

VII

a) Resta-nos examinar a questão previdenciária.

Reportamo-nos, neste passo, ao que concluímos no já mencionado parecer no processo n.º 14/001.307/67, oriundo da SEPE-1, sobre a filiação previdenciária de empregados públicos do Estado ao INPS.

b) Mas cabe-nos, também, definir a responsabilidade pelo recolhimento de contribuições atrasadas, em relação ao pessoal que passou da SURSAN à CEDAG, atentando, inclusive, para o fato do recolhimento indevido feito aos cofres do Instituto de Previdência dos Servidores do Estado.

As contribuições posteriores à sucessão são, sem dúvida alguma, de responsabilidade da CEDAG, até porque esta, na forma do Convênio com a SURSAN, obrigou-se aos “dispêndios resultantes”.

As contribuições anteriores à sucessão são de responsabilidade da SURSAN.

Demonstremos *porquê*. O crédito previdenciário é equiparado ao crédito fiscal, para fins de cobrança judicial (art. 85 e seus parágrafos da Lei n.º 3.807, de 1960) e, neste caso, o sucessor do negócio pode vir a ser sujeito passivo da ação de executivo fiscal (art. 4.º do Decreto-lei n.º 960, de 1938).

Ora, mas a responsabilidade do sucessor não é senão de substituição, porque o *contribuinte de jure é que há de ser primeiramente atingido e só na impossibilidade de se obter a prestação do mesmo é que se há de voltar contra o substituto, o sucessor.*

O art. 4.º em exame não diz “a ação será proposta” e, sim, “a ação poderá ser proposta”.

No caso, em que o sucedido, a SURSAN, não deixou de existir, continuando as suas atividades normais e encontrando-se a CEDAG, segundo consta, em situação financeira deficitária, é de toda propriedade que aquela, e não esta, providencie o recolhimento dos atrasados ao INPS, até a data em que ocorreu a sucessão. *A obrigação, até então, lhe pertence de fato e de direito e, do ponto de vista ético, seria tristemente insólito que um ente público pretendesse eximir-se de suas responsabilidades sob a invocação de preceitos que existem em proveito do credor ou do beneficiário da obrigação (INPS e interessados) e não do próprio devedor.*

Ainda mais, a ser executada judicialmente, a SURSAN, como autarquia, se beneficiaria do sistema dos requisitórios (art. 85 da LOPS e art. 117, § 1.º, da Constituição Federal — Emenda de 1969), enquanto que a CEDAG poderia vir a sofrer, via executivo fiscal, o bloqueio de suas rendas, com gravíssimo prejuízo para a continuidade do serviço.

c) No tocante a recolhimentos de contribuição acaso havidos, por iniciativa da SURSAN, aos cofres do IPEG, concernentemente ao pessoal passado à CEDAG, não há dúvida que tais recolhimentos foram indevidos, ainda que decorrentes de imposição de lei estadual.

A lei estadual, no caso, vulnera a lei federal aplicável e não poderia ter sido cumprida.

Mas se o foi, e se o IPEG prestou serviços àquele pessoal, ou esteve à disposição para prestá-los, não se poderia pretender restituição pelo mesmo das importâncias recebidas.

O pagamento havido, portanto, não foi sem causa, pois a prestação previdenciária, ainda que decapitada (a aposentadoria não seria obtível) poderia ser concedida pelo IPEG, quando solicitado e satisfeitas as condições para a sua realização, embora a “causa adequada” dos recolhimentos não se verificasse (filiação previdenciária obrigatória).

Essas considerações, embora envolvam matéria puramente obrigacional, se prendem, também, a princípios gerais de Direito, que ainda no Direito Público têm aplicação e serventia.

Ante o exposto, assim resumimos o nosso ponto de vista:

a) Houve sucessão trabalhista da SURSAN pela CEDAG quando esta se constituiu para a exploração dos serviços de água;

b) O ato pelo qual a SURSAN colocou servidores contratados seus à disposição da CEDAG foi redundância, pois a sucessão já acarretava a passagem à nova entidade do pessoal empregado do extinto Departamento de Águas;

c) Não fôsse a sucessão, a “disposição” seria ato amorfo e inócuo, inconcebível no Direito do Trabalho. Mas, acordos os empregados com a mesma, estaria rescindido o contrato de trabalho com a SURSAN e teria nascido novo contrato com a CEDAG;

d) Os ônus previdenciários correm por conta da CEDAG, a partir da sucessão, e o recolhimento de atrasados, anteriores a esta, é de responsabilidade da SURSAN;

e) O IPEG não está obrigado a devolver as contribuições previdenciárias relativas a êsse pessoal.

