

12. O que importa, portanto, para a orientação a ser traçada por esta Procuradoria na espécie é a data do óbito do autor da herança ou legado e não a data da abertura do respectivo processo de inventário ou arrolamento.

13. Aliás, discorrendo sobre hipótese semelhante, o douto Carlos da Rocha Guimarães já teve oportunidade de fazer as seguintes considerações, em parecer publicado na *Revista de Direito da Procuradoria-Geral da Prefeitura do Distrito Federal*:

“De acordo com o artigo 1.572 do Código Civil, a propriedade e a posse se transmitem automaticamente ao herdeiro, pelo fato jurídico da morte.

Assim sendo, se, à data da transmissão, que é o fato gerador do crédito fiscal, não existia qualquer lei isentando a requerente dos tributos de transmissão, e, se a lei posterior não deu efeito retroativo aos seus dispositivos, não vemos como possa ser essa lei aplicada à requerente”. (Carlos da Rocha Guimarães. Parecer sobre Imposto causa-mortis. Benefício outorgado por lei posterior ao óbito, publicado na *Rev. de Dir. da Proc. Geral da Pref. do D. Federal*, atual Est. do R. de Janeiro, vol. 4, pág. 436).

14. Como a lei que estabeleceu a questionada isenção, além de não ser interpretativa, não contém qualquer autorização para que seus dispositivos se apliquem a obrigações tributárias pretéritas, parece-me que a mesma deve ser interpretada literalmente, nos termos do inciso II, do artigo 111, do Código Tributário Nacional, só alcançando, por conseguinte, as transmissões imobiliárias causa-mortis ocorridas a partir de 15 de março de 1975, inclusive.

15. Dessa maneira, não são beneficiadas por esse favor legal as transmissões de heranças ou legados havidas no antigo Estado do Rio de Janeiro em razão de óbitos ocorridos até o dia 14 de março de 1975.

Este é o meu parecer. S. m. j.

Rio de Janeiro, 30 de maio de 1975. — NILTON MACHADO BARBOSA, Procurador do Estado.

De acordo. Ao Sr. Procurador-Geral, sugerindo se confirmam efeitos normativos ao Parecer.

Rio, 3.6.75. — RICARDO AZIZ CRETTON, Procurador-Chefe da Procuradoria de Assuntos Tributários.

Visto. De acordo.

Ao Excelentíssimo Senhor Governador, propondo sejam atribuídos efeitos normativos ao parecer de fls. 7/12, nos termos dos arts. 7.º e 8.º do Decreto “N” n.º 1.081, de 14.6.68.

Em 17 de junho de 1975. — ROBERTO PARAISO ROCHA, Procurador Geral do Estado.

Expediente de 9 de julho de 1975.

Proc. 03/479/75 — Etel Nogueira de Sá — “De acordo, proceda-se conforme sugerido pelo Procurador Geral do Estado”

Parecer a que se refere o presente despacho.

Offício n.º 40-75-AM.

Em 05 de maio de 1975.

**PODER REGULAMENTAR. NATUREZA JURÍDICA, CONTEÚDO, ESPÉCIES, EFEITOS, LIMITES E EFICÁCIA**

Senhor Procurador-Geral:

O imóvel situado na Estrada dos Bandeirantes n.º 8.293, locado ao antigo Estado da Guanabara e onde se acha instalada a Escola Hemeleto dos Santos, foi adquirido pelo requerente, em 8 de outubro de 1974, através escritura pública lavrada perante o cartório do 6.º Ofício de Notas desta cidade, no livro 2.808, folhas 107, conforme atesta a certidão fornecida pelo 9.º Ofícios do Registro de Imóveis (fls. 7 a 10).

O seu novo titular está requerendo, por via de consequência, que os aluguéis posteriores à data da escritura lhe sejam pagos doravante (fls. 2), tendo sido o processo encaminhado à consideração desta Procuradoria-Geral para apreciar os aspectos jurídicos que o caso suscita (fls. 12 e 13).

Segundo os termos do contrato de locação (fls. 3/6), o prazo contratual exauriu-se no dia 28 de fevereiro de 1974 (cláusula 4.ª); o que me leva a concluir pela conveniência de ser firmado um novo instrumento, onde seriam introduzidas desde logo as alterações cabíveis no que concerne tanto ao locador como, também, ao locatário, a par de evitar, por outro lado, permaneça a locação vigendo por prazo indeterminado, à vista, sobretudo, da proibição inserta no parágrafo 2.º do art. 16 do De-

creto-lei n.º 20, de 15 de março de 1975, que veda a assinatura de contratos sem determinação de prazo, e, *ipso facto*, que ajustes inicialmente contratados por período certo venham a recair mais tarde sob outro regime que não aquele exigido pela lei.

A primeira questão que se põe, antes da redação da minuta do novo contrato, reside em saber quais os comandos legais ou regulamentares que, atualmente, disciplinam a questão orçamentária, financeira e patrimonial do Estado do Rio de Janeiro.

A dúvida se prende ao fato de que vigia, no antigo Estado da Guanabara, o Código de Administração Financeira (CAF-GB), editado pelo Decreto-lei n.º 128, de 18 de agosto de 1969, o qual, por seu turno, era regulamentado pelo Decreto "E" n.º 4.657, de 29 de dezembro de 1970 (RGCAF-GB), ambos contendo normas e princípios gerais de administração financeira e execução orçamentária; sendo certo, porém, que, a partir da constituição do novo Estado do Rio de Janeiro, em 15 de março de 1975, (Lei Complementar n.º 20, de 1.º de julho de 1974, art. 8.º), o aludido Código de Administração Financeira foi expressamente revogado, por força do art. 45 do Decreto-lei n.º 21, também de 15 de março de 1975, que, todavia, não fez qualquer alusão ao seu Regulamento Geral, como se pode verificar pela leitura do dispositivo

"Art. 45 — Este decreto-lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário, inclusive o Código de Administração Financeira do antigo Estado da Guanabara (Decreto-lei n.º 128 de 18 de agosto de 1969) e suas alterações, ressalvado o disposto no artigo 41 do presente decreto-lei."

Abstração feita à ressalva relativa ao art. 41 do CAF-GB, que diz respeito, tão-somente, aos contratos administrativos e às licitações — matéria que continuam, portanto, regidas pelas disposições pertinentes do antigo Estado da Guanabara — o legislador, se, de um lado, revogou todas as normas contidas no CAF-GB, que não aquelas expressamente ressalvadas, de outro, não aludiu explicitamente ao seu Regulamento Geral, deixando pairar no ar a dúvida quanto a possível revogação deste último diploma.

O problema ora enfocado assume excepcional relevo para a Administração Pública, dado que, excetuando-se algumas normas esparsas sobre administração financeira, execução orçamentária e gestão patrimonial, respigadas aqui e ali na legislação baixada a partir de 15 de março de

1975, assim como a ressalva constante do art. 45 do Decreto-lei n.º 21-75 e o comando contido na Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, a erradicação simultânea do CAF-GB e do RGCAF-GB importaria em deixar a máquina administrativa desprovida de instrumentos adequados e de normas capazes de ensejarem a gestão regular da coisa pública, tanto mais que o atual ordenamento jurídico não abarca toda a gama de situações passíveis de ocorrerem na prática administrativa.

Faz-se indispensável, pois, examinar se o RGCAF-GB foi revogado juntamente com a ab-rogação da lei a qual se subordinava (ressalvada a persistência das regras relativas aos contratos administrativos e a licitações, como já se viu), ou, se, a despeito disso, o referido Regulamento Geral ainda permanece em vigor; exceto quanto aos dispositivos nele inseridos e que se demonstrem, porventura, incompatíveis ou conflitantes com a nova ordem jurídica, caso em que verificar-se-ia, então, a ocorrência de revogação implícita.

O problema é espinhoso, mas cumpre enfrentá-lo, convindo, para melhor compreensão da matéria, fazer, antes, algumas considerações sobre os regulamentos em geral, sua natureza jurídica, conteúdo, espécies, efeitos, limites e eficácia.

Cumprido dizer, em primeiro lugar, que o poder regulamentar é atividade inerente à função executiva e indispensável à dinâmica administrativa (Constituição Federal, art. 81, III e art. 85, II; Decreto-lei n.º 16, de 15 de março de 1975, art. 1.º, I), mesmo porque, conforme assinala Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 1964, p. 77):

"No poder de administrar está implícito o de regulamentar".

