

CONSTRUÇÃO em terreno situado em fundos de vila, e não desmembrado do conjunto que faz com a mesma, há de se ater ao permissível em lote de vila — Improcedência de pedido de revisão de despacho que tornou sem efeito licença antes concedida em consequência de prova que se evidenciou imprestável e não condizente com a realidade.

Senhor Procurador-Geral.

Tenho a honra de submeter a V. Exa. o processo n.º E-12/2.936/75, em que MERCÚRIO IMOBILIÁRIA LTDA. pede revisão do ato administrativo que lhe cassou a licença para edificar prédio de apartamentos em terreno situado aos fundos da VILA MARIA DA GLÓRIA, à rua São Clemente n.º 250.

A douta Procuradoria Judicial, ouvida por ter a seu cargo ação correlata ao caso, já se pronunciou contrariamente, tendo então sugerido o ilustre colega EDUARDO SEABRA FAGUNDES a audiência também desta Administrativa, em prol da desejável uniformidade no enfoque da questão.

Não há como nem de que discordar, pois mesmo admitindo que, num conceito mais largo, haurido no campo do direito civil, o terreno da requerente, autônomo, sim, terá sido objeto de desmembramento, o parecer em causa deixa claro que não ocorreu o desmembramento no sentido que lhe atribuem os regulamentos administrativos.

É o que na realidade ocorre: tal terreno constitui-se em unidade autônoma em relação aos demais, das casas da vila, que o são também uns em relação aos outros. Mas todos formam um conjunto que, perante a Administração, continua a ser um único lote (vide o art. 582, parágrafo único, do decreto 6.000, de 1937, que refere nas vilas as vedações *das diversas porções de terreno* e declara não consistir isso em *desmembramento*), até pelo menos que uma parte logre se destacar das demais mediante regular processo de desmembramento, o que, no caso, não ocorreu.

Se enfatizei, em meu anterior ofício, a não existência de desmembramento foi porque me pareceu necessário, face à concessão da licença, com falsa base no mesmo. Não chega a ser divergência a mera preferência terminológica que me leva a empregar a expressão *autonomia* àquilo que ao estimado colega parece ser já uma espécie de *desmembramento* (mas que admite não bastante ao fim colimado).

Se a Administração outorgou licença para a edificação projetada no terreno aos fundos tal se deve ter sido convencida, através de documento

equivocamente redigido, desse terreno ter sido efetiva e completamente desmembrado do da vila (não esquecer que estava à época projetada a avenida Glória-Lagoa, para a qual daria testada). E assim que lhe foi provado, por certidão emanada do mesmo Registro de Imóveis que fornecera o anterior documento, que semelhante desmembramento jamais houvera — houve por bem de cancelar aquela licença, a conselho desta Procuradoria (meu Ofício 20/72, visto às fls. 56 do anexo processo 07/134.366/71).

Inverídico, assim, não foi o motivo alegado pela Procuradoria, mas o informe que antes lograra mal conceituar a situação.

Atenciosas saudações.

ROBERTO PINTO FERNANDES, Procurador do Estado.

Aprovo os pareceres à consideração do Exmo. Sr. Prefeito conforme sugerido às fls. 29.

Em 30 de abril de 1976: — ROBERTO PARAISO ROCHA, Procurador-Geral do Estado.

PARECER

Ementa: Isenção fiscal genérica, deferida por prazo certo. Mudança da legislação tributária que importa na supressão de impostos e criação de outros. Direito adquirido do contribuinte e maneira de exercê-lo. Revisão do entendimento da Administração em face do art. 69 do Decreto-lei n.º 5, de 15-3-75.

1. A Companhia Siderúrgica da Guanabara — COSIGUA, estabelecida em Santa Cruz, neste Estado, ficou isenta de todos os impostos estaduais, pelo prazo de 20 anos, em razão da norma do Art. 1.º da Lei n.º 303, de 14 de janeiro de 1963, do antigo Estado da Guanabara, *verbis*:

“Art. 1.º — A Companhia Siderúrgica da Guanabara — COSIGUA fica isenta de todos e quaisquer impostos que incidem sobre suas operações ou bens, pelo prazo de 20 (vinte) anos.”

2. A sobrevivência do direito a essa isenção, no que se refere ao imposto sobre circulação de mercadorias, inexistente em 1963, à época da edição da Lei n. 303, foi reconhecida pela Administração do antigo Estado da Guanabara, através de despacho do Sr. Secretário de Finanças exarado no processo n.º 04/0018/71, que se arrimou em parecer desta Procuradoria Geral do Estado, da lavra do Sr. Procurador Dr. João Maurício Villasboas

Arruda, de 26 de fevereiro de 1971, aprovado pelo Sr. Procurador Geral do Estado.

3. A fusão dos antigos Estados do Rio de Janeiro e Guanabara trouxe a reformulação da legislação fiscal a se aplicar ao novo Estado, representada pelo Decreto-lei n.º 5, de março de 1975, cujo artigo 69 tem a seguinte redação:

“Art. 69 — O beneficiado por concessão de regime especial ou de qualquer outro ato administrativo individual em vigor nos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro estará obrigado a requerer o reconhecimento de sua manutenção, por parte do fisco estadual, no prazo de sessenta dias, contado a partir da data da publicação deste decreto-lei.

Parágrafo único — O não cumprimento ao (sic) disposto neste artigo importará na revogação, desde a data da publicação deste decreto-lei, do regime especial ou do ato administrativo”.

4. Impelida por tal disposição, a COSIGUA, em maio de 1975, formulou requerimento à Administração, solicitando fosse confirmado “expressamente que a decisão proferida pelo Sr. Secretário de Finanças do antigo Estado da Guanabara no proc. n.º 04/0018/71 continua a produzir os seus efeitos relativamente ao fisco do novo Estado do Rio de Janeiro”.

5. Submetida a pretensão aos órgãos técnicos da Secretaria da Fazenda, manifestou-se, o Sr. Superintendente da Administração Tributária, no sentido de restringir o alcance da isenção reconhecida em favor da COSIGUA, em relação às operações realizadas pela pessoa isenta, que por ser de natureza subjetiva, só poderia ser mantida nas seguintes condições, *verbis*:

a) não pode ser aproveitado o imposto pago relativamente às mercadorias por este adquiridas;

b) não pode ser transferido qualquer crédito fiscal aos adquirentes de suas mercadorias; e

c) só nos casos em que o ICM assume a característica de tributo direto, como ocorre na hipótese de importação de produto pela pessoa isenta, é que a isenção subjetiva produz os verdadeiros efeitos que são próprios como instituto liberatório”.

6. Em apoio a sua tese, invoca parecer da Procuradoria Geral do antigo Estado do Rio de Janeiro, de 13 de janeiro de 1975, relativo a processo

de interesse da Companhia Mercantil e Industrial Ingá (processo n.º 101-74-P.G.E), em que se afirma a inviabilidade da transferência de crédito simbólico, pelo contribuinte isento, ao adquirente, de suas mercadorias, muito embora haja o Supremo Tribunal Federal reconhecido que o comprador de mercadoria não onerada pelo imposto tem direito ao crédito fiscal relativo às operações anteriores àquela em que seja parte o contribuinte isento.

7. O Sr. Secretário de Estado da Fazenda aprovou o pronunciamento da Superintendência e solicitou o reexame do parecer desta Procuradoria, “não só pelas razões expostas, senão também em virtude da fusão dos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro e, das alterações das normas jurídicas introduzidas, principalmente, pela Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-69, e pelas Leis Complementares n.ºs 4, de 02-12-69, e 24, de 07-10-75”.

8. Em razão de despacho do Sr. Procurador Geral do Estado veio o processo, de n.º 04/0284/75, a esta Procuradoria de Assuntos Tributários, para opinamento, o que passo a cumprir.

9. A matéria aqui em estudo já sofreu exame nesta Procuradoria, como salientado acima, através de parecer da lavra do Sr. Procurador Dr. João Maurício V. Arruda, aprovado pelo Exmo. Sr. Procurador Geral do Estado e, não fora a iniciativa do contribuinte interessado, de reabrir a questão, acicatado pela norma inserida no art. 69 do novo Código Tributário Estadual (Decreto-lei n.º 5/75), nada existiria a motivar essa reabertura, aí se incluindo a invocação do opinamento eventualmente àquele contrário, exarado no âmbito da Procuradoria do antigo Estado do Rio de Janeiro, anteriormente à Fusão.

10. Todavia, como de qualquer modo o Exmo. Sr. Secretário da Fazenda houve por bem solicitar o reexame da matéria, emito minha opinião em seguida.

Provavelmente, não é um dos menos benéficos aspectos do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), a visceral incompatibilidade da técnica do imposto com as exonerações do tributo, ainda mais num País como o nosso, em que a mentalidade de grande porte dos contribuintes todavia parece não se ter conseguido desvencilhar de ranços da época colonial, quando se afigurava moralmente legítima a inconformidade com os ditames da Metrópole.

11. A vivência desta Procuradoria proporciona farta casuística em tema de resistência dos contribuintes a satisfazer suas obrigações tributárias.

12. O ICM, porém, em razão do sistema de créditos sucessivos, da solidariedade que estabelece entre os diversos elos da corrente da circulação econômica, é efetivamente incompatível com as exonerações, ao ponto de transformá-las numa desvantagem para aqueles que teoricamente se desejava beneficiar.

13. Por outro lado, quando existem razões que levam o Poder Público a conceder isenções do tributo, só através de elaborados esquemas se consegue realmente fazer com que o benefício assim funcione, sem trazer males ao contribuinte ou distorções na aplicação geral do imposto; mas essa contingência também contribui para reforçar a convicção de que é melhor, em princípio, que não haja isenções do ICM.

14. Esse o ensinamento que decorre dos alguns anos de vigência, entre nós, dos impostos sobre valor agregado (ICM e IPI) e é confirmado pela experiência dos países introdutores dessa técnica tributária. Veja-se, por exemplo, o que dizem Michele M. Pisaturo ("L'imposta sul valore aggiunto" — Napoles, 1967 — pag. 131) e A. Dorsa ("L'imposizione sul valore aggiunto" — Padova, 1967) para quem constitui verdadeira "disgrazia" que alguém produza bens isentos do imposto (pag. 223). Esses autores e ainda Cosciani ("El impuesto al valor agregado" — B. Aires, 1969 — pag. 196) são unânimes em apontar os grandes inconvenientes que as isenções trazem para o funcionamento do sistema do tributo e descrevem com minúcias os engenhosos esquemas que tiveram de ser implantados para atender às situações existentes e inarredáveis. A questão é também regulada na "Segunda Directiva", de 11-4-67, do Conselho da Comunidade Econômica Européia (*apud* Cosciani, *op. cit.*, pags. 256 a 261).

15. As circunstâncias que acabamos de apontar justificam a posição tomada pela Superintendência de Administração Tributária em seu pronunciamento de 11 de novembro de 1975, por se ver comprimida, de um lado, pelas dificuldades técnicas do tributo, refratário à isenção, de outro, pela pressão dos contribuintes em geral, infensos a pagar impostos.

16. O caso do processo, todavia, é excepcional, e assim há de ser entendido e examinado.

A Administração Tributária admite que a isenção outorgada à COSIGUA subsiste mesmo após o advento da reforma tributária que criou o ICM, superando desse modo, a árdua controvérsia travada no passado

em torno desse ponto. Realmente, entendo que sendo a isenção a prazo certo ou condicionada e genérica, como o é no caso deste processo, em homenagem ao princípio de segurança jurídica o contribuinte tem um direito adquirido, insuscetível de ser prejudicado pela lei nova e pela criação de tributos novos, (v. Sylvia A. Oppenheim — "O instituto da isenção no Direito Brasileiro" in "Direito Tributário" por Ruy B. Nogueira e outros, pag. 468; Rubens Gomes de Souza, pareceres na R.D. Administrativo, vols. 88/252 e 92/373; Souto Maior Borges "Isenções Tributárias", pags. 90 e 95; Geraldo Ataliba, parecer in Rev. Dir. Adm. 101/361).

17. Onde, porém, a Administração se afasta do parecer anterior desta Procuradoria, é no tocante ao alcance da isenção que, a seu ver, por ser subjetiva, "só alcança a pessoa do beneficiário nas operações de saída que promover" e na "hipótese de importação de produto pela pessoa isenta", quando o "ICM assume a característica de tributo direto".

Inadmite, pois, a transferência de crédito fiscal aos adquirentes de suas mercadorias, o que vem a constituir o ponto essencial da controvérsia aqui armada.

18. Aduz, a Administração, que juridicamente não é possível assegurar ao contribuinte que era isento do IVC o direito de alterar a mecânica do ICM, para melhor aproveitar o benefício e traz à colação, em abono de sua tese, o parecer da Procuradoria Fiscal do antigo Estado do Rio de Janeiro, exarado pelo Sr. Procurador Dr. Ricardo Lobo Torres, no qual se sustenta a impossibilidade da transferência de crédito "simbólico" pelo contribuinte isento.

19. Não creio, *data venia*, que o opinamento do Dr. Ricardo Lobo Torres pudesse ser validamente contraposto ao anteriormente exarado por esta Procuradoria.

20. Em primeiro lugar, deve-se atentar para o fato de que ali se cuida de determinar o alcance de um julgado, para tornar precisos os seus efeitos, chegando o parecerista à conclusão de que não seria corolário da decisão a possibilidade de que o contribuinte, isento, transferisse crédito simbólico. É verdade que ao abordar o tema, empenha-se o parecer em demonstrar a incompatibilidade da isenção do ICM com a transferência do crédito simbólico, arrimando-se, para tal, nas razões do voto presidencial, mantido pelo Congresso, à emenda legislativa que visava conferir ao comprador de mercadoria isenta o direito de compensar, na operação

seguinte, o imposto relativo à primeira venda (isenta), equiparando-se a isenção a “pagamento simbólico”.

21. O subsídio histórico é valioso, mas é preciso não esquecer que ao intérprete incumbe pesquisar a “voluntas legis, non legislatoris” pois como assinala Ferrara (“Interpretação e aplicação das leis”, trad. port, S. Paulo, 1934, págs. 28 e 29) “a lei não é o que o legislador quis ou quis exprimir, mas tão somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei” (v. de Ruggiero — “Inst. do D. Civil” — vol. I, pag. 158 — S. Paulo, 1957).

22. Pois no caso, a “voluntas legis” parece ser diferente, como deflui da lição de Rubens Gomes de Souza:

“Dir-se-á, então, que se uma das operações sucessivas foi isenta, o contribuinte do imposto na operação seguinte não terá crédito a compensar contra seu débito. Isto equivaleria a tratar a operação seguinte à isenta como se fosse uma nova primeira operação, sujeita ao imposto à sua alíquota integral sem crédito compensatório. Mas, então o imposto, nesse caso, terá deixado de ser não — cumulativo, e tornar-se-á, portanto, inconstitucional por infração do disposto no parágrafo 2.º do art. 12 da E.C. n.º 18 e no parágrafo 5.º do art. 24 da Constituição de 1967.

Esse é o argumento jurídico que poderia ser construído sobre a característica técnica dos impostos sobre o valor agregado. Para resolvê-lo, a Emenda n.º 11 ao projeto convertido no C.T.N. determina à lei estadual conceder o abatimento “simbólico” do montante do imposto isentado. Essa disposição foi votada sob o fundamento de que o § 2.º do art. 12 da E.C. n.º 18 só permite o abatimento do imposto efetivamente pago. Mas a razão do veto é improcedente. *E o é porque a isenção equivale, para todos os efeitos legais, ao pagamento do tributo.* Isto eu já disse antes, e dizia-o expressamente o meu Anteprojeto de Código Tributário no § 2.º do art. 221, dispositivo que a comissão revisora excluiu *por considerá-lo decorrência necessária da norma que define a isenção como causa excludente do crédito.* Efetivamente assim é, pois, se a lei de isenção dispensa o pagamento do tributo, é óbvio que ela considera o tributo como pago.

Mantida no C.T.N. (art. 175, n.º I) a definição da isenção como causa excludente do crédito, implicitamente está também mantida a

sua consequência necessária, de que “tributo isento” equivale, para todos os efeitos legais, a “tributo pago”. (o grifo não é do original)
R.D. Adm. 92/388-9.

23. Souto Maior Borges (in “R.D. Público” vol. 17/353), firmando-se no sentido literal da palavra “cobrado” que se encontra no texto constitucional (art. 23, II, igual ao art. 24 § 5.º da Constituição de 1969) entende ser improcedente a afirmação, em caráter geral, de que a isenção equivale ao pagamento do imposto. Não deixa de registrar, porém, a afirmativa de Maurice Lauré (“La taxe sur la valeur ajoutée” — Paris, 1953 — pag. 91) segundo o qual a exoneração vale pagamento, o que autoriza um comerciante que adquiriu produtos de agricultor ou pescador a deduzir do imposto devido por suas vendas o imposto — não pago — sobre suas compras.

24. É ainda o próprio Souto Maior Borges que noutro passo do mesmo estudo citado, declara que, “por uma ficção legal, poder-se-á conceder crédito fiscal pela recepção, no ordenamento jurídico brasileiro, do princípio de que a “isenção equivale a pagamento”, admitindo-se então o crédito pelo adquirente de mercadoria isenta.

25. Raciocinando a partir da inconstitucionalidade que se criaria na hipótese contrária, Fernando A. de Oliveira sustenta que “toda isenção que beneficie uma ou mais fases intermediárias do ciclo econômico deve, necessariamente, permitir que o contribuinte situado na fase subsequente possa abater o montante que deveria ter sido pago, caso a operação anterior não fosse isenta” (*Rev. Dir. Publ.* vol. 27/225).

26. Vale registrar, ainda, que apreciando questão dessa natureza, o E. Tribunal de Alçada Civil de São Paulo deixou assentado não ser proibida a anotação, no documento fiscal, do valor do imposto objeto de isenção subjetiva, mas sim de isenção objetiva, ou em caso de não incidência. Admitiu assim, às expressas, que um contribuinte isento destacasse o valor do imposto na nota fiscal, para que o comprador se creditasse de tal valor (*apud* Ylves J. de Miranda Guimarães “ICM — Análise e princípios estruturais” — São Paulo, 1976 — pag. 43/44).

27. Não me parece, entretanto, que haja absoluta necessidade de enfrentar a controvérsia sobre os efeitos técnicos-jurídicos da isenção à luz do C.T.N., para que se possa deslindar o problema armado neste processo. Digo isso mas gostaria de observar que não me pareceram relevan-

tes os argumentos contra a tese sustentada pelo saudoso Rubens Gomes de Souza no esolho mais acima transcrito.

28. O encaminhamento da solução do caso parecer-me-ia mais apropriado se se o abordasse pelo aspecto do alcance e extensão do direito adquirido do contribuinte à isenção.

29. Noto, primeiramente, que a isenção outorgada à COSIGUA não se refere a qualquer imposto, mas sim, genericamente, a todos e quaisquer impostos que incidam sobre suas operações ou bens. A rigor, pois, não vem ao caso estabelecer comparações entre a técnica do revogado IVC e a do atual ICM. Importa, isto sim, é verificar se com o advento do ICM ficou a COSIGUA sujeita a uma carga tributária que antes não existia, e o que se deverá fazer para respeitar o direito adquirido à isenção, que a Fazenda reconhece em favor do contribuinte. Tal direito, aliás, hoje nem comportaria mais discussão, não só pelo seu embasamento doutrinário, como em razão do reiteradamente decidido pelo E. Supremo Tribunal Federal.

30. Os tratadistas estrangeiros, como se viu, bradam a *una voce* contra as isenções no imposto sobre valor agregado, incompatíveis com o sistema, que lhe trazem distorções, afetam-lhe a pureza e conspurcam a gabada neutralidade do tributo.

31. Por isso mesmo, sem o necessário temperamento a isenção em tema do ICM é uma desgraça, ou significa penalizar um produto e não beneficiá-lo, como proclama Dorsa (op. cit., pags. 221 e 223).

32. Se, em princípio, estou de pleno acordo com os doutrinadores, não vejo como escapar à evidência de que na prática, para não cometer injustiça, é preciso abrir exceções, a fim de atender a casos ou circunstâncias especiais. Por tais injunções, criaram-se na Europa a "regola del prorata" e a "règle du butoir" ou de tope, e outras normas excepcionais tiveram de ser aplicadas. O mesmo Lauró, antes citado, refere em sua obra (pag. 74) o exemplo dos problemas trazidos pelas companhias estatais cujas vendas, isentas, quebram a cadeia das deduções. Como isso acarreta o aumento do custo das mercadorias produzidas por tais estabelecimentos, a Administração se viu obrigada a conceder aos seus clientes um certo crédito, para dedução do imposto a ser por eles pago. Esse caso, por representativo, vem também comentado no livro de Clara K. Sullivan "The tax ou value added", 1966, pag. 257.

33. A hipótese do processo me parece um desses casos excepcionais, particularíssimos, em que é preciso construir para evitar o conflito de leis

no tempo e preservar os valores superiores da ordem jurídica, tendo em mente que não incumbe ao intérprete julgar a lei, dizer se ela é boa ou má, mas aplicá-la, buscando sua vontade.

34. Convém, pois, invocar a lição do clássico Ferrara (op. cit., pag. 23):

"Mirando à aplicação prática do direito, a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente *teológica*."

O jurista há de ter sempre diante dos olhos o fim da lei, o resultado que quer alcançar na sua atuação prática; a lei é um ordenamento de proteção que entende satisfazer certas necessidades, e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade, e portanto em toda plenitude que assegure tal tutela".

35. Ora, a Lei 303/63, do antigo Estado da Guanabara, que continuou em vigor no território daquele Estado, *ex-vi* do art. 2.º, III do Decreto-lei n.º 1, de 15-3-1975, teve por fim conceder à COSIGUA ampla e genérica exoneração de impostos, direito em cujo gozo estava a empresa e que se lhe reconheceu, após, a Reforma Tributária da Em. Const. n.º 18.

36. Portanto, enquanto prevalecer no regime legal do Brasil a norma de respeito aos direitos adquiridos (Const. Fed. art. 153 § 3.º), não vejo como negar à COSIGUA a isenção fiscal no Estado.

37. Souto Maior Borges (op. cit., pag. 95) apoiando-se em Sainz de Bujanda, reafirma o princípio com exemplar concisão:

"O princípio de segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados".

É suficiente dizer, aliás, que o mesmo princípio foi acolhido pela Súmula do Supremo Tribunal Federal (Enunciado n.º 544).

38. Qualquer raciocínio, construção ou interpretação que tenha como consequência impor à COSIGUA um ônus de imposto ao qual ela não estivesse sujeita anteriormente, importará em ferir seu direito à isenção.

39. Suponho fora de dúvida que, se não for reconhecida à COSIGUA a possibilidade de transferir crédito a seus fregueses, estará ela sendo vítima da "desgrazia" a que se refere Dorsa. A própria autoridade parece compartilhar desse receio, tanto que oferece logo o remédio ao contribuinte, que seria este renunciar ao seu direito e passar a pagar o tributo "desde que cumpra todas as obrigações previstas para o produto tribu-

tado". Solução, a meu ver, pouco afeiçoada aos bons princípios de Direito, *data venia*.

40. Se tal presunção for verdadeira, tenho como inevitável admitir-se a translação de crédito simbólico pela COSIGUA a seus fregueses, para que não se frustrasse o direito a isenção que reconhecidamente goza e para evitar a inconstitucionalidade que resultaria da cobrança do tributo em cascata.

41. A medida, inclusive, contaria com respaldo judicial, isto é, o já mencionado V. acórdão do Tribunal de Alçada de São Paulo, em prejudgado, tornado decisão definitiva por ter sido arquivado, no Supremo Tribunal Federal, o agrava de despacho denegatório de recurso extraordinário interposto pela Fazenda, segundo informa Ylves J. de Miranda Guimarães (op. cit., pag. 44), que todavia critica acerbamente esse julgado.

42. Vale a pena transcrever, para melhor compreensão, certo trecho do voto do relator dessa decisão, M. Juiz Bruno A. André:

"Ao contrário, se a isenção é subjetiva, mas o valor do imposto não pago pela pessoa isenta é passado ao outro agente da operação, a isenção agravará a posição do adquirente-renovador, o qual, então, cobrará do contribuinte isento o seu prejuízo, ou não fará operação com este, por não lhe trazer vantagem no mercado. Por outras palavras: se a isenção subjetiva significa transferência subjetiva do imposto, não haverá dispensa do pagamento, porém mudança do devedor e do momento da sua exigibilidade".

43. Entendo, também, que dão suporte à tese do crédito simbólico, no caso *como medida excepcional e transitória*, os textos do parágrafo 6.º do Decreto-lei n.º 406/68 e dos parágrafos 1.º e 2.º do art. 12 da Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975. Merece referência, ainda, a norma do inciso III, do parágrafo único do art. 1.º desta mesma Lei, a qual, por mencionar a "concessão de créditos presumidos" deixa claro que a prática é ou pode se tornar corrente, o que afasta, na minha opinião, as objeções que em doutrina se faz quanto à legalidade do instituto. Suposição que se fortalece com a invocação do exemplo que nos dá o Protocolo AE-1-73 através do qual os Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Goiás e Mato Grosso admitiram conceder um crédito presumido de 60% do ICM incidente na primeira saída do amendoim.

44. Não creio, *data venia*, que a faculdade de transferir eventuais créditos de operações anteriores, consagrada pela jurisprudência do S.T.F., seja inteiramente satisfatória nem tecnicamente incensurável.

45. Pode não ser satisfatória para assegurar à COSIGUA o mesmo tratamento fiscal que a Lei n.º 303 lhe outorgou, e que é o objetivo a alcançar, se inexistirem créditos nas operações anteriores ou se, existindo, forem em montante inferior ao crédito gerado na venda por ela feita.

46. Do ponto de vista rigorosamente técnico, poder-se-ia fazer a mesma restrição levantada pelos opositores do "crédito simbólico": como saber, o comprador da mercadoria da COSIGUA, que nas operações anteriores foi pago o imposto? Veja-se que, no acórdão relativo ao R.E. n.º 71.686 (RTJ 57/662) a sentença afinal ratificada pelo E. Supremo Tribunal parte do pressuposto de que terá havido "necessariamente" recolhimento do imposto pela operação anterior. E se foi efetivamente pago, quanto se pagou? De mais a mais, é preciso ver que no caso de indústria, não é, obviamente, a mesma mercadoria que circula, como se dá nas operações comerciais do que cogitam os acórdãos do E. Supremo Tribunal (além do citado, v. o ac. no R.E. n.º 72.596, in RTJ 61/519), de modo que bem se poderia observar que o "simile não é igual", ao que tudo faz crer. Como, na prática, apurar o valor do crédito acaso gerado nas operações anteriores efetuadas com as matérias-primas adquiridas pelo industrial e que entram na composição do produto final? Como computar o valor de eventuais perdas de matérias primas ou daquelas consumidas pelo próprio industrial, senão através de critérios arbitrários?

47. Bastam essas considerações para evidenciar que, no caso, seria impraticável a adoção do sistema admitido pela jurisprudência da Suprema Corte, gerada com base no caso especialíssimo de revendas de um único e mesmo produto feitas por um ente governamental.

48. De todo o exposto sou levado a concluir que não existe qualquer razão, de fato ou de direito, que aconselhe a reforma do parecer anterior desta Procuradoria, cujas conclusões ratifico, com o esclarecimento de que o entendimento aqui manifestado se baseia na situação excepcional e transitória da Companhia Siderúrgica da Guanabara e tem por fito, única e exclusivamente, manter aquela empresa sob as mesmas condições de tributação que resultaram da implementação, em 1963, da norma do art. 1.º da Lei 303/63, sem que isto importe, como parece óbvio, em exo-

nerar a contribuinte de cumprir as obrigações fiscais acessórias e recolher os impostos de que seja mera retentora ou responsável.

É o que me parece,

S.M.J.

Rio de Janeiro, 13 de maio de 1976. — HUGO MAURÍCIO SIGELMANN, Procurador do Estado.

1. VISTO. Aprovo o parecer do Sr. Procurador HUGO MAURÍCIO SIGELMANN (fls. 60/76), nos termos das considerações que vêm a seguir.

2. Em decorrência da fusão dos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro, determinada pela Lei Complementar n.º 20, de 1.º de julho de 1974, o art. 69 do Decreto-lei n.º 5, de 15 de março de 1975 (Código Tributário do Estado), estabeleceu:

“Art. 69 — O beneficiado por concessão de regime especial ou de qualquer outro ato administrativo individual em vigor nos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro estará obrigado a requerer o reconhecimento de sua manutenção, por parte do fisco estadual, no prazo de 60 (sessenta) dias, contado a partir da data da publicação deste Decreto-lei.

Parágrafo único. O não cumprimento ao disposto neste artigo importará na revogação, desde a data da publicação deste Decreto-lei, do regime especial ou do ato administrativo.”

3. Em cumprimento a essa disposição, a requerente, COMPANHIA SIDERÚRGICA DA GUANABARA — COSIGUA, formulou, no prazo prescrito, o pedido de fls. 2 e 3, porquanto era e é titular da isenção subjetiva, por prazo certo (vinte anos), compreendendo todos os impostos estaduais, que lhe fora concedida pela Lei n.º 303, de 14 de janeiro de 1963, do antigo Estado da Guanabara.

4. Tal isenção, por ocasião da reforma tributária de que resultara, entre outras medidas, a substituição do antigo Imposto de Vendas e Contribuições (IVC) pelo Imposto sobre Operações relativos à Circulação de Mercadorias (ICM), foi, em resposta a consulta formulada pela Requerente, considerada subsistente em relação a este último, nos termos de decisão proferida pelo Senhor Secretário de Finanças, em 9 de março de

1971, com fundamento em parecer da Procuradoria Geral do antigo Estado da Guanabara, emitido no Processo n.º 04/0018/71, e comunicada à requerente através do Ofício n.º 752, de 11 de março de 1971.

5. Trata-se, portanto, de isenção de impostos estaduais, concedida por prazo certo, por lei da entidade titular da competência tributária e que, em virtude de sua formulação ampla e genérica (“*todos e quaisquer impostos que incidam sobre suas operações ou bens ...*”) (Lei 303/63-GB, art. 1.º), considerou-se, por decisão legal da autoridade competente, abrangente também do novo imposto (ICM) que substituiu o IVC.

6. Posteriormente à concessão da isenção, veio o art. 178 do Código Tributário Nacional (em sua redação original) a estabelecer:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104” (grifamos).

7. Desse modo, como já reconheceu esta Procuradoria Geral no Processo n.º 04/0018/71, e agora no parecer aqui aprovado (fls. 60/76), tem a requerente direito adquirido à isenção, nos termos em que a concedeu a citada Lei n.º 303/63-GB; direito que, nem a Lei Complementar n.º 20/74, nem a Lei Complementar n.º 24/75, poderá prejudicar (Constituição Federal, art. 153, § 3.º).

8. Resulta daí que a requerente não poderá estar, enquanto perdurar a isenção, na posição de sujeito passivo de imposto estadual, sem prejuízo, é claro, de sua sujeição às obrigações acessórias dependentes das obrigações principais relativas a tais impostos, ou delas conseqüentes (CTN, art. 175, parágrafo único), ou, ainda, à obrigação de efetuar a retenção ou recolhimento de imposto cujo pagamento caiba a terceiro.

9. Entendemos, em conclusão, que a decisão proferida pelo Senhor Secretário de Finanças do antigo Estado da Guanabara, em 9 de março de 1971, no processo n.º 04/0018/71 (cópia a fls. 37 do presente), com fundamento em parecer emitido pelo Senhor Procurador do Estado JOÃO MAURÍCIO VILLASBOAS ARRUDA e aprovado pelo Senhor Procurador Geral do antigo Estado da Guanabara (processo n.º 04/0018/71, fls. 13 a 26 — cópia a fls. 23/36 do presente) — deve ser reconhecida, por

isso que continua a produzir efeitos relativamente à Administração tributária do Estado do Rio de Janeiro.

Restitua-se à Secretaria de Estado de Finanças.

Rio de Janeiro, 25 de junho de 1976. — ROBERTO PARAISO ROCHA,
Procurador Geral do Estado.

PARECER N.º 1/HSRS/76

PROCESSO N.º 14/000 446/76

Opção pelo serviço público municipal de funcionária do extinto Estado da Guanabara. Impossibilidade de retratação.

1. Técnica de Contabilidade do serviço público do antigo Estado da Guanabara, lotada no Escritório de Representação do Estado no Distrito Federal, pretende seja acolhido pedido de desistência de opção por ela manifestada em favor do serviço público municipal através do processo n.º E-14/001324/75. Alega, para este efeito, a impossibilidade de se ausentar de Brasília onde serve presentemente seu marido, Oficial da Marinha de Guerra.

2. As informações prestadas no processo esclarecem que a Postulante, em virtude da opção por ela feita, teve o seu nome incluído na Resolução n.º 179, de 29 de janeiro do corrente ano, a qual relacionou os servidores da antiga Guanabara que, como facultado no art. 1.º do Decreto-lei n.º 189, de 14 de julho de 1975, preferiram se vincular ao recém-criado Município do Rio de Janeiro.

3. A questão suscitada — revogabilidade de opção exercida por funcionário — constitui problema já equacionado por esta PRG em casos análogos. A orientação pacífica adotada é no sentido de que, produzida a manifestação de vontade do servidor, torna-se inadmissível a retratação, mormente se vencido o prazo legal concedido para o funcionário se decidir entre as situações legalmente previstas.

4. Na hipótese, a preferência eleita pela Requerente foi feita no prazo de 60 dias previsto no Decreto-lei n.º 189 de 1975. Esgotado o prazo, não há como se admitir o retraimento pretendido fundamentado em motivos que, não obstante respeitáveis sob o ângulo humano, são juridicamente irrelevantes.

5. Se são essas as conclusões a que sou obrigado a chegar diante do exame concreto do caso, creio, porém, que o assunto ainda merece algumas considerações. A opção de que se trata veio — a meu modo de ver — complementar a disciplina referente a destinação do pessoal do antigo Estado da Guanabara diante da fusão da qual resultou o atual Estado do Rio de Janeiro. O princípio geral que rege a matéria é o instituído no art. 16 da Lei Complementar n.º 20 de 1.º/7/74, que estabelece:

“O pessoal em atividade, do atual Estado da Guanabara que houver adquirido estabilidade no serviço público, de acordo com a lei aplicável ao tempo de aquisição, e anterior a esta Lei Complementar, será:

I — transferido para o novo Estado por ato do Governador, se também o for o serviço a que estiver vinculado na data da publicação desta Lei Complementar;

II — mantido no Município do Rio de Janeiro, nos demais casos.”

6. A mesma diretriz fixada pelo legislador federal foi seguida pelo Decreto-lei Estadual n.º 1 de 15 de março de 1975, que em seu art. 55 dispôs:

“O pessoal do antigo Estado da Guanabara, transferido para o Estado do Rio de Janeiro acompanhando o serviço a que estava vinculado em 1.º de julho de 1974, será relacionado pela Administração Estadual nos prazos que forem fixados em regulamento.”

7. No entanto, a orientação legal estabelecida não esgotava as hipóteses ocorrentes, nem vedava como não veda, que a recém-nascida unidade da Federação, viesse alterar, no exercício da autonomia legisferante que lhe é deferido no art. 13 da Constituição do Brasil, a solução dada ao problema pelos diplomas legais citados. Assim é que, foi baixado o discutido Decreto-lei n.º 189 de 14 de julho de 1975, cujo art. 1.º reza:

“Art. 1.º — No prazo de 60 (sessenta) dias a contar de 1.º de agosto de 1975, os Secretários de Estado e Dirigentes de órgãos diretamente subordinados ao Governador relacionarão os funcionários e empregados do antigo Estado da Guanabara que constituirão o Quadro II previsto no artigo 35 do Decreto-lei n.º 1 de 15 de março de 1975.