É o que nos parece, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 15 de junho de 1970.

JOSÉ ANTUNES DE CARVALHO
Procurador do Estado

**IMPÓSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ISENÇÃO
OU RESTITUIÇÃO PREVISTA EM LEI ESTADUAL.
NECESSIDADE DE CONVÊNIO**

M. Agostinho Comércio e Indústria S. A., inscrição 105.903-01, alegando ilegalidade na isenção do ICM concedida pelo Governo do Rio Grande do Sul à firma Industrial Técnica Brasileira S. A., pelo prazo de 9 anos,

pede que o Governo do Estado da Guanabara, a exemplo do que fez o do Estado de São Paulo, baixe instruções no sentido de tornar sem efeito o crédito do ICM consignado na Nota Fiscal de Mercadorias remetidas por contribuintes estabelecidos no Estado do Rio Grande do Sul, e que gozem dêsse tipo de isenção, com devolução do imposto pago. Solicita-se, sobre o assunto, parecer da Procuradoria Fiscal, e, como me coube êste encargo, a seguir passo a emití-lo.

* * *

O Governo do Estado do Rio Grande do Sul, como estímulo fiscal, concedeu isenção do antigo imposto sobre vendas e consignações, às indústrias que viessem a fabricar produtos sem similaridade no Estado. Essa isenção foi concedida pela Lei n.º 4.508, de 8-2-1963, para vigorar pelo prazo de até 10 anos, contados da data do ato concessivo. A firma Industrial Térmica Brasileira S/A requereu, ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul, isenção do pagamento de imposto de vendas e consignações relativamente às vendas que efetuasse de garrafas térmicas de sua fabricação, consideradas pelo Secretário do Estado dos Negócios da Economia como “sem similar” no Rio Grande do Sul. O requerimento foi submetido à Comissão de Política da Produção, do Conselho de Desenvolvimento do Estado, que opinou no sentido de ser concedida, à Requerente, a isenção pelo prazo de 9 anos. Feita recomendação pelo Conselho de Desenvolvimento ao Senhor Governador, êste, por despacho, após no expediente o seu “de acôrdo”. A partir da data do despacho concessivo da isenção, 28 de abril de 1964, as vendas de garrafas térmicas fabricadas pela Industrial Térmica S/A passaram a se beneficiar da isenção do imposto de vendas e consignações, que seria devido pelas vendas efetuadas no Estado tributante. Com o advento da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, a vigorar a partir de 1.º de janeiro de 1966, suprimido o imposto de vendas e consignações, até então cobrado pelos Estados, foi criado o imposto sobre circulação de mercadorias; o Estado do Rio Grande do Sul, em virtude da nova sistemática, editou a Lei n.º 5.873, de 27 de dezembro de 1966, que, em seu artigo n.º 50, beneficiou as indústrias sem similar no Estado, nos termos da Lei n.º 4.508, de 8 de fevereiro de 1963, com a devolução do imposto pago, nêstes termos:

“Art. 50 — O montante do imposto pago, incidente sobre o valor adicionado pelas indústrias, relativamente a produtos sem similar do Estado, nos termos da Lei n.º 4.508, de 8 de fevereiro de 1963, será recolhido pela repartição arrecadadora ao Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A ou à Caixa Econômica Estadual e na falta dêste a estabelecimento bancário que existir na localidade dentro de 5 (cinco) dias úteis, em conta à disposição do respectivo contribuinte a título de compensação, até o término do prazo de vigência do benefício previsto naquela Lei”.

Esta norma foi regulamentada pelo mesmo artigo 136, respectivamente, dos Decretos n.ºs 18.389, de 20 de janeiro de 1967, e 18.466, de 27 de março de 1967.

Verifica-se, de pronto, que a norma estabelecida no artigo 50 da Lei n.º 5.373, de 27-12-1966, que determina a devolução, a título de compensação, do montante do imposto pago (ICM), infringe o artigo 165 do Código Tributário Nacional, que taxativamente enumera os casos de restituição de tributo, em nenhum dos quais se ajusta a devolução do imposto preceituada na norma da supradita lei. O preceito do artigo 165 do CTN insere-se na categoria de norma nacional e, como tal, no dizer do Prof. GERALDO ATALIBA, “vige no território do Estado Brasileiro, vinculando todos os sujeitos à sua soberania, abstração feita de qualidades outras que possam revestir. Esta lei faz abstração da circunstância de ser o Brasil Estado unitário ou federal. Em termos práticos, a lei federal se opõe à lei estadual e à municipal, enquanto que a lei nacional abstrai de tôdas elas — federal, estadual e municipal — transcendendo-as”. Aliás, isto mesmo, estatui o CNT em seu artigo 6.º, quando diz:

“Art. 6.º — A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos municípios e observado o disposto nesta lei”.

Sobre esta matéria, em assisado comentário, assim se pronunciou o emérito Professor e não menos acatado Ministro ALIOMAR BALEIRO:

“A “legislação plena”, desde que não viole expressa ou implicitamente a Constituição Federal ou as normas gerais do Direito Financeiro da União, pode regular o *quantum* do tributo, a época e forma do pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar, etc., enfim, todos os pormenores impróprios daquelas normas gerais ou por elas não previstos” (ALIOMAR BALEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 1.ª ed., pág. 72).

Ora, frente à norma geral de direito tributário estabelecida no artigo 165 do Código Tributário Nacional, torna-se ineficaz e infirmado o artigo 50 da lei do Estado do Rio Grande do Sul que cria nova figura de devolução de tributo pago, que não foi contemplada nem admitida por essa norma geral, o que exclui, por si mesmo, a competência do supracitado Estado para legislar sobre essa matéria. E duplamente ilegal é o preceito do já referido artigo 50 por contradizer e negar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, elevado à categoria de norma geral pelo artigo 141 do CTN, que assim estatui:

Art. 141 — O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não pode ser dispensado...

Outra vez, o mencionado Min. ALIOMAR BALEEIRO, com sua proverbial competência, assim preleciona:

“O art. 141 fixa dois pontos: a) os casos de modificação, extinção, suspensão e exclusão do crédito, quer quanto à sua efetividade quer quanto às suas garantias, são taxativos, isto é, apenas aquêles previstos no próprio CTN; b) em consequência, a autoridade fica vinculada ao CTN e está adstrita a não dispensar ou reduzir a efetividade e as garantias daquele crédito fora dos casos expressos e taxativos dêsse diploma” (ob. cit., pág. 441).

Fixado êsse ponto, de que o preceito do art. 50 da Lei n.º 5.373 é injurídico e, conseqüentemente, ineficaz como regra legal, torna-se necessário, para o estudo da matéria, que se estabeleça um paralelo entre o impôsto de vendas e consignações e o impôsto sobre circulação de mercadorias, que o substituiu, a fim de que, comparando-os, melhor possamos estabelecer a identidade entre êsses dois tipos de tributação, se é que ela realmente existe, para o efeito de se admitir, ou não, a permanência da isenção concedida pela Lei n.º 4.508, de 8-2-1963, editada ao tempo em que vigorava o IVC.

Sobre o primeiro tributo pouco há que se falar, senão que se tratava de um impôsto que tinha como fato gerador as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais (art. 19, n.º IV, da Constituição de 1946), e que, desde o momento em que êsse tributo foi transferido da competência federal para a estadual, surgiu o problema de fixar-se se cabia o tributo ao Estado de domicílio do vendedor ou ao do comprador, desde que o negócio jurídico tributado, a compra e venda, seja, como é, um contrato indivisível. Não seria legítima a exigência simultânea por Estados diferentes, sob pretexto de que num é estabelecido quem comprou e noutro, quem vendeu. A União, no âmbito de sua competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, editou várias leis que cuidaram de eleger o lugar da operação para efeito de fixação de competência estadual, com relação à arrecadação do tributo, legislação essa que, aqui, descabe mencionar por ser de pouca valia ao estudo que estamos fazendo.

Frise-se, no entanto, que no sistema do impôsto de vendas e consignações, o fato gerador e o lugar da operação eram os dois fatos que realmente importavam e que tinham relevância jurídica para o confronto que iremos fazer com o impôsto sobre circulação de mercadorias, cabendo realçar que, sob o aspecto econômico, o impôsto de vendas e consigna-

ções continha um efeito cumulativo, pela superposição do tributo sobre as parcelas anteriormente cobradas em cada operação mercantil.

Essa imposição de caráter múltiplo teve como consequência estimular a integração vertical e horizontal das empresas produtoras, o que acarretava sérias distorções no sistema econômico, como, por exemplo, impulsionando determinada técnica de fabricação em prejuízo de outras.

Com relação ao fato gerador, os dois tributos guardam uma certa afinidade que se situa no âmbito da sua incidência, pois deixou de ser restrita a dois tipos de negócios jurídicos específicos, no caso do IVC, para se ver generalizada às operações de qualquer tipo, como acontece no ICM, e, com relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que de pouca monta, ocorreram certas modificações; no entanto, onde a diferença entre êsses dois tipos de tributo se torna patente é na técnica de tributação, com a adoção do sistema de somente tributar o valor acrescido à mercadoria, pelo contribuinte, consoante estatuem, expressamente, os artigos 23 da Constituição de 1967, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-1969, e o artigo 54 do CTN (revogado pelo Dec.-lei n.º 405, de 1968, que o substituiu), *in verbis*:

“Art. 23

II. Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciais, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

“Art. 3.º — O impôsto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado.

§ 1.º — A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior em determinado período, entre o impôsto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nêle entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

Implantou, pois, a nossa legislação tributária, no tocante à técnica de tributação, o método do crédito do impôsto, que se manifesta pela faculdade, dada ao contribuinte do ICM, de poder reduzir do valor do impôsto devido o montante correspondente ao valor pago na operação anterior, donde tôr devido o impôsto somente quanto ao valor acrescido em cada operação. Aliás, êsse sistema assim foi delineado por MAURICE LAURÉ, seu idealizador:

“— A l'achat le commerçant, industriel, prestataire de services ou artisan porterait le montant de la taxe payée par lui au débit d'un compte spécial, ouvert au nom de l'Etat dans sa comptabilité.

— A la vente, il créditerait le même compte du montant de la taxe calculée sur son prix de vente.

— En fin de mois, il verserait au Receveur des Contributions indirectes le solde créditeur du compte de l'Etat" (cfr. A. MULLER, *L'Assiette Réelle de la Taxe sur la Valeur Ajoutée*, 1965, pág. 30).

É o que nos esclarece, também, por outras palavras, CLARA K.SULLIVAN, quando assinala:

"Tax-Credit Method deducts the value added tax which the firm pays on its purchases from the value added tax due on its sales" (cfr. CLARA K. SULLIVAN, *The Tax on Value Added*, Columbia University Press, pág. 7).

Paralelamente, para que essa nova técnica estabelecida para a tributação do ICM pudesse funcionar, foi necessário que nesse sistema se limitasse a competência tributária dos Estados no tocante à sua decretação, principalmente no que tange à fixação da alíquota do imposto, que não mais poderia ser desigual, devendo, ao contrário, ser uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; e esta última foi a forma que prevaleceu na sistemática do ICM, conforme está estatuído no art. 25, § 5.º, da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, dando-se ao § 5.º esta redação:

"§ 5.º — A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação".

O método do valor acrescido também provocou outra profunda alteração no capítulo das isenções tributárias. À época do antigo IVC, o único poder competente para outorgar sua isenção era o próprio poder tributante; existia completa autonomia dos Estados para concessão, mediante lei, desse favor legal. Já no sistema do ICM a concessão de isenção, pelos Estados, só poderá se dar através de *convênios*. Houve aqui outra verdadeira limitação à competência dos Estados no que concerne ao direito de isentar o contribuinte do pagamento do ICM, mas necessária, por força da técnica de tributação pelo valor acrescido, que modificou a cobrança do tributo, de integral que era, em verdadeiro sistema de pagamentos fracionados, donde não poderem mais os Estados dispor de plena autonomia para isentar o pagamento desse tributo, nas transações interestaduais.

Essa matéria foi ampla e rigidamente disciplinada, quer no artigo 1.º do AC n.º 34, de 30-1-1967, quer na Constituição de 1967 (Emenda n.º 1, de 1969) no seu artigo 23, II, § 6.º.

Eis a legislação citada:

"Art. 1.º — Os Estados e Territórios situados em uma mesma região geo-econômica, dentro de 30 (trinta) dias da data da publicação deste ato, celebrarão convênios, estabelecendo uma política comum em matéria de isenção, redução ou outros favores fiscais, relativamente ao imposto sobre circulação de mercadorias.

§ 1.º — A revogação ou alteração do disposto nos convênios a que se refere este artigo somente poderá ser feita por outro Convênio ou por Protocolo aditivo ao Convênio original.

§ 2.º — Os Convênios e Protocolos independem de ratificação pelas Assembléias Legislativas dos Estados participantes" (Ato Complementar n.º 34).

"Artigo 23, II —

§ 6.º — As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar" (Constituição de 1967).

Aliás, como bem observou o mestre francês MAURICE LAURÉ, o sistema de tributação pelo valor acrescido, cujo mérito maior está na sua neutralidade, requer, para o seu correto funcionamento, no que diz respeito às isenções, que estas prevaleçam em todas as fases de comercialização das mercadorias.

Eis o pensamento do aludido mestre:

"Si la législation de la T.V.A. était établie uniquement d'après le bon sens et la logique, les exonérations accordées au titre de cette taxe seraient pleines et entières.

Autrement dit, un produit exonéré ne serait alors grevé, ni directement ni indirectement, de la moindre parcelle d'impôt" (cfr. MAURICE LAURÉ, *Au Secours de la T.V.A.*, pág. 22).

Daí, para o aprimoramento desse sistema, ter-se adotado, na legislação tributária brasileira, a regra de delegar a Convênios e Protocolos, de que participem Estados de uma mesma região geo-econômica, competência exclusiva para outorgar isenção do ICM (v. art. 1.º do Ato Complementar n.º 34, de 30-1-1967, e o § 6.º do art. 23 da Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-1969).

Saliente-se, ainda, que o sistema de crédito do imposto, instituído pelo instituto do ICM, para que opere com igualdade de alíquota e a desejada neutralidade, exige que não se dê nenhuma isenção desse tributo, com direito a crédito, nas fases iniciais da circulação da mercadoria e, também,

que haja uniformidade de alíquotas em tôdas as fases dessa circulação; é esta a judiciosa observação de CLARA SULLIVAN, autor já citado:

“The tax-credit procedure will always give the same results as the other methods (...) provided that no sales are exempt from tax, and provided that there is no other differentiation on tax rates at different stages. Given exemption, the results under the tax-credit procedure will not coincide with those under the other methods except in the case where exemptions at earlier stages are made non-deductible under the addition and sales procedures. Given other rate differentiation, the results will never coincide” (ob. cit., pág. 8).

Êstes princípios foram acolhidos pela nossa legislação, bastando, para tanto, cotejá-los com êstes preceitos legais:

“Art. 3.º —

§ 5.º — Para efeito do cálculo a que se refere o § 1.º dêste artigo, os Estados podem determinar a exclusão de impôsto referente a mercadorias entradas no estabelecimento quando êste impôsto tiver sido devolvido, no todo ou em parte, ao próprio ou a outros contribuintes, por qualquer entidade tributante, mesmo sob forma de prêmio ou estímulo” (Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968).

“Art. 23 —

§ 5.º — A alíquota do impôsto a que se refere no n.º 11 será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais” (Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-1969, Redação do A.C. n.º 40).

Ao término da apreciação já feita dêstes dois tipos de impostos, o impôsto de vendas e consignações e o impôsto de circulação de mercadorias, chega-se à conclusão que êsses dois tributos têm algumas afinidades, as quais não bastam para torná-los idênticos. Essas afinidades se situam no fato gerador e sujeito passivo de ambos, mas a diferença é total e absoluta na técnica de tributação, escolhida que foi a de tributar, em cada fase da operação mercantil a que se sujeita a mercadoria, sômente o valor acrescido através do método do crédito do impôsto. Esta nova técnica teve efeitos marcantes no campo econômico, cuja característica principal está na neutralidade do tributo, e que tem no mecanismo do crédito do impôsto o seu principal apoio.

Após êsse breve escôrço, sôbre o assunto aqui comentado, estamos em condições de concluir que o ICM, no campo do nosso Direito Tributário, constitui-se em verdadeiro instituto, por conter regras específicas

e próprias, como sói ser nos casos de isenções, de alíquota, de incidência — parcial, e não global, sôbre o valor da operação, pela técnica adotada de sômente tributar o valor acrescido, e ainda por outras formas e processos próprios dêsse tipo de tributo. Para a comprovação dessa tese, é valioso subsídio a lição do eminente mestre da Faculdade de Direito da Universidade de Louvain, JEAN DABIN, que assim se externa:

“Les règles de droit ne constituent pas un amas de pièces detachées, sans lien les unes avec les autres”;

e mais,

“Ce qui caractérise l’institution juridique, par rapport à la règle de droit (tout court), c’est la note systématique (...) sont la totalité coordonnée et hiérarchisée des règles de droit relatives à ces différentes matières de la vie sociale. Institution juridique est ainsi synonyme de statut, de régime gouvernant, au point de vue juridique, une certaine matière plus ou moins complexe”.

Daí a necessidade, como bem assinala êste jurista, que:

“Entre les règles ainsi articulées règne une hiérarchie, dont la clé est fournie par la fin de l’institution et par le degré de proximité du moyen à la fin” (cfr. JEAN DABIN, *Théorie Générale du Droit*, 1953, págs. 76 usque 79).

Ora, é evidente que o sistema instituído pelo ICM, que tem na não-cumulatividade do tributo um fim em si mesmo, necessita de regras adequadas para que possa atingir êsse fim, isto é, faz-se mister que o instituto disponha de meios apropriados para impor essa não-cumulatividade.

Se o impôsto de vendas e consignações e o impôsto de circulação sôbre mercadorias não são idênticos quanto aos respectivos fatos geradores; se não se identificam, com relação aos seus contribuintes, pois, no ICM, como tais também são considerados: a) as sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias; b) as sociedades civis de fins não-econômicos que explorem estabelecimentos industriais ou que pratiquem, com habitualidade, venda de mercadorias que para êsse fim adquirirem; c) os órgãos da administração pública direta, as autarquias e emprêsas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional, ou funcional, mercadorias que, para êsse fim, adquirirem ou produzirem (art. 58, redação do art. 3.º, alteração 6.ª, do A.C. n.º 34, de 30-1-1966, revogado pelo art. 13 do Dec.-lei n.º 406, de 1968, que lhe deu a atual redação) — o que não ocorria ao tempo do antigo IVC, como bem ressaltou o Min. ALIOMAR BALLEIRO:

“Em parte o art. 6.º do Dec.-lei n.º 406, reflete controvérsias suscitadas ao tempo do IVC, que era devido *somente pelos comerciantes e produtores, inclusive industriais*.

Esse dispositivo equipara aos comerciantes, produtores e industriais as sociedades civis, sejam ou não econômicos seus fins, desde que, com habitualidade, pratiquem atos de produção e comércio...” (ob. cit., pág. 228).

Se, no tocante à técnica de tributação, era o IVC um impôsto cumulativo, não acontece o mesmo com o ICM. Assim, por tudo isso, e mais pelo próprio sistema agora instituído com a criação do ICM, somos levados a entender não se tratar de dois tributos idênticos, pois o ICM e o IVC têm individualidades diversas.

De tudo quanto já se disse podemos concluir: a) que a Lei n.º 4.508, de 8-2-1963, outorgatória da isenção do IVC, de que se beneficiava a firma Industrial Térmica Brasileira para produtos de sua fabricação, perdeu inteiramente sua validade, por força da criação do ICM. O CTN é expresso com relação a esse assunto, pois impede que se estenda o regime da isenção a tributo que se tenha instituído posteriormente à sua concessão, salvo expressa disposição da lei instituidora do novo tributo (artigo 177, II, do CTN); b) que, também, a Lei n. 5.373, de 27-12-1966, que criou para a supradita firma o privilégio de ter devolvido, totalmente, o que tenha pago do Impôsto de Circulação de Mercadorias devido ao Estado do Rio Grande do Sul, é ineficaz por contrariar dispositivo explícito do CTN, qual seja o artigo 165, e, ainda, o artigo 141.

Mas, para espancar qualquer dúvida ou controvérsia que se possa ter sobre essa pretendida isenção ou ainda devolução, reconhecidas pelo Estado do Rio Grande do Sul, e de que vem se beneficiando a firma Industrial Térmica Brasileira, que lá funciona, o art. 2.º do Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67, foi taxativo, *verbis*:

“Art. 2.º — A partir de 1.º de março de 1967, são revogadas, para todos os efeitos legais, quaisquer disposições de leis, decretos e outros atos que tenham outorgado ou venham a outorgar isenções, reduções e outros favores fiscais, relativamente aos impostos sobre vendas e consignações e sobre circulação de mercadorias, não previstos nos Convênios e Protocolos a que se refere o artigo anterior ou nos já celebrados em conformidade com o que nêle se dispõe”.

Nesta parte, não seria despidendo que se cite o conceito dado pelo Min. CARLOS MEDEIROS SILVA de Ato Complementar, Ato Institucional e de seus efeitos:

“Há que distinguir entre os Atos Complementares, Institucionais e os Decretos-leis e as Leis baixadas durante o Go-

vêrno instituído após a Revolução de 31 de março de 1964 e que durou até 15 de março de 1967.

O contrôle jurisdicional para o efeito de aferir da constitucionalidade dos textos, em face do princípio da supremacia da Constituição sobre as leis ordinárias, não foi admitido em relação aos Atos Institucionais e aos Complementares. A Constituição de 1946, apesar de mantida parcialmente, perdeu a sua rigidez em face dos Atos baixados pelo Governo revolucionário.

Assim, a regra do art. 141, § 3.º, da Constituição de 1946, que estabeleceu o princípio segundo o qual: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, não poderá tolher o âmbito dos preceitos inscritos nos Atos Complementares porque estes são tão discricionários como os próprios Atos Institucionais, subtraídos, que foram, do contrôle jurisdicional e da aprovação prévia ou posterior do Congresso Nacional, no exercício de sua função ordinária” (Min. CARLOS MEDEIROS SILVA, Parecer *in Rev. Dir. Adm.*, vol. 93, pág. 406).

Finalmente, as Leis ns. 4.508, de 8-2-1963, e 5.373, de 27-12-1966, têm de se revestirem, como se viu, de ilegalidade, e de haverem sido revogadas, a sua admissibilidade viria fraudar todo o processo vigente no sistema positivo brasileiro e desnaturar os princípios e a própria estrutura que informam e presidem o impôsto sobre circulação de mercadorias, trazendo com isso sensíveis e notórias desigualdades tributárias, e reiniciando, dêsse modo, a malfadada guerra tributária entre Estados, que o novo instituto e sua legislação tiveram por escopo evitar.

Todos esses males foram em tempo afastados pelo Ato Complementar n.º 34, que veio, em boa hora, ao revogar tôdas as isenções de I.V.C. e I.C.M. até então concedidas, preservar a estrutura do novo sistema implantado que, se assim não fôra, por força do direito adquirido e do estatuto do contribuinte criado pela lei isencional, na sua interpretação mais ampla e liberal, se veria desfigurado e sujeito a distorções que poriam em risco todo esse sistema. Essa, aliás, foi a advertência de MAURICE LAURÉ, quando, referindo-se ao sistema da T.V.A., implantado na França, disse:

“La tendance à conserver les situations acquises est compréhensible lorsqu'elle a pour objet de protéger une activité économique qui serait dangereusement menacée par la remise en cause de dispositions fiscales favorables. Mais il existe un trop grand nombre de cas où elle n'est purement et simplement que le reflet d'une passion pour les privilèges, et où elle s'exerce à l'encontre des intérêts généraux de la nation. La période de mise au point de la taxe sur la valeur ajoutée a été fertile en actions engagées pour la défense des situations acquises, actions qui ont laissé des traces profondes dans la structure de la

TVA" (cfr. MAURICE LAURÉ, *Au Secours de la T.V.A.*, pág. 22).

Por último, resta-nos fazer referência ao artigo 67 do Decreto-lei n.º 834, de 8-9-1969, que acrescentou ao artigo 3.º do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968, o seguinte parágrafo:

"§ 6.º. O disposto no parágrafo anterior não se aplica a mercadorias cuja industrialização fôr objeto de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo resultante de reconhecimento ou concessão por ato administrativo anterior a 31 de dezembro de 1968 e baseada em Lei Estadual promulgada até a mesma data".

Primeiramente, diga-se que essa norma há que ser interpretada de acôrdo com a sistemática do instituto do I.C.M.. Já antes se disse, e é judicioso que se repita que por força de norma constitucional, e também, por dispositivo do Ato Complementar n.º 34, a instituição de isenções, reduções ou outros favores legais no I.C.M. só se poderá dar através de convênios celebrados pelos Estados de uma mesma região geo-econômica, que são obrigados a estabelecer, nessa matéria, uma política comum.

Daí ter dito com tôda propriedade o Prof. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que "a competência para o exercício da função legislativa, quanto ao aspecto particular do estabelecimento de estímulos fiscais, foi subtraída às Assembléias Legislativas dos Estados, deslocando-se para os representantes dos Estado ao ato convencional ou protocolar" (cf. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Isenções Tributárias*, 1969, 1.ª ed., pág. 71). Assim, a referência que o § 6.º do Decreto-lei n.º 834 faz à Lei Estadual promulgada até 31-12-1968 há de ser de lei ou ato que o fôr em decorrência de ato convencional ou protocolar e nunca de leis anteriores ao Ato Complementar n.º 34, que, como já demonstrado, foram por êste expressamente revogados, no tocante às isenções ou reduções do I.C.M.

Conclusão:

a) As Leis ns. 4.508, de 8-2-1963, e 5.373, de 27-12-1966, foram expressamente revogadas pelo Ato Complementar n.º 34, de 30-1-1967, além da manifesta ilegalidade de que se acha revestida a de n.º 5.373 e de ter perdido a sua validade a de n.º 4.508, com o advento da criação do I.C.M., como demonstrado no decorrer dêste parecer.

b) O parágrafo 6.º do Decreto-lei n.º 834 só teria aplicação com referência aos atos editados pelos Governos Estaduais, com força de lei ordinária, em virtude de aprovação da isenção, redução ou estímulos fiscais por convênios de que tenha participado o respectivo Estado.

c) Conclui-se, assim, ter perfeita aplicação o artigo 1.º do Decreto-lei Estadual n.º 129, de 20-8-1969, que determina a exclusão do crédito do I.C.M. de que se beneficiam as entradas de mercadorias cujo tributo tenha sido devolvido, no todo ou em parte, ao mesmo ou a outros contri-

buintes pelas respectivas entidades tributantes, por qualquer forma ou meio, mesmo a título de prêmio ou estímulo. Êste artigo da lei estadual tem o seu apoio legal em dispositivo contido no Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968, qual seja o seu § 5.º do artigo 3.º.

d) Conclui-se, assim, ser válida a pretensão da requerente.

É o meu parecer, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 29 de junho de 1970.

ROBERTO GRANDMASSON SALGADO
Procurador do Estado

INVESTIDURA. AREA CONFINANTE COM MAIS DE UM IMÓVEL.

O presente processo veio à Procuradoria Geral uma vez mais, agora com consulta específica, em que se indaga se os editais para ciência de terceiros, juntados pela interessada, atendem à exigência de consulta aos demais confrontantes, com vistas à efetivação da investidura.

É oportuno relembrar que no 1.º parecer aqui elaborado, e aprovado pelo Dr. Procurador-Geral, o Dr. ROBERTO PARAISO ROCHA deixou expresso que "o direito à investidura, na hipótese de mais de um confrontante à área a investir, não é absoluto e incontestável, ficando sujeito ao pronunciamento dos demais confrontantes, de licitação ou divisão da área entre os confinantes".

Num segundo pronunciamento, igualmente endossado pelo Dr. Procurador-Geral, o mesmo parecerista, após desenvolver considerações sobre o problema da investidura — até então objeto de poucas disposições no direito positivo estadual — reiterou o entendimento anterior quanto a não ser absoluto o direito da firma requerente à investidura da área pretendida, face à existência de outros confrontantes, cujo pronunciamento seria de se exigir. Nesse segundo parecer, o Dr. ROBERTO PARAISO ROCHA também salientou a necessidade de que a parte técnica da questão fôsse solucionada pela Secretaria de Obras. Leia-se:

"Parece-nos, no caso, tendo em vista a área a investir (cêrca de 194 m²) e a sua localização encravada, que a investidura é, em princípio, tecnicamente cabível.

Contudo, tratando-se de matéria eminentemente técnica, caberá a essa Secretaria pronunciar-se em definitivo quanto à matéria, especialmente do ponto de vista urbanístico (conveniência, ou não, da incorporação da área ao lote pretendido ou a outro vizinho)".

Êsse segundo pronunciamento está expressamente referido na exposição que o Exmo. Sr. Secretário de Obras fêz ao Exmo. Sr. Governador, onde se pede a palavra final desta última autoridade sobre a pretensão da titular do processo. Veja-se o que disse S. Exa.: