

Assentada essa premissa, que bem diz do acerto da decisão que indeferiu a pleiteada dispensa do estacionamento — resta examinar o substitutivo apresentado: a garantia de vagas à distância.

Apoia-se o pedido no art. 52 do Regulamento de Construções e Edificações, que reza:

“Se por quaisquer circunstâncias *não for possível* que se tenha, numa edificação, local para estacionamento ou guarda de veículos, será permitido que *ele fique garantido em edifício-garagem* existente ou a ser construído num raio de proximidade de até 400 mts. da edificação de que trata este artigo”.

Grifei no texto três expressões, justamente aquelas que não me parecem atendidas na proposta ora em exame. Em ordem crescente de importância:

Em *edifício-garagem*: não tem tal característica o prédio à rua do Catete n.º 247, vendo-se até da minuta do contrato que as lojas do mesmo teriam de ser adaptadas ao estacionamento de automóveis; e vendo-se da planta que só em futuro, que se prevê breve (obras do metro) tal prédio terá frente para a rua do Catete, ficando com isso imune aos inconvenientes de propiciar tráfego de veículos através a estreita vila em que ora se situa.

Fique garantido não se coaduna, a não ser imperfeita e insatisfatoriamente, com a simples *locação* da área a ser destinada à garagem. O texto regulamentar, bem entendido, a outra conclusão não poderá levar que a área substituta tenha a mesma característica da substituída, isto é, que seja *própria*. Precária sempre será a posse *ex-locato*, quando comparada a conseqüente a uma situação dominical. E é de se atentar que a garantia do local para estacionamento não é condição da licença para a atividade comercial, mas da construção do prédio. A área dada em substituição deverá, em princípio, estar vinculada ao corpo principal pelo ingresso *no domínio* do titular do prédio que devia ter e deixa de ter garagem.

Se não for possível, enfim — e eis a mais séria das três referidas incompatibilidades entre a situação de fato ora em exame e o texto regulamentar — não pode deixar de significar impossibilidade absoluta, irremovível, incontornável, impossibilidade física, de fato, de construir-se garagem no próprio terreno onde se quer edificar. Não pode ser entendido, de

forma alguma, como sinônimo de “se não for conveniente”, “se não for barato”, “se não for interessante”. Casos haverá, sim — e por isso o Regulamento os prevê e procura contornar — de impossibilidades materiais resultantes do tamanho do terreno, de sua configuração ou de sua situação. Mas quem dirá da ocorrência da impossibilidade há de ser sempre a Administração, nunca o interessado em safar-se de uma obrigação regulamentar.

Veja-se, a propósito, o tratamento diferente dado pelo Regulamento de Zoneamento a caso semelhante — o das escolas a serem doadas pelos incorporadores de Grupos de Edificações. O § 1.º do art. 18 simplesmente admite a localização das escolas em áreas estranhas às construídas, desde que distantes no máximo 500 metros. Não faz menção alguma a possibilidade ou impossibilidade de construir-se a escola no próprio local. Já neste caso das garagens faz. E se faz, atenda-se.

Respondo, então, à consulta:

Se, a critério da Secretaria de Obras Públicas, não ocorrer impossibilidade de a garagem — que é obrigatória, na proporção de 1 vaga por 100 m² de loja — inserir-se no próprio corpo da edificação, esta não poderá ser licenciada sem aquela dependência. Esse é o elemento essencial e primeiro a estabelecer-se e fixar-se no caso, sobrelevando aos demais apontados, concernentes à garantia e às características do prédio indicado em substituição.

Em 23 de março de 1973. — ROBERTO PINTO FERNANDES, Procurador do Estado.

ICM: BENS IMPORTADOS

Atendendo aos termos de seu ofício s/n.º de 25 de fevereiro último, que me chegou às mãos no dia 28, venho emitir minha opinião sobre a matéria que faz objeto de exposição da Sra. Procuradora Maria da Penha Ribeiro Cabral, assessora do Exmo. Sr. Secretário de Finanças, que acompanhou dito ofício.

2. Faço notar que ainda não recebi o expediente original referente ao assunto, sendo o meu pronunciamento baseado tão somente numa cópia do aludido relatório preparado pela Dra. Maria da Penha Ribeiro Cabral que me foi antecipadamente encaminhada, sob recomendação de absoluta urgência.

3. O assunto sobre o qual é solicitado o pronunciamento urgente desta Procuradoria pode assim ser resumido, à luz dos fatos narrados no citado relatório da nossa colega:
4. Até o advento do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) não incidia sobre as operações de importação de mercadorias. Todavia, pelo inciso II do art. 1.º desse Decreto-lei, passaram tais importações a ser tributadas.
5. Acontece que, por força do Convênio de Porto Alegre, firmado pelos Secretários de Fazenda da Região Centro-Sul e regulamentado no Estado da Guanabara através do Ato n.º 11, de 5 de abril de 1968, foi concedida isenção do ICM a todas as saídas, inclusive para fora do Estado e para o exterior, de frutas frescas nacionais, ou provenientes de países membros da ALALC.
6. Ao que se informa, as autoridades do Estado de São Paulo, entendendo que a superveniência do Decreto-lei n.º 406, em dezembro de 1968, tornara sem efeito a isenção prevista no Convênio de Porto Alegre, que é do princípio do ano de 1968, resolveram cobrar o ICM na importação das frutas frescas provenientes de países membros da ALALC, orientação essa que suscitou perplexidades no âmbito da Secretaria de Finanças do Estado da Guanabara.
7. Em virtude das dúvidas suscitadas, entendeu a Secretaria que seria conveniente ouvir a opinião da Procuradoria Geral, vindo o expediente à Procuradoria Fiscal em razão de sua competência regulamentar.
8. A ALALC, isto é, Associação Latino-Americana de Livre Comércio, foi instituída por tratado celebrado entre a Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Perú e Uruguai, datado de 18 de fevereiro de 1960 e oficialmente denominado "Tratado de Montevideu". Esse Tratado foi aprovado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo n.º 1, de 3 de fevereiro de 1961 e promulgado, para fins de execução e cumprimento, por meio do Decreto n.º 50.656, de 24 de maio de 1961.
9. Como se vê, estamos em presença de um ato internacional do qual o Brasil é parte e que se acha revestido de todas as formalidades legais necessárias à sua implementação no nosso território.
10. Cuidando das normas gerais de direito tributário, a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) dispõe, em seu art. 96, que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os

tratados e as convenções internacionais, além de outros que não interessam ao caso.

A posição hierárquica dos tratados e das convenções internacionais em matéria tributária, o CTN, em seu art. 98, perfilhando a regra adotada no art. 25 da "Grundgesetz" alemã de 23 de maio de 1949 estabelece a prevalência dos atos internacionais sobre a legislação tributária interna, que é por eles revogada ou modificada, curvando-se ainda, aos seus preceitos, as leis internas que sobrevenham a tais atos internacionais.

11. Assim reza o dispositivo citado:

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

12. Parece assim fora de dúvida que não poderão subsistir as normas do Decreto-lei n.º 406/68 e outros atos de legislação interna que conflitem com as normas do Tratado de Montevideu.

13. Ora, no Capítulo V desse Tratado, ao cuidar da matéria de tributos internos, dispõe o seu art. 21:

"Art. 21. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de uma Parte Contratante gozarão, no território de outra Parte Contratante, de tratamento não menos favorável que o aplicado a produtos similares nacionais".

14. Está claro, assim, que as mercadorias provenientes de Países da ALALC não podem sofrer, nos países convenientes, tributação interna — maior que aquela aplicável às mercadorias nacionais.

15. Como já se expôs mais acima, em decorrência do Convênio de Porto Alegre, ficaram exoneradas do ICM as saídas de frutas frescas, inclusive quando provenientes de países membros da ALALC. Assim, pareceria claro que estando as frutas nacionais exoneradas do tributo, contrariaria o artigo 21 do Tratado de Montevideu fazê-lo incidir sobre a importação de frutas proveniente de países da ALALC.

16. Ao que se diz, a justificativa para o entendimento contrário, sustentado pelas autoridades fiscais do Estado de São Paulo, é de que o Convênio de Porto Alegre se refere expressamente a "saídas" ao passo que a

incidência prevista no Decreto-lei 406/68 é sobre as “entradas”, em estabelecimento comercial, de mercadoria importada do exterior.

17. A meu ver, *data venia*, diversas considerações se podem opor validamente ao que seria o entendimento esposado pelas autoridades fiscais paulistas.

18. Primeiramente, cumpre assinalar que esse entendimento é inexecutável no Estado da Guanabara porquanto, como consequência da norma do art. 24 da Lei estadual 1.165, de 13 de dezembro de 1966, não é admitido que o contribuinte se credite do imposto pago na aquisição de mercadoria cuja colocação em circulação não constitua fato gerador do tributo. Em outras palavras, o contribuinte estabelecido no Estado da Guanabara não poderá se creditar do imposto pago quando da entrada em seu estabelecimento das frutas frescas provenientes da região da ALALC pois, estando a saída dessa mercadoria exonerada do tributo, a Lei estadual veda a tomada de crédito pelo montante de imposto pago na primeira operação. Isso importaria em quebrar o princípio da não cumulatividade do tributo, expresso no inciso II do art. 23 da Constituição Federal de 1969.

19. Em segundo lugar, parece evidente que o ponto de vista esposado pelas autoridades paulistas é fundamentalmente contrário não só ao espírito como à letra expressa do Tratado de Montevidéu. Um ato jurídico com as características de um tratado internacional, obviamente não precisa descer a pormenores de execução ou se apresentar sob forma de preceitos casuístas, ao risco de poder perder sua eficácia em curto prazo.

20. Assim, limita-se a estabelecer uma norma geral, como a contida no artigo 21, acima transcrito, do qual decorre a obrigação, para os países convenientes, de concederem em seus territórios, aos produtos de outros países, tratamento não menos favorável que o dispensado a produtos similares nacionais.

21. Ora, se ao cabo de contas, as frutas frescas nacionais não devem ser menos oneradas do que as similares provenientes dos países da ALALC, é evidente que estará sendo descumprido o Tratado. Ainda sob esse aspecto, penso que tem cabimento invocar a norma do artigo 48 do mesmo Tratado, o qual veda às partes contratantes alterar o regime de imposição de gravames à importação, de modo a tornar esse regime menos favorável que o vigente antes da alteração, para cada um dos produtos que forem objeto de concessões às demais partes contratantes. É claro que o ICM não é um

gravame específico da importação mas, no caso em debate, trata-se justamente de um momento de incidência que coincide com o ato de importação. É claro que, do ponto de vista econômico, o ICM, no caso, passa a se constituir em mais um gravame à importação.

22. Uma terceira ordem de considerações virá por à mostra a inconsistência do que se diz ser a argumentação das autoridades paulistas, atingindo-a em sua essência.

23. De fato, ao que se alega, o raciocínio que autorizaria a cobrança do ICM na importação de frutas frescas proveniente de países integrantes da ALALC teria por base o fato de que o Convênio de Porto Alegre concedeu isenção de ICM, especificamente, às saídas de frutas nacionais, enquanto a norma de incidência criada pelo Decreto-lei n.º 406/68 alcança a entrada de mercadoria importada do exterior. Se a isenção é para a saída, não pode ser aplicada à entrada.

24. Tal como se expressa a Constituição Federal (art. 23, II), o imposto estadual incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. Portanto, não existe imposto sobre “saída” ou “entrada” de mercadoria mas, sim, um tributo a ser cobrado toda vez que ocorra uma operação de circulação de mercadorias.

25. Geraldo Ataliba (*Sistema Constitucional Brasileiro — 1967*, página 246) esclarece que com o uso do vocábulo “operações” no texto constitucional, quis o legislador abranger todas as transações econômicas que ocorrem no ciclo das circulações das mercadorias, desde a produção até o consumo final. O ilustre professor Rubens Gomes de Souza, em parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo* n.º 88, página 266, salienta que o fato gerador do ICM é a operação de qualquer tipo que importe na circulação de mercadorias, o que abrangeria entre outros, a venda ou a consignação, exclusivamente tributadas no artigo regime.

26. Ainda é o do eminente Rubens Gomes de Souza o ensinamento de que a incidência do ICM é sobre a circulação, constituindo a saída física e a operação de que decorra, apenas fatos que identifiquem, no espaço e no tempo, etapas da circulação das mercadorias (*Revista de Direito Público — vol. 2, pág. 145*).

27. Em estudo publicado no volume *Direito Tributário*, editado sob a direção do professor Ruy Barbosa Nogueira (São Paulo, 1969) o advogado Paulo Celso Bonilha assim resume essa linha de argumentação:

“Assim, dessume-se que a incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias tem como fato gerador a circulação da mercadoria, quando de sua movimentação em direção ao consumo, servindo as operações pelas quais ela se realiza, praticadas por produtores, industriais e comerciantes, como o pressuposto de fato, o dado concreto suscetível de exteriorizar a manifestação de riqueza que representa, bem como a base de cálculo do imposto, a base imponível inerente ao fato gerador respectivo”. (pág. 314).

28. O que se segue daí, é que o Decreto-lei n.º 406/68, ao definir como fato gerador do ICM a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior, não poderia estar criando um fato gerador novo pois, se o fizesse, talvez incorresse na pecha de inconstitucional, que alguns contribuintes tentaram-lhe atribuir, na época de sua edição.

29. Na verdade, como salienta o Ministro Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 2.ª edição, pág. 59) os decretos-leis e atos complementares posteriores ao CTN apenas introduziram nele alterações secundárias e quase sempre de caráter interpretativo. É o que se pode afirmar com respeito ao Decreto-lei 406/68. Por essas razões, certamente, é que a Colenda 2.ª Câmara do Egrégio Tribunal de Justiça local, acolhendo a argumentação do Estado da Guanabara desenvolvida nos autos da Apelação Cível n.º 72.844, ratificou o entendimento de que, quando a lei brasileira define como fato gerador do ICM a *entrada*, em estabelecimento no país, de mercadoria proveniente do exterior, assim dispõe porque, por óbvias razões de soberania, não pode definir como fato gerador a *saída* dessa mercadoria no país de origem. Mas, se a lei brasileira não pode exigir do transferente, estabelecido no exterior, que recolha a um estado brasileiro o ICM, pode cobrar esse mesmo imposto daquele que, estabelecido no território brasileiro, aqui recebe a mercadoria. Aliás, deve-se ressaltar que a operação de circulação que o Decreto-lei n.º 406/68 apelida de *entrada*, só o é em relação ao importador porque, do ponto de vista do exportador, configura exatamente uma *saída*.

30. Ainda cabe observar que a importação era tributada ao tempo em que vigia a primitiva redação da Lei 5.172/66 e que essa modalidade de

incidência é conhecida nas legislações tributárias italiana e francesa, que inspiraram a instituição do ICM, segundo informam Michele M. Pisaturo (*L'imposta sul valore aggiunto* — Nápoles, 1967 — pág. 121) e Clara K. Sullivan (*The tax on value added* — 2.ª edição, 1966 — pág. 85).

31. Na obra acima citada, o Ministro Aliomar Baleeiro, ao discorrer sobre o Decreto-lei n.º 406/68, refere-se ao elenco discriminado em seu art. 1.º como *modalidades* do fato gerador.

32. Esse é que é, no final das contas, o ponto nodal da questão.

33. Quando o Convênio de Porto Alegre fala em *saídas* e o Decreto-lei n.º 406/68 menciona *entradas*, sem dúvida alguma estão pretendendo se referir a modalidades do fato gerador do ICM, o que deixa claro que esse fato gerador é sempre o mesmo. Aliás, nem poderia ser de outro modo.

34. O que se há de concluir, portanto, é que o Convênio de Porto Alegre ao aludir a *saídas* de produtos, deve alcançar também as *entradas* de mercadorias, pois ambos são meras modalidades, meros aspectos diversos de um fato gerador único que é a *operação de circulação de mercadorias*. Parece óbvio que o Convênio, ao se referir a *saídas*, quis abranger todas as fases do ciclo econômico das mercadorias, pois não se vê sentido no entendimento oposto.

35. Portanto, não há razão, *data venia*, para afastar o cabimento da isenção consignada do Convênio de Porto Alegre no caso das *entradas* de mercadorias, que só vieram a ser definidas, declaradas como modalidade de fato gerador do imposto pelo Decreto-lei 406/68, posterior ao Convênio de Porto Alegre.

36. Não tenho dúvida de que é esse o entendimento que mais se afina com o contexto genérico em que se insere a comercialização de frutas frescas provenientes de países membros da ALALC, assim delineado:

a. O Convênio de Porto Alegre concedeu isenção de ICM ao produto;

b. O ICM não incide (Dec.-lei 406/68, art. 1.º § 4.º, n.º VI e Lei Complementar n.º 4, de 2 de dezembro de 1969, art. 4.º, inciso VI) sobre a entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto federal sobre a importação de produtos estrangeiros, o que é um dos objetivos do Tratado de Montevideu, expresso em seu artigo 5, onde se prevê que cada parte contratante deverá conceder às demais, anualmente, reduções de

pelo menos 8% da média ponderada dos gravames vigentes para terceiros países, até alcançar a eliminação dos mesmos para o essencial de suas importações da Zona.

37. A luz de todas essas ponderações, a minha opinião é no sentido de que a importação de frutas frescas provenientes de países membros da ALALC não está sujeita ao ICM, quando da entrada das mercadorias no estabelecimento importador, por força dos termos do Convênio de Porto Alegre, não me parecendo, em razão de todo o exposto, que tal interpretação ofenda a norma do art. III inciso II do Código Tributário Nacional.

É o meu parecer, *sub censura*.

Rio de Janeiro, 3 de março de 1972. — HUGO MAURICIO SIGELMANN,
Procurador do Estado.

**IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL
URBANA. FATO GERADOR E CONTRIBUINTE. PROPRIEDADE
E POSSE. POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO A POS-
SUIDOR DE IMÓVEL PERTENCENTE A PESSOA TITULAR DE
IMUNIDADE OU ISENÇÃO TRIBUTÁRIA**

I

1. Iniciou-se o presente com um pedido formulado por Petróleo Brasileiro S/A — Petrobrás — na qualidade de permissionário de uso, a título precário e oneroso, do terreno e das benfeitorias do imóvel da rua Humaitá n.º 163/183, pertencente ao Estado — no sentido de que este se abstinhasse de cobrar-lhe imposto predial referente a dito imóvel.

2. Fundava-se o pedido — que apenas intentamos resumir — em que, sendo mero *permissionário de uso, a título precário*, do imóvel de que o Estado é proprietário e legítimo possuidor, carece de legitimação, nos termos da lei tributária, para ser *sujeito passivo, a título originário*, de relação impositiva que tem por objeto o pagamento de imposto em que o contribuinte deve, necessariamente (Cód. Trib. Nac., art. 32), revestir a condição de proprietário, enfiteuta, ou, ao menos, possuidor do bem objeto da incidência fiscal.

3. Argüia, por outro lado, a peticionária, que também não caberia exigir-lhe, no caso, o pagamento em questão — quer sob o fundamento de *sujeição indireta*, isto é, de *responsabilidade tributária*, quer, ainda, a *título convencional*, como *obrigação civil ou administrativa* — porquanto, tendo vindo o imóvel em questão a transferir-se para o patrimônio do Estado, mediante *desapropriação*, inexistente o débito tributário pressuposto de qualquer das duas situações. Realmente, argumenta-se naquele pedido, se à data da desapropriação tal débito já se constituira, também se extinguiu pela confusão; e se ainda não se constituira, não mais poderia, após a desapropriação, constituir-se, em razão da imunidade tributária do titular da propriedade.

4. O assunto fora apreciado nesta Procuradoria, através dos pareceres de fls. 24/25 e 26, que concluíram, concordemente, no sentido do deferimento do pedido, tal como afinal ocorreu (fls. 26).

5. Posteriormente, no entanto, à vista dessa decisão e do que dispõem os arts. 125 e 128 da Lei n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966, o sr. Diretor do Departamento de Escrituração Fiscal manifestou dúvidas quanto à cobrança do imposto predial, de um modo geral, a arrendatários, locatários ou ocupantes de imóveis de propriedade do Estado, ou melhor, de qualquer pessoa titular de imunidade ou isenção tributária (fls. 29/30). Foi assim determinado, pelo sr. Chefe do Gabinete Civil do Governo do Estado, que a respeito do problema se pronuncie esta Procuradoria (fls. 31).

II

6. Fique bem claro que não está mais em causa o caso concreto da Petrobrás. O pedido desta já foi objeto de decisão da autoridade competente. Fundando-se nos citados pareceres desta Procuradoria Geral, o sr. Governador do Estado reconheceu improceder, neste caso, a exigência fiscal à Petrobrás, por isso que, com a desapropriação pelo Estado, do imóvel referido, ter-se-iam reunido na mesma pessoa as qualidades de credor e devedor da obrigação tributária, o que resultara na extinção desta por confusão. Assim, não se cuida agora de reexaminar esse caso, de reapreciar os fundamentos de sua decisão, e sim de enfrentar o problema de ordem geral por esta suscitado e a seguir manifestado pela autoridade fiscal.

7. Toda a questão se resume, pois, agora, no seguinte: cabe a exigência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana a arrendatários, locatários ou ocupantes de imóveis que pertençam ou venham a