

transferir ao usuário. Ao contrário. Pelas notas fiscais de serviço juntas à fls. 70/86 do presente processo, verifica-se que o ISS foi expressamente *incluído* no preço do serviço prestado.

Não fosse a circunstância acima, que deixa extreme de dúvida a repercussão do tributo, ainda se poderia dizer que, no preço da obra, o contribuinte *de jure* (Moleirinho) incluiu, ao lado do custo do serviço e do seu lucro, uma parcela correspondente aos encargos fiscais que, assim, vieram a ser suportados pelo contribuinte de fato (Furnas e BNH). É o que o Supremo Tribunal Federal chama, como propriedade, de “mecanismo da elevação do preço”, que permite ao prestador do serviço resarcir-se, às expensas do usuário, do tributo indevidamente pago.

Na hipótese, esse entendimento se robustece diante do fato de “Moleirinho” (a) ter cobrado dos usuários o preço da obra, incluindo nele, é claro, o ISS; (b) recolhido o tributo na época própria (docs. de fls. 3/9); e (c) só, agora, anos depois, vir requerer a restituição do tributo pago indevidamente.

É evidente que, supondo ser devido o tributo, “Moleirinho” o incluiu no preço do serviço proposto e realizado, transferindo-o para o BNH e Furnas. Não tivesse agido, dessa maneira, o prestador do serviço estaria tendo uma diminuição no seu lucro, avaliado mal seus custos e buscado um injustificável prejuízo.

Não pode restar dúvida, portanto, que o ISS foi incluído no preço do serviço, não podendo, agora, “Moleirinho” pretender sua restituição, para obter uma indevida vantagem.

III — CONCLUSÃO

11. Em suma, parece-nos claro que

a) o imposto sobre serviços de qualquer natureza é um tributo indireto, pelo menos nas incidências proporcionais;

b) só cabe a restituição de tributo indireto quando o contribuinte “de jure” comprovar que assumiu sem encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este autorizado a recebê-la (art. 166 do CTN);

c) a requerente, no caso, não fez qualquer prova que justificasse seu pedido;

d) os documentos juntos ao processo demonstram, ao contrário, que o tributo foi incluído no preço do serviço.

12. Face ao exposto, somos de parecer que deva ser indeferido o pedido de restituição do ISS recolhido pelas Guias n.ºs 32.597, 03.814, 0573, 7.220, 7.257, 7.266 e 6.224.

Rio de Janeiro, 21 de março de 1973. — JOÃO MAURICIO VILLASBOAS ARRUDA, Procurador do Estado.

ICM. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS DE ISENÇÃO

Frigorífico Bordon S.A. requereu em agosto de 1972 ao Senhor Secretário de Finanças

“autorização para a utilização na carne congelada da alíquota interestadual do ICM, de modo a auxiliar o próprio Governo na tarefa de bem atender ao consumidor.”

Em 1972, a alíquota para as operações interestaduais era de 14%, e de 16% para as operações internas.

Em rigor técnico, solicitava isenção parcial nas saídas de carne no território do Estado, de modo a, através dessa isenção parcial, igualar-se a alíquota interna à vigente para as operações interestaduais.

A época já vigorava para essas operações internas, por força do Ato n.º 17/69, isenção parcial equivalente a uma redução de 15% na base de cálculo.

II. Diante da perspectiva de convênio interestadual, opinou o Senhor Assessor Chefe do Senhor Secretário de Finanças (fls. 5)

“fosse concedida suspensão da parcela de ICM devida neste Estado pelos estabelecimentos que promovam a saída de carne verde com destino a varejistas situados neste Estado, até que a matéria seja definitivamente solucionada através da edição de protocolo específico com os demais Estados.”

III. Em 18 de agosto de 1972, o Senhor Secretário de Finanças autorizou, para todos os contribuintes na mesma situação, a suspensão sugerida, isto é, suspensão do pagamento de *todo* o ICM gerado pelas saídas de carne verde.

IV. Efetivamente, um mês após, através do Ato n.º 71, de 20 de dezembro de 1972, o Senhor Governador do Estado ratificava o Protocolo AE-5/72, celebrado, em 22.11.72, pelos Secretários de Fazenda dos Estados da Guanabara, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, protocolo pelo qual ficou o Estado da Guanabara *autorizado a*

“reduzir em até 25% a base de cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias nas saídas efetuadas por estabelecimento não varejista, de carne verde de bovinos, suínos, caprinos, ovinos e de coelhos, bem como de outros produtos comestíveis da respectiva matança” (Cláusula segunda).”

