

27. Acrescente-se que uma prestação pecuniária exigível, em benefício da Fazenda Estadual, não só dos arrematantes de bens, nos leilões judiciais, mas também dos adquirentes, nos extrajudiciais, que não são realizados pelo Estado, somente poderia caracterizar uma taxa de polícia ou um imposto, aliás inexigíveis no corrente exercício, face ao princípio insculpido no art. 153, § 29, da Constituição.

28. De taxa de Polícia não se trata, pois os adquirentes de bens em leilões não estão sujeitos a qualquer fiscalização estadual. Aliás, a fiscalização da atividade dos leiloeiros, que não justificaria a cobrança de uma taxa ao adquirente, já os sujeita a uma taxa de fiscalização, cobrada pela Junta Comercial, por leilão efetuado, taxa esta que, por força da Lei Federal n.º 4.726, de 13.7.65 (arts. 11, II, e 14, XII, "b"), que dispôs sobre os serviços de registro do comércio, não podem exceder os valores fixados pela Junta Comercial do Distrito Federal.

29. Admitir-se que a "parcela adicional" seja um imposto levará à indiscutível aceitação da inconstitucionalidade do malfadado dispositivo legal: não o pode instituir o Estado, por configurar imposto novo, não incluído em sua competência tributária, mas na da União (Constituição, arts. 22, § 1.º, e 23). Nem mesmo como adicional aos impostos sobre transmissão de propriedade imobiliária e sobre circulação de mercadorias, pois as alíquotas máximas desses tributos, na Guanabara, já foram atingidos, não tolerando quaisquer adicionais (Constituição, art. 23, §§ 2.º e 5.º).

30. Não se deve esquecer a regra de hermenêutica segundo a qual o intérprete deve evitar a interpretação que leve, forçosamente, à inconstitucionalidade.

31. Em resumo; a interpretação histórica, gramatical, lógica e sistemática forcem-nos a concluir que, no texto do art. 98 da Lei 2.085-A, de 1972, a palavra "leilões" deve ser interpretada restritivamente, somente podendo significar "leilões judiciais", não incidindo a "parcela adicional" sobre os leilões não judiciais.

32. Não podemos encerrar o presente parecer sem tecermos ligeiras considerações em torno dos demais argumentos apresentados pela requerente, cuja aceitação, em outros casos, poderia ter efeitos desastrosos.

33. Ficou sem demonstração a afirmativa de que os leilões de cavalos de corrida representem "manifestação eminentemente esportiva e social, no momento gozando de todas as atenções do Governo Federal, convencido como está da necessidade imperiosa de se incrementar a criação do puro sangue nacional."

34. A questão envolve, ainda, uma opção, de natureza política e não jurídica: deve o Estado abrir mão de suas receitas, em favor da criação de cavalos, com prejuízo de sua atuação no campo do urbanismo, do desenvolvimento econômico, da educação e da saúde dos membros da comunidade?

35. Não nos cabe responder.

36. Seja como for, dentro do estado de direito, que a Revolução nos assegurou, e de uma federação, que a Constituição com tanta ênfase ga-

rante (arts. 1.º, 13 e 47, § 1.º), os propósitos das autoridades federais só se impõem juridicamente aos Estados quando estes voluntariamente os adotem (e ninguém mais do que a Guanabara tem ido ao encontro dos objetivos do Governo Federal), ou quando esses propósitos se manifestem através da reforma jurídica adequada.

37. No caso, a forma jurídica adequada existe e está consagrada na Constituição, cujo art. 19, § 2.º, dispõe:

"A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais."

38. Fora daí, tudo o mais é especulação sobre "intenções" que o Governo não exteriorizou.

39. Outra afirmação que não podemos aceitar é a de que os cavalos, como semoventes, não são bens móveis, nem imóveis.

40. Os bens ou são móveis, ou imóveis. Não há uma terceira categoria.

41. Semovente é expressão utilizada apenas em relação a certos bens móveis (os animais), sendo pouco utilizada (salvo engano, o Código Civil não a emprega em nenhum dos seus 1.807 artigos) exatamente por não designar seres que, no seu conjunto, sejam regidos por normas comuns a todos eles, e aos quais não se apliquem as regras próprias dos bens móveis em geral.

42. Se os semoventes não fossem bens móveis, não seriam mercadorias (Lei n.º 1.165, de 13.12.66, art. 3.º) e sobre eles não poderia incidir o próprio imposto sobre circulação de mercadorias.

É o que nos parece.

Rio de Janeiro, 19 de outubro de 1972. — FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES, Procurador do Estado.

EFEITOS PATRIMONIAIS DA SENTENÇA CONCESSIVA DE MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. NELES NÃO SE INCLUI A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS, SOBRETUDO SE INDIRETOS. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS COM ALÍQUOTA PERCENTUAL, LANÇADO EM DESTAQUE NA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS, É TRIBUTO INDIRETO

Senhor Procurador-Chefe:

1. Solicita a Assessoria de Consultas do Departamento de Imposto sobre Serviços "parecer fundamentado, a respeito de decisões em mandado de segurança, suas conseqüências e efeitos no campo tributário, inclusive em relação específica à restituição de tributos, quando for o caso."

2. O pedido é formulado no bojo de processo administrativo em que, alegando haver o Colendo Supremo Tribunal Federal provido o Recurso Extraordinário n.º 71.221, em Mandado de Segurança impetrado contra ato do Sr. Diretor daquele Departamento, Expresso Aéreo S/A requer a restituição da importância total recolhida ao Estado pela empresa, à título de Imposto sobre Serviços.

3. Ociosa se afigura a abordagem da questão do cabimento, ou não, do *writ* em matéria fiscal, pois as hesitações da doutrina e da jurisprudência no período anterior à Lei n.º 191, de 16.1.1936, e no de vigência da Carta de 1937 foram expungidas pelo art. 141, § 24, da Constituição de 1946, como historia Arnold Wald (*in Do Mandado de Segurança na Prática Judiciária*, Forense, Rio, 1968, págs. 180/190).

4. Gilberto Ulhoa Canto, relacionando diversos julgados, afirma que, mesmo “antes de 10 de novembro de 1937, vigente a Carta de 1934, os tribunais admitiam o mandado de segurança em questões de índole tributária” (*Temas de Direito Tributário*, Ed. Alba, Rio, 1963, vol. primeiro, págs. 31/32), e que “nehuma restrição, dos constantes do Código de Processo Civil, sobrevive ao texto amplo e irrestrito do artigo 141, § 24, da Constituição” (de 1946) (*idem*, pág. 347), mantido pela Constituição de 1967 (art. 150, § 21) e pela Emenda nº 1/69 (art. 153, § 21).

5. O *mandamus* é remédio constitucional especial e, como tal, no dizer de Hely Lopes Meirelles, “a execução da sentença concessiva da segurança é sempre específica ou *in natura*, isto é, mediante o cumprimento da providência determinada pelo Juiz, sem a possibilidade de ser substituída pela reparação pecuniária. Se houver dados patrimoniais a compor, far-se-á por ação direta e autônoma” (*Mandado de Segurança e Ação Popular*, Ed. Rev. Tribus., 2.ª ed., SP, 1969, pág. 44). “A lei — lembra ainda o Prof. — ressalva ... a composição dos danos pelas vias ordinárias, exatamente porque essa indenização não pode ser obtida em mandado de segurança.” (*idem*, pág. 4º).

6. Refere-se ao art. 15 da Lei n.º 1.533, de 31.12.51, atualmente regulatória, com alterações, do mandado de segurança:

“Art. 15. A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.”

7. Dito dispositivo existiu, em conteúdo, desde a Lei n.º 191/36:

“Art. 2.º O mandado não prejudica as ações petitorias competentes.

§ 1.º A decisão do mandado de segurança não impede que a parte reitere a defesa no seu direito por ação competente nem por esta pleiteie efeitos patrimoniais não obtidos.”

8. O próprio Código de Processo Civil, que regeu a matéria imediatamente antes da Lei n.º 1.533/51, prescrevia:

“Art. 329. A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie o seu direito e os respectivos efeitos patrimoniais.”

9. Comentando o art. 15 da Lei nº 1.533/51, assevera Othon Sidou que “os efeitos patrimoniais não são o objetivo do mandado de segurança”, mas que o seu “específico efeito ... é a reposição de uma situação, que fora modificada, ferindo direito assegurado constitucionalmente. Não é o meio adequado para pleitear ressarcimento econômico ... Processo especial, como todos os processos especiais bitola-se em área própria. Havendo remédio específico, o mandado não é de ser evocado, ele que já tem largo campo de aplicação próprio” (*Do Mandado de Segurança*, Ed. Rev. Tribus., 3.ª ed., SP, 1969, págs. 469/470).

10. E prossegue: “O caráter sumário emprestado ao processo da garantia visa a um só fim: restaurar, com urgência, situações *de fato*, ameaçadas com perigo de lesão irreparável ou violadas já por ato ilícito” (*idem*, pág. 470).

11. Eis que, “com a obtenção da garantia, pode estar ou não esgotada a pretensão do postulante, e se ainda persistir o interesse de ordem patrimonial, o caminho judicial a percorrer será outro, através das ações civis ordinárias, de efeitos completos e de apuração aritmética inequívoca” (*ibidem*, pág. 470).

12. Mencionando as peculiaridades do *writ*, Ruy Barbosa Nogueira opina, igualmente, pela necessidade do ajuizamento ordinário, ao recordar que o mandado de segurança “não impede sejam por ação própria leiteados os direitos e efeitos patrimoniais” (*Direito Financeiro*, José Rushatsey, Editor, 2.ª ed., SP, 1970, p. 234). Por ação própria, frise-se.

13. Em sua obra citada, Othon Sidou indica, nesse sentido, vários acórdãos, do Tribunal Federal de Recursos e dos Tribunais de Justiça e de Alçada de São Paulo, finalizando com os enunciados n.ºs 269 e 271 da Súmula do S.T.F.:

269 — “O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.”

271 — “Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.”

14. Esclarecido, destarte, de acordo com a lei, a doutrina e a jurisprudência, que a concessão da segurança não acarreta, por si só, a execução com efeitos patrimoniais retroativos, cumpre atentar, uma vez mais, para a especificidade dessa execução de sentença, cujos lindes — ressalte-se — são, exatamente, os que a decisão judicial fixou, ou seja, aquilo que ela conce-

deu. A respeito, adverte Celso Agrícola Barbi: 'Não é demais ... insistir em que o elemento fundamental para determinação dos efeitos da sentença sobre o ato administrativo é 'o pedido' do impetrante, o qual fixa também os limites desses efeitos (*Do Mandado de Segurança*, Forense, Rio, 2.^a ed., 1966, pág. 153).

15. Se a impetrante, como *in casu*, pede a segurança contra o lançamento do tributo pela autoridade fiscal, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário a partir da concessão da medida liminar (art. 151, IV, do Código Tributário Nacional), extinguindo-se esse no dia em que passar em julgado a decisão judicial (art. 156, X, do C.T.N.). Cuida-se, aqui, de pretensão *crédito tributário*, ou, melhor dizendo, do que a Fazenda considera devido e o contribuinte não. O que já foi *recolhido* pelo contribuinte não é mais *crédito*, embora possa ser *indébito*.

16. Assim, se o julgado decidir pela inconstitucionalidade da imposição de determinado tributo a certo contribuinte, pela ocorrência de fatos específicos (a prestação de serviços de transportes, *in Gasu*), não mais poderá a autoridade administrativa impetrada lançá-lo sobre o impetrante naquelas hipóteses, sob pena de descumprir a sentença. Não estará obrigada, contudo, em absoluto, a *restituir* o tributo anteriormente pago pelo contribuinte.

17. Mormente se se tratar dos chamados *tributos indiretos*, ou seja, aqueles cujo ônus econômico-financeiro seja transferido pelo contribuinte *de jure* para o contribuinte *de fato*.

18. É o que dispõe o art. 16 da Lei n.º 5.172, de 25.10.66:

"Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

19. Tal é, há tempos, o entendimento da jurisprudência, consubstanciada nos enunciados n.ºs 71 e 546 da Súmula do S.T.F.:

71 — "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de de tributo indireto;"

546 — "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de fato* o *quantum* respectivo."

20. Ora, que o Imposto sobre Serviços é tributo de natureza indireta, Di-lo a própria Lei est. n.º 1.165, de 13.12.66, alterada pelo Decreto-lei est. n.º 150, de 25-8-69, ao autorizar o contribuinte de direito a fazer repercutir o ônus do I.S.S. sobre o contribuinte.

"Art. 76. Os contribuintes do imposto poderão cobrar dos usuários do serviço, em separado do preço, o valor do imposto decorrente da prestação do serviço."

21. A transferência do encargo fiscal se dá através do registro destacado da parcela relativa ao imposto na Nota Fiscal de Serviços, instrumento material de cálculo e lançamento do tributo, criado pelo 90 do Decreto "N" n.º 764, de 30.12.66. Já o autorizava a Portaria "N" SFI n.º 34, de 16.8.67, do Exmo. Sr. Secretário de Finanças:

"Os contribuintes do Imposto sobre Serviços poderão cobrar dos usuários dos serviços, em separado, o valor do imposto decorrente da tributação prevista, o qual recairá sobre tudo o que for recebido, a qualquer título."

22. Analisando esta Portaria, esclarece Alexandre da Cunha Ribeiro Filho: "Tal procedimento tributário tem como base os princípios normativos do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25.10.66, que facultou o destaque e transferência dos impostos aos consumidores dos serviços..." (*o Imposto sobre Prestação de Serviços na Guanabara*, Ed. Esplanada, Rio, -969, pág. 40; grifei).

23. Defendendo a possibilidade de translação econômica do I.S.S., preleciona Fabio Fanucchi: "O imposto se manifestará direto, principalmente, nas incidências que se fazem por alíquotas fixas. Manifestar-se-á *indireto* nas incidências proporcionais, progressivas ou regressivas..." (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Resenha Tributária, SP, 1971, vol. II, pág. 124; sublinhei).

24. E aclara: "Quando a tributação é variável e está calculada no preço do serviço, é fácil crescer a ele o valor do imposto, transferindo a carga tributária ao locatário dos serviços. Todavia, dos que conhecemos — (o Prof. ignorava a lei da Guanabara) — nenhuma lei municipal adota, a exemplo do que a *lei nacional sugere* em relação ao ICM, *destaque do ISS* no efeito fiscal que traduza fato gerador do tributo" (*idem*, pág. 124; parênteses e grifos meus).

25. Manoel Lourenço dos Santos partilha do mesmo opinamento, ao classificar o Imposto sobre serviços como de "imposição real, direta ou indireta, conforme se opere, ou não, repercussão da carga tributária sobre o consumidor ou usuário do serviço gravado" (*Direito Tributário*, Ed. FGV, Rio, 1970, p. 261).

26. Destarte, inexistindo dúvidas sobre a natureza de imposto indireto do I.S.S. cobrado percentualmente, a repetição do indébito condiciona-se a que, em cada caso concreto, o contribuinte *de jure* prove "por seus livros e arquivos etc. que não agregou o tributo ao preço, ou se o agregou, está autorizado a receber a restituição pelo contribuinte *de fato*" (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 2.^a ed. Rio, 1970, pág. 501).

27. Evidente que essa instrução probatória há de ocorrer, como vimos pelo exame do art. 15 da Lei n.º 1.533/51, pelas vias ordinárias da ação repetitória, que a requerente proporá se quiser.

28. Acresce, por fim, que o acórdão em que se baseia a petição ainda não transitou em julgado, pois nem sequer publicado foi. O Diário

de Justiça que se vê às fls. 3 refere-se à ata da sessão de julgamento, não à conclusão do acórdão, e tenho informações escritas do ilustre Procurador-Chefe do Escritório de Representação em Brasília de que irá embargar a decisão. Precipitado, pois, o petitório de fls. 2, além de formulado por via inábil.

29. CONCLUINDO:

I — A execução de sentença concessiva de mandado de segurança restringe-se ao cumprimento da providência específica determinada pelo Judiciário, sem cogitar-se de efeitos patrimoniais *ad latere*, que são objeto de ação própria.

II — A restituição de tributos indiretos encontra na ação ordinária repetitória de indébito seu único instrumento procedimento hábil para efetivar-se.

III — O Imposto sobre Serviços com alíquota percentual, lançado em destaque na Nota Fiscal. de Serviços, é, por natureza, tributo indireto.

IV — *In casu*, pois, opino pelo indeferimento do pedido administrativo de restituição do I.S.S. já recolhido, pelas razões apontadas e por uma outra, conclusiva: o acórdão do S.T.F. ainda não transitou em julgado.

Sub censura.

Rio de Janeiro, 25 de fevereiro de 1972. — RICARDO CRETTON, Procurador do Estado.

O PERÍODO DE EFETIVO EXERCÍCIO DO MANDATO DE CONSELHEIRO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DEVE SER COMPUTADO, PELO ESTADO, PARA FINS DE APOSENTADORIA E DISPONIBILIDADE, COMO TEMPO DE SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

1. Consulta-se a Procuradoria Geral do Estado a respeito da contagem, pelo Estado, para efeito de aposentadoria e disponibilidade, do tempo de serviço prestado como membro do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

2. A Lei nº 4.215, de 27 de abril de 1963, que dispõe sobre o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, estabelece:

“Art. 147 — O cargo de membro dos Conselhos Federal e Seccionais, das Diretorias, de Subseções, é de exercício obrigatório e gratuito considerado serviço público relevante.

Parágrafo único — *Será considerado como serviço público, para efeito de disponibilidade e aposentadoria, o tempo exercido em qualquer cargo dos Conselhos e das Diretorias da Ordem, vedada, porém, a contagem cumulativa do tempo de exercício em outro cargo público.*”

Tratando-se de uma lei federal, torna-se evidente que o tempo de serviço a que ela se refere deve ser entendido como sendo de nível federal.

3. A Constituição Federal prevê a contagem recíproca pela União, Estados e Municípios do tempo de serviço público de seus servidores, nos termos que seguem:

“Art. 102

§ 3º — O tempo de serviço público federal, estadual ou municipal será *computado integralmente* para os efeitos de aposentadoria e disponibilidade, *na forma da lei.*”

Não há, portanto, pendência de dúvida no que concerne à contagem do tempo de serviço prestado à União por funcionário que posteriormente passou ao serviço do Estado.

Impõe-se, no entanto, uma definição do que se deve entender por serviço público. Ao computar serviço público federal, o Estado levará em consideração a sua própria conceituação de tempo de serviço público, ou considerará a constante das leis federais aplicáveis? É essa a questão principal a ser deslindada.

4. A Constituição, ao dispor sobre a matéria, impõe a contagem recíproca, *na forma da lei*. Lei federal ou lei local?

Parece evidente que ao legislador federal falece competência para definir o que se deve entender por tempo de serviço estadual, bem como aos Estados e Municípios o poder de conceituar o que vem a ser tempo de serviço federal. Poder-se-ia contra-arguir que a definição seria apenas para utilização específica pela pessoa que define, não havendo assim nenhuma invasão de competência.

No entanto, não se deve esquecer que a Constituição Federal conferiu aos funcionários públicos uma garantia, ao assegurar a contagem do tempo anterior de serviço público, qualquer que seja a sua origem.

Reportando-se a Carta Magna a tempo de *serviço público federal, estadual e municipal, na forma da lei*, evidencia-se uma manifesta vinculação aos conceitos contidos na lei de cada qual.

5. Tempo de serviço federal é o que a lei federal assim considera; tempo de serviço estadual ou municipal é o que algum Estado ou Município como tal conceitua.

O conceito de tempo de serviço público deve, por conseguinte, ser perquirido na legislação da pessoa pública à qual ele foi prestado.

Quando o Estado conta tempo de serviço prestado a terceiro, não utiliza os seus próprios critérios, mas sim os adotados pelo terceiro a quem o serviço foi prestado.