Repousa, essencialmente, no princípio da separação dos poderes estatais: no nosso sistema político, ao Poder Legislativo compete estabelecer as regras gerais criadoras de direito, ao Judiciário incumbe aplicá-las coercitivamente, dirimindo controvérsias, e ao Executivo está reservada a função de expedir normas destinadas ao fiel cumprimento das leis.

O Procurador Sergio Ferraz, em excelente estudo sobre o tema aqui versado *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, verbete "Regulamento", vol. 481, analisou as raízes históricas de poder regulamentar e sua evolução ao longo dos tempos detendo-se, sobretudo, nos fundamentos jurídicos que o enformam examinados sob o enfoque de variadas correntes doutrinárias, chegando, finalmente, à conclusão de que o exercício da função regulamentar não é exclusivo do Executivo —

embora dele majoritariamente promane — de vez que qualquer dos órgão ou agentes dos poderes estatais pode também exercê-la, desde que o faça em caráter administrativo, ou seja, não-legislativo, segundo se depreende dos excertos abaixo transcritos:

“Sob o ponto de vista subjetivo, o regulamento pode emanar de órgãos ou agentes de qualquer dos Poderes estatais, atuando em caráter administrativo, não-legislativo” (fls. 47).

“Daí a explicação e a justificação da atuação regulamentar nesse terreno, preenchido conteudisticamente, em caráter majoritário, pelos sistemas de organização administrativa” (fls. 49).

“O regulamento é uma das principais formas de manifestação da atuação administrativa, deferida majoritariamente ao Poder Executivo...” (fls. 50).

Quanto à natureza jurídica e conteúdo, os regulamentos, em sentido estrito, são atos administrativos de caráter normativo, expedidos pelos Chefes do Executivo sobre matéria de sua competência, através decretos, contendo preceitos impessoais, gerais e comuns, de eficácia externa, e, portanto, vinculando terceiros, os quais se destinam a explicar o modo, conduta ou forma da correta execução de normas legislativas incompletas, facilitando sua aplicação (regulamento de execução), ou, então, prover situações não previstas pelo legislador, mas ocorrentes na prática administrativa (regulamento autônomo ou independente), a teor da conhecida lição de Hely Lopes Meirelles (obra citada, pág. 187):

“Os regulamentos são atos administrativos postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prever situações ainda não disciplinadas por lei.”

No que tange à espécie, são conhecidas segundo se viu antes, duas modalidades fundamentais: os regulamentos de execução, promulgados com o fito de explicitar regras de direito objetivo, a fim de conseguir sejam elas corretamente entendidas e aplicadas, estabelecendo normas práticas para a fiel execução dos mandamentos da lei, e os regulamentos autônomos ou independentes, que dispõem sobre matéria ainda não regulada especificamente por lei: sendo curial que as disposições neles contidas obedecem à mesma natureza do provimento administrativo onde se acham integrados, vale dizer, serão, respectivamente, suplementares ou subsidiárias, na primeira hipótese, e supletivas, na segunda.

É bem conhecida a lição do ilustre Procurador Diogo de Figueiredo Moreira Neto (*Curso de Direito Administrativo*, Parte Especial, 1971, pág. 289):

“A doutrina distingue dois tipos de regulamento: o de execução, necessário ou auxiliar para que se executem as leis, e o autônomo, em que se dispõe sobre matéria de competência da unidade federativa, ainda não legislada.”

Os regulamentos de execução, consoante acima foi exposto, visam à correta aplicação da lei, segundo elucida Sergio Ferraz (obra citada, pág. 51):

“A finalidade dessa modalidade regulamentar é a explicitação da norma legal e o aparelhamento dos meios concretos para sua execução” mediante a emissão de normas secundárias, como as denomina Francisco Campos (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 80, pág. 376).

No mesmo sentido, a conclusão de Clencio da Silva Duarte (*Revista de Direito Público*, 1971, vol. 16, pág. 91):

“Os primeiros (o autor refere-se aos regulamentos executivos ou de execução) se prendem a uma lei determinada, de que derivam, visando a esclarecê-la, para facilitar-lhe a execução”.

Invocando a lição de Pietro Virga sobre a função eminentemente integrativa da lei, buscada pelos regulamentos de execução (*Diritto Costituzionale*, Palermo, 3.<sup>a</sup> edição, 1955, pág. 392):

“Regulamentos de execução são os que pressupõem a existência de lei precedente, que regule a matéria e a que necessariamente se prendem com o objetivo de lhe explicar o conteúdo, com disposições particulares e minuciosas, garantindo-lhe e providenciando-lhe a exata e uniforme aplicação”.

Já os regulamentos autônomos ou independentes, de acordo com a definição de Gneist, reproduzida por Rui Barbosa (*Revista Forense*, vol. 7, pág. 36), são aqueles

“em que o poder executivo obra sobre si nos vários domínios da administração pública, ainda não ocupados pela legislação”, sendo valiosa, no particular, a lição de Carlos Medeiros Silva (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, pág. 1):

“Ainda que o regulamento em regra pressuponha uma lei anterior à qual se acha vinculado, expressamente, a doutrina reconhece que pode

ocorrer o contrário. Mesmo sem lei anterior e ante a inércia do Legislativo, o poder regulamentar se pode exercer, quando interesse relevante, cuja tutela cabe ao Executivo prover, o reclame”.

e do professor Francisco de Sá Filho (*Relações entre os Poderes do Estado* pág. 225):

“O problema dos chamados regulamentos autônomos, expedidos, espontaneamente, pelo Executivo, sem ligação com qualquer lei, é delicado e muito debatido, embora se trate de prática freqüente nas democracias. Tem-se cuidado argüir que, incumbido o Governo de assegurar o cumprimento das leis, cabe, por esse fato, o poder de reorganizar os serviços que lhe cumpre executar.”

Dúvida, assim, não resta de que pode o agente governamental suprir as lacunas da legislação vigente, editando regulamentos autônomos com a finalidade de completar os claros existentes no ordenamento positivo, desde que, no uso dessa faculdade, não invada matéria reservada privativamente à lei, cujos preceitos se caracterizam, destarte, pelo seu cunho supletivo, só podendo regular assuntos omitidos ou não previstos na legislação, e que terão a natureza de regras jurídicas primárias, por força da ausência de comando legal anterior, segundo assinala Zanobini (*Corpo, di Diritto Amministrativo*, Milão, 8.<sup>a</sup> edição, 1958, vol. I, pág. 72).

A legalidade, no nosso ordenamento jurídico, da expedição de regulamentos autônomos é ressaltada por Sergio Ferraz, de existência, segundo ele, “palpável, concreta e crescente”, com a nota de servirem para dar (obra citada pág. 50):

“... partida à normalidade de determinada matéria, sem qualquer limite posto em lei federal”

e a finalidade decorrente (obra citada, pág. 52):

“do dever que tem a Administração de organizar e tornar plausivelmente efetiváveis as atribuições que lhe são próprias”.

No ensaio que publicou sobre os regulamentos independentes (*Revista de Direito Público*, vol. n.º 16, págs. 89-98), Clencio da Silva Duarte, após relacionar as principais objeções formuladas na doutrina pátria, advindas, sobretudo, de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (*Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 1969, vol. I, págs. 127 e 313) e de Geraldo Ataliba (*Apontamentos de Ciências das Finanças*, 1969, págs. 132 e 134), defende, com manifesta vantagem, a existência dessa modali-

dade regulamentar, independentemente de prévia e expressa norma constitucional autorizativa, cujo uso justifica-se, a seu ver, pela necessidade de deixar à Administração uma certa gama de livre atividade ligada à organização, funcionamento e atribuições dos órgãos públicos, ao poder da política e outras áreas situadas no campo da competência discricionária, tanto que assevera (pág. 93):

“Em nosso Direito, sempre existiu e se justificou o regulamento independente quando a matéria sobre que verse se incluía no âmbito do poder discricionário pacificamente reconhecido à Administração.”

Referindo-se, ainda, à ausência de explícita referência constitucional dos regulamentos independentes — argumento que tem sido brandido freqüentemente pelos que negam a sua existência dentro do nosso sistema jurídico (vide a opinião de Manoel Ferreira Filho, in *Revista de Direito Administrativo* vol. 84, pág. 27) — assim se pronuncia o autor citado (pág. 94):

“Não impressiona, *data venia*, a alegação de que as Constituições brasileiras apenas têm conferido ao Executivo o poder regulamentar restrito, concernente à expedição de simples regulamentos da execução, pela desenganada referência à atribuição, tão-somente, de baixar regulamentos “para a fiel execução das leis”. Ora, como adverte Marcelo Caetano (*Manual de Direito Administrativo*, 8.<sup>a</sup> edição, Lisboa, tomo I, n.º 44, pág. 95), no comentar expressão semelhante da Constituição portuguesa de 1933 (“para a boa execução das leis”), quando se fala em regulamento para a “fiel execução da lei” (ou “boa execução da lei”) não se quer dizer que o regulamento é uma regra destinada à execução de certa e determinada lei anterior. A “boa execução da lei” (entre nós: a “fiel execução da lei”) não é, pois, a execução de cada lei, mas a dinamização da ordem legislativa”.

Relativamente aos efeitos e limites do poder regulamentar impende assinalar, remontando aos albores do nosso direito haver se entendido, em tempos passados, que o Poder Executivo não dispunha de competência para suprir, pela via regulamentar, as lacunas da lei, sob pena de — dizia-se então — importar na coexistência de dois legisladores, além de implicar invasão da área privativa do Legislativo, o que tornaria verdadeira ilusão o sistema constitucional, de acordo com a clássica posição defendida por Pimenta Bueno (*Direito Público Brasileiro*, págs. 36 e 231).

Já naquela época, entretanto, pontificava Anibal Freire, proclamando, em termos irretorquíveis e com o lastro da sua reconhecida auto-

ridade, que, diante da irexistência ou colisão ou antinomia entre o postulado legal e o regulamentar, era perfeitamente admissível a complementação da lei lacunosa através a expedição de regulamentos, desde que versasse sobre matéria não disciplinada pelo legislador (*Do Poder Executivo na República Brasileira*, pág. 81 e *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, pág. 2, nota 4):

“É possível que, não por omissão, o legislador tivesse esquecido na lei disposições capitais, que reforcem a sua execução e concorram melhor para o objetivo visado. Não havendo antinomia entre os dispositivos, o regulamento, que tem de completar a lei, pode tratar da matéria de que o legislador não cogitou, mas somente com o fim de ampliar o espírito da deliberação.”

Em tempos mais recentes, Themístocles Brandão Cavalcanti, invocando a abalizada opinião de Fritz Fleiner, sustenta caber ao Executivo uma “função regulamentar ampla e cada vez maior” (*Instituições de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 395), tendo sido esse, na realidade, o caminho trilhado pelo legislador brasileiro, conforme se pode constatar mediante o exame da evolução dos textos constitucionais que, em diversas épocas, tutelaram a nossa ordem jurídica. Em outra obra (*Princípios de Direito Público*, págs. 160-161), reitera ser mais consentânea com a realidade dos fatos a teoria da delegação legislativa como fundamento dos regulamentos, cuja regularidade e legalidade, a seu ver, não podem ser postas em dúvida. Indica, ainda nesse trabalho, entre os motivos que podem levar o legislador a conceder às autoridades administrativas o pleno exercício do poder regulamentar, a necessidade de prover situações especiais ou assuntos internos da administração, no meio de circunstâncias mutáveis e sujeitas a rápidas transformações, acarretando, assim, a indispensabilidade de munir o administrador com meios de atuação mais rápidas e flexíveis, hábeis a atender prontamente às necessidades gerais e coletivas, sem esquecer que o administrador, por se encontrar em estreito contato com a realidade, dispõe de melhores conhecimentos que o legislador para a regulamentação de particularidades; tendência essa que Bilac Pinto observa ocorrer nos países mais adiantados, em ritmo acentuado (*Estudos de Direito Público*, 1953, pág. 278).

O insigne administrativista português Marcelo Caetano indaga, e a seguir esclarece tema que tem sido bastante debatido (*Manual de Direito Administrativo*, pág. 86):

“Pode perguntar-se se não seria mais prático que o legislador preceituasse logo na lei tudo quanto fosse necessário. A experiência mostrou

que não. Há pormenores que só podem ser previstos por quem esteja em contato com a prática administrativa e com as realidades cotidianas; e como a mutabilidade das circunstâncias e a evolução das condições de ação podem impor ou a adoção de novas maneiras de proceder ou a previsão de novas hipóteses abrangidas pela regra legal, importa que o próprio órgão executor o possa fazer, dentro dos limites da lei, por via meramente regulamentar.”

Esse é, hoje, em dia, indescritivelmente, o ponto de vista dominante na doutrina, mesmo porque é da essência do processo legislativo abster-se de incursões profundas em matérias de âmbito administrativo, estabelecendo apenas princípios genéricos e impessoais, com o que se concede, *ipso facto*, maior liberdade ao Governo para traçar as diretrizes condizentes com o propósito legislativo. A luz da moderna ciência do direito administrativo transparece, clara e cristalina, a verdadeira amplitude do poder regulamentar, cujos limites podem ser fixados, de um lado, pelo respeito às esferas privativamente reservadas à lei formal, de acordo com os critérios políticos e constitucionais que delimitam, em cada época, a atuação do poder legiferante, e de outro, pela área de competência do seu próprio expedidor, restrita, dentro do plano federal, estadual, e municipal, ao campo de atuação do qual se acha incumbido; tudo isso entendido, não no sentido de ser inviável ao regulamento completar o preceito legal, mas, tão-somente, no de que lhe é defeso contradizê-lo. A sua legitimidade repousa, em última análise, na prévia previsão, explícita ou implícita, seja na Constituição, seja na legislação ordinária; coarctada, em última análise, pela impossibilidade de exceder a área de atuação do administrador, com a conseqüente invasão da esfera de competência específica do legislador.

Outrossim, sabido que as normas regulamentares estão situadas abaixo, hierarquicamente falando, dos preceitos reservados ao campo da lei formal, considerada esta sob o ponto de vista da sua natureza jurídica extrínseca, e levando em conta o princípio do primado da lei, previsto na nossa Lei de Introdução ao Código Civil (art. 2.º), segue-se que os regulamentos de execução devem se conter dentro dos balizamentos expostos pelo insigne Hely Lopes Meirelles (obra citada, pág. 187):

“A doutrina aceita esses provimentos administrativos *praeter legem*, para suprir a omissão do legislador, desde que não invadam as reservas da lei, isto é, as matérias que só por lei podem ser reguladas.”

Pelo não menos insigne Bonifácio Fortes (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 65, pág. 39):

“Visa o regulamento desdobrar, ampliar detalhadamente o conteúdo da lei, com esse propósito dispor sobre o que a lei não cogitou, desde que não contrarie o seu espírito, pois a lei não pode prever todas as situações e minúcias.”

Tal qual, aliás, prelecionam, entre os civilistas, Washington Barros Monteiro (*Curso de Direito Civil — Parte Geral*, 1962, pág. 19):

“Não pode ser sobreposto à lei (o regulamento); no conflito entre ambos prevalece curialmente a última. A supremacia da lei sobre o regulamento constitui tese pacífica e consagrada, dispensando, por isso, quaisquer explicações.”

Serpa Lopes (*Curso de Direito Civil*, 2.<sup>a</sup> edição, vol. I, pág. 84):

“O regulamento só obriga tanto que não fira os princípios substanciais da lei a que está subordinado.”

E Franzen de Lima (*Curso de Direito Civil Brasileiro*, 3.<sup>a</sup> edição, pág. 49):

“O regulamento deve conter-se dentro dos preceitos da lei regulamentada, não podendo modificá-la em nenhum dos seus aspectos.”

E, entre os administrativos, Victor Nunes Leal (*Problemas de Direito Público*, 1.<sup>a</sup> edição, pág. 66):

“Para que o regulamento seja invalidado é preciso que contrarie disposições de uma lei formal.”

E Carlos Medeiros Silva (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, pág. 4):

“Usando da faculdade de editar regulamentos não pode, entretanto, