condição essencial para a caracterização da atividade como serviço, talvez com o propósito de ampliar o conceito para alcançar as atividades descritas independentemente de se saber se a recauchutagem ou regeneração de pneus é feita para o usuário final, vale dizer, para quem já é proprietário dos pneus, ou para quem os vai comercializar. Ou se a galvanoplastia, por exemplo, é feita em objetos não destinados à industrialização ou comercialização. A nosso ver, porém, a referência à condição essencial para a caracterização do serviço está implícita, pois a lei complementar não pode alterar a Constituição para autorizar o Município a tributar o que na verdade não é serviço.

Assim, se uma empresa negocia com determinados produtos usados e submete-os a conserto para em seguida colocá-los à venda, pode estar caracterizada a industrialização. Dizemos que pode, e não que está caracterizada a industrialização, porque elementos circunstanciais podem ser relevantes nessa caracterização, de sorte que não se pode afirmar que em todos os casos ela aconteça.

Seja como for, o que importa é a configuração, ou não, do serviço. A lei complementar não pode definir como serviço o que a rigor serviço não é. Se o faz, é inconstitucional. Assim, a interpretação de itens como os acima transcritos (itens 14.4 e 14.5) da Lista de Serviços que acompanha a Lei Complementar nº 116/2003 deve ser feita de conformidade com a Constituição, vale dizer, considerando implícita a já referida condição para a caracterização dos serviços.

Por outro lado o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda dos próprios usuários de tais produtos, não caracterizam de nenhum modo industrialização, mas serviço.

## 5. Conclusões

Dante de tudo o que foi aqui exposto podemos firmar as seguintes conclusões:

1<sup>a</sup>) Salvo nos casos em que a própria Constituição descreva como âmbito de incidência de impostos de competência diversas situações que em parte se sobrepõem, como ocorre com IPI e ICMS, por exemplo, é inadmissível a incidência de dois impostos sobre o mesmo fato.

2<sup>a</sup>) A Solução de Consulta nº 350, a 10<sup>a</sup> Região Fiscal de Tributação, órgão da Administração Tributária da União Federal, alberga equívoco ao afirmar que o fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, como prestação de serviço para efeito de incidência do ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando in-

cluída, também, no campo de incidência do IPI, porque uma coisa não pode ser “a” e ser “b”, ao mesmo tempo.

3<sup>a</sup>) É necessário identificar o critério diferenciador entre a industrialização e a prestação de serviços, para que se possa determinar quando ocorre o âmbito de incidência e o fato gerador do IPI e do ISS.

4<sup>a</sup>) As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, podem consubstanciar industrialização, e podem consubstanciar prestação de serviços. Devem ser consideradas como *industrialização* quando o produto correspondente for destinado à comercialização. Devem ser consideradas como *prestação de serviços* quando realizadas para o próprio usuário do produto ao qual digam respeito.

5<sup>a</sup>) A afirmação, contida na referida Solução de Consulta nº 350, segundo a qual o fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, como prestação de serviço para efeito de incidência do ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, pode ser aceita no sentido de que tal preceito da Lei Complementar não impede a incidência do IPI. Não, porém, na parte em que afirma a cumulação dos dois impostos.

6<sup>a</sup>) Ocorrendo a exigência do IPI e do ISS sobre o mesmo fato, em se tratando de uma das atividades descritas nos itens 14.4 e 14.5 da Lista de Serviços que acompanha a Lei Complementar nº 116/2003, o interessado pode argüir a inconstitucionalidade da interpretação dada a esses dispositivos, que implicam invasão da competência da União Federal.