V. Posteriormente, em 24 de janeiro deste ano, pelo Ato n.º 83, o Senhor Governador ratificou o Convênio AE-1/73, em vigor a partir de

12 de janeiro (cláusula quinta), celebrado pelos Secretários de Fazenda de todos os Estados e pelo qual se acertou reduzir em 63% a base de cálculo do ICM tanto nas operações internas como nas interestaduais, na saída de

“gado bovino e de carne bovina verde, resfriada ou congelada, bem como dos produtos comestíveis de sua matança”,

in natura, e reduzir de 67,7% essa base de cálculo nas operações internas na região centro-sul, portanto neste Estado.

VI. Ratificado o Protocolo (autorizativo) AE-5/72 pelo Ato nº 71/72, propôs o Senhor Diretor da Inspeção de Rendas a expedição de decreto que, *exercitando a autorização nele contida*, reduzisse de 25% (teto da autorização) a base de cálculo do ICM nas operações internas, *com efeito retroativo a partir de 18 de agosto de 1972* — data da decisão do Senhor Secretário de Finanças suspensiva do pagamento do ICM — até 12 de janeiro de 1973, data a partir da qual a base de cálculo passou a ser e vem sendo reduzida de 67,7%, em decorrência da ratificação do Convênio AE-1/73.

VII. Aprovando a sugestão, o Senhor Secretário de Finanças encaminhou ao Senhor Governador, com exposição de motivos, a minuta do decreto de fls. 13, pela qual se reduziria de 25 a base de cálculo do ICM de 18 de agosto de 1972 a 12 de janeiro de 1973, e se facultaria o pagamento sem qualquer acréscimo do ICM devido pelas saídas efetuadas *não só naquele período como no período subsequente até a data da publicação do decreto proposto*.

VIII. O Senhor Primeiro Subchefe do Gabinete Civil

“ante a relevância da matéria, que implica na redução por decreto, da base de cálculo”

sugeriu ao Senhor Chefe da Casa Civil a audiência desta Procuradoria.

IX. Veio-me o processo por distribuição automática.

X. Em princípio, fundada a dúvida.

Fixar base de cálculo é matéria reservada à lei em sentido formal, isto é, norma elaborada com a participação do Poder Legislativo, no caso norma nacional, de hierarquia complementar (Constituição, Art. 18, § 1º).

Em princípio, portanto, inidônea a via sugerida.

XI. Acontece, porém, que “reduzir base de cálculo” nem sempre representa realmente fixar base de cálculo.

A contradição é apenas aparente.

XII. O AC-34, de 30 de janeiro de 1967, extinguindo em todo o País “as isenções, reduções e outros favores fiscais” relativos ao ICM,

determinou que os Estados de uma mesma região geoeconômica celebrassem em 30 dias

“convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais”

relativamente ao ICM.

Tais convênios só poderiam ser alterados — dispôs o AC-34 — por outros convênios ou protocolos aditivos, os quais independeriam — acrescentou — de

“ratificação pelas assembleias legislativas dos Estados participantes.”

XIII. O protocolo em face do qual se propõe ao Senhor Governador a minuta de fls. 13, é um desses protocolos aditivos a que se refere o AC-34.

XIV. Prescreve a Constituição de 1969 (Emenda Constitucional nº 1), no § 6º do Art. 23 que

“as isenções do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados segundo o disposto em lei complementar.”

Assim, a partir de 30 de outubro de 1969, data em que entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 1, diante da disciplina da matéria em termos literal e estritamente de isenção, não teria supedâneo legal conceder-se “favores fiscais” por convênios, a não ser isenção total ou parcial.

XV. A respeito de isenção parcial assim discorre Sainz de Bujanda, catedrático de Direito Tributário da Universidade de Madrid:

“Para referirse a las exenciones parciales se utilizan a veces en la doctrina otro tipo de vocábulo. Se habla, en efecto, de bonificaciones y reducciones, cuyo sentido no puede ser otro que el que acaba de indicar -se, es decir, el de una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgiría en el caso que la exención parcial no hubiera sido establecida” (*Hacienda y Derecho, Madrid, 1968, pág. 459*).

“Un segundo grupo de medidas desgravatorias esta integrado por aquellas que, sin alterar el hecho imponible ni las normas para la determinación de los sujetos pasivos, reducen la cuantía de las cuotas impositivas normalmente debidas por los obligados al pago. Tal acontece, por ejemplo, con las normas que restringen los elementos computables para la fijación de las bases impositivas, con las que reducen los tipos de gravamen o con las que, por cualesquiera otros caminos, aminoran el importe de las cuotas.

Es imprescindible, para que tales medidas no tengan el caracter de exencion, que ese descenso del nivel de las cuotas impositivas se produzca por aplicacion de normas que, para la generalidad de los casos y de las personas, rijan la estructura juridico material del tributo (Ob. citada, págs. 433/4).

“... Bastará que se refieran tan solo a casos excepcionales que, por sua naturaleza, estan comprendidos en la estructura normal del presupuosto o a determinadas personas entre las que normalmente vengam obligadas a contribuir, para que las medidas em cuestion deban considerarse respectivamente exenciones objetivas o subjectivas” (Ob. cit. pág. 434).

Ensina concisamente José Souto Maior Borges:

“As isenções parciais podem revestir-se de diversas modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo, assim, falar-se em bonificações na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na alíquota.” (*Isenções Tributárias*, Sugestões Literárias S.A., 1.^a ed., págs. 281/2).

XVI. O Protocolo AE-5/72 e a minuta bonificam a base de cálculo para obter o efeito liberatório desejado para um certo tipo de contribuintes (estabelecimentos não varejistas de carne verde) e um certo tipo de mercadorias (carne verde).

Cuidam, pois, de isenção, não de fixação de base de cálculo, a que são inerentes a generalidade e a impessoalidade.

XVII. Além do efeito retro-operante decorrente de sua aprovação pela Constituição de 1969 (art. 181), o AC-34 remanesce nas partes em que com ela não se incompatibiliza, como qualquer outra norma legal preexistente.

Curiosamente, é o precedente legislativo do transcrito § 6º do Art. 23 da Constituição de 1969 e ao mesmo tempo sua lei complementar (depu- rado das partes incompatíveis com o trato constitucional da matéria).

A ratificação de convênios sobre isenção, total ou parcial, sem a intervenção das assembléias legislativas, através de ato ou decreto do Poder Executivo, não é incompatível com a Constituição, que remete à lei complementar a regulação da matéria. E lei complementar é o AC-34, quer porque complementar de ato institucional, norma de hierarquia constitucional, quer porque, fosse de hierarquia menor, só poderá ser modificado, na vigência da Constituição de 1969, por lei complementar, donde resulta que, não tivesse originariamente o *status* de lei complementar, teria adquirido tal *status* em face da sua imodificabilidade por lei ordinária, tal como ocorreu com o Código Tributário Nacional.

Tais considerações presumem evidentemente a validade do AC-34 em face das normas de maior hierarquia vigentes à época de sua edição.

XVIII. Assente tratar-se de isenção parcial mediante bonificação da base de cálculo, e não de fixação de base de cálculo prevista no Art. 97, IV, do CTN, e assente independer a ratificação do protocolo isencional de intervenção da Assembléia Legislativa, examinemos se poderia o Senhor Governador subscrever a minuta de fls. 13, intitulado-a de ato ou de decreto.

Seria positiva a resposta, com restrições ao § único do Art. 1º, se não cogitasse a minuta, como cogita, de isentar *retroativamente*.

Legalmente impossível isenção retroativa, a resposta é negativa.

XIX. O Protocolo AE-5/72 (ao contrário, por exemplo, do Convênio AE-1/73, que determinou desde logo o *quantum* da redução da base de cálculo e a data em que deveria vigorar) apenas *autorizou* o Estado da Guanabara a conceder isenção parcial até o limite correspondente à redução de 25% da base de cálculo.

Não fixou desde logo o *quantum* da minoração do ônus tributário nem trouxe em si, por isso mesmo, a data a partir da qual deveria vigorar.

O ato ratificatório do Senhor Governador (Ato nº 71/72) aperfeiçoou o protocolo, mas não implicou, por si só, no exercício da autorização que os outros Estados concederam à Guanabara para isentar até o limite referido.

O Estado da Guanabara usaria da autorização se e quando lhe parecesse conveniente e, usando, teria que fixar, até o limite permitido, o *quantum* da exoneração.

Poderia até não servir-se da autorização.

Mas, servindo-se, a isenção só poderia operar para o futuro.

XX. Entende Aliomar Baleeiro que a

“isenção *veda* a constituição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias (*Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 2.^a ed., pág. 518).

É a mesma a opinião de Souto Maior Borges e Alfredo Becker, para os quais a isenção é uma forma de não incidência. (*Isenções Tributárias*, Sugestões Literárias S.A., 1.^a ed., págs. 190 e 208, e *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 1963, págs. 276/7).

Esse conceito não foi, todavia, acolhido no Código Tributário Nacional, à luz do qual na isenção a obrigação tributária principal chega a formar-se, dispensando-se porém o devedor do pagamento do tributo.

À luz, portanto, do conceito de isenção consagrado no Código Tributário Nacional, seria viável o efeito retroativo visado com a minuta porque a isenção *não veda* a constituição do crédito tributário, mas *dispensa* do pagamento o crédito constituído (CTN, Art. 175).

Essa viabilidade, porém, esbarra em outros preceitos do Código, como, por exemplo, o do art. 144:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Dispõe ademais o Código Tributário Nacional no Art. 105 que

“a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa, nos termos do art. 116.”

As saídas ocorridas no período em apreço são fatos geradores pretéritos, consumados, não pendentes ou futuros, conforme o Art. 116:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I — tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios;”

Somente nas hipóteses do Art. 106 permite o CTN a aplicação da lei nova o ato ou fato pretérito:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

Comentando o dispositivo, sublinha Aliomar Baleeiro:

“EFICÁCIA RETROATIVA DA LEI FISCAL — Em caráter excepcional que, por isso mesmo, só abrange os casos especificados expressamente, o CTN, no art. 106 arrola as hipóteses em que a lei fiscal se aplica a atos ou fatos ocorridos antes de sua vigência.”

(Opus cit., pág. 377.)

XXI. Verificado contrariar vedação expressa do CTN isenção retroativa, saliento, por ser do meu dever funcional, não ensinar o assunto o

exercício pelo Senhor Governador de sua competência discricionária (CTN 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 podem ser dispensados, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.”

XXII. O meio legalmente previsto capaz de atender aos propósitos da minuta é a remissão, uma das formas de extinção do crédito tributário. Poderia o Senhor Governador concedê-la em cada caso, por despacho fundamentado em “considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso” (inciso IV do Art. 172 do CTN).

O objeto da remissão seria o valor do imposto correspondente à diferença entre a base de cálculo reduzida de 15% e a base de cálculo reduzida de 25%, no período de 18.8.72 a 12.1.73.

XXIII. Creio, todavia, decorrer do próprio ato do Senhor Secretário de Finanças, suspensivo do pagamento de *todo* o ICM gerado nesse período, motivo prejudicial da remissão,

Afloro desde logo esse aspecto da questão por estar ele estreitamente ligado a outro de cunho puramente legal.

É que o ato do Senhor Secretário de Finanças suspensivo do pagamento do ICM, autoriza a invocação do Art. 100 do CTN, cujo § único exclui a imposição de quaisquer acréscimos ao tributo, quer reais (penalidades e juros) quer nominal (correção monetária):

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I — os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II — as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III — as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV — os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas jurídicas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juro de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Ora, se os contribuintes que não recolheram todo o ICM gerado nesse período fossem beneficiados com o perdão do débito, *parte* desse todo (diferença entre 15% e 25% de redução na base de cálculo, de 18.8.72 a 12.1.73), seriam duplamente beneficiados: como retêm até hoje o capital representado por *todo* o imposto devido no período, beneficiar-se-ão dos

rendimentos desse capital e da desvalorização monetária até o momento do pagamento, em prejuízo do Estado.

Possivelmente, isso representa quase tanto, tanto ou mais que o valor do débito objeto da proposta de isenção retroativa.

XXIV. Além da apuração quantitativa da compensação representada pelo desfrute (juros e correção monetária) do capital do Estado em suas mãos, aos devedores que acaso solicitarem remissão deverá ser exigida prova de que não transferiram o ônus tributário, inclusive sob disfarces como o referido na inclusa informação, ocasionalmente obtida pelo signatário de outro processo a seu cargo (nº 14/028.447/72), e na qual se acusa o requerente de fls. 2 de majorar o preço da carne através da exigência aos varejistas do pagamento de verba adicional a título de carreto.

XXV. Em resumo, concluindo:

- a) fixar base de cálculo é matéria reservada à lei em sentido formal, nacional, de natureza complementar;
- b) o Protocolo AE-5/72, assim também a minuta de fls. 13, cuidam em verdade de isenção parcial, através da bonificação da base de cálculo;
- c) isenção, total ou parcial, de ICM convencionada entre as unidades políticas competentes para impô-lo, independe de ratificação pelas assembleias legislativas;
- d) no sistema tributário brasileiro, lei de isenção só produz efeitos em relação a fatos geradores pendentes e futuros;
- e) remissão impescinde de fundamentação em cada caso, não se justificando a invocação de equidade quando importe em locupletamento dos beneficiários;
- f) os débitos de ICM relativos às saídas de carne verde promovidas por estabelecimentos não varejistas de 18 de agosto de 1972 a 12 de janeiro de 1973, poderão ser pagos sem penalidades, juros e correção monetária;
- g) deve ser fixada data-limite para esse pagamento, sob as mesmas cominações previstas para os débitos normais, tomando-se como referência para a incidência de juros e correção monetária essa data-limite.

Rio de Janeiro, 25 de setembro de 1973. — ABDO JORGE COURI RAAD, Procurador do Estado.

ICM — ISENÇÃO E OUTROS FATORES FISCAIS. SUA CONCESSÃO POR CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS. AS NORMAS CONVENCIONAIS, SENDO COMPLEMENTARES DAS LEGAIS, NÃO PREVALECEM SOBRE ESTAS

O Sindicato da Indústria de Mármore e Granitos do Estado da Guanabara vem pleitear, em favor das marmorarias suas filiadas e em favor das marmorarias suas filiadas e em vista da situação financeira difícil em que alegadamente se encontram elas, diante do litígio armando com o Estado

cobrança do ICM sobre suas atividades, que se reconheça a não incidência do tributo nas operações realizadas de 1º de janeiro de 1967 a 31 de dezembro de 1969, tornados sem efeito todos os procedimentos fiscais instaurados.

2. Posteriormente a entendimentos verbais com o Exmo. Sr. Secretário de Finanças, o requerente, em dezembro de 1972, aditou seu pedido (fls. 39/40), para nele incluir as seguintes postulações:

- a) que fosse reconhecido pelo Estado à indústria de mármore e granitos, um critério (*sic* — deve ser “crédito”) — presumido de 50%, para fins de tributação pelo ICM;
- b) que o Estado reconheça só ser exigível o tributo a partir de 1º de janeiro de 1970;
- c) que o Estado conceda à indústria de mármore e granitos, sob justo critério, um parcelamento para fins de recolhimento de eventuais débitos relativos aos exercícios de 1970 e 1971.

3. O Sr. Secretário de Finanças, na exposição de fls. 41 a 44, depois de examinar as pretensões da indústria sugere a adoção das seguintes medidas:

- a) sustação da cobrança administrativa e judicial dos débitos de ICM para estudo da possibilidade de parcelar-se os débitos posteriores aos Decretos-leis n.ºs 1.038/69 e 1.083/70;
- b) remissão dos débitos anteriores a tais decretos-leis, pois nesse período o ICM não era cobrado nos outros Estados e a indústria atualmente é incapaz de solvê-los.

4. Antes de decidido o assunto, sobrevieram, em 23 de novembro e 1º de dezembro de 1972, respectivamente, os Convênios AE-12/72 e AE-20/72, firmados pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, ratificados pelo Sr. Governador do Estado em 20 de dezembro do ano findo, pelo Ato nº 62, publicado no *Diário Oficial* (Parte I) de 21 de dezembro, págs. 18.452/73, através dos quais se estabeleceu o seguinte:

- a) os Estados ficaram autorizados a parcelar, em até 5 anos, os débitos de ICM das marmorarias e outras empresas mencionadas, sem quaisquer acréscimos, inclusive correção monetária;
- b) os signatários consideram não-exigível o ICM no que se refere a mármore e granitos, antes da entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.038, de 21 de outubro de 1969.

5. A fls. 45/46 manifestou-se o Sr. Assistente do Gabinete Civil do Sr. Governador, nosso ilustre colega Guilherme A. Baptista, suscitando dúvidas sobre a compatibilidade dos termos dos aludidos Convênios com normas da Lei nº 5.172/66 e sugerindo a audiência da Procuradoria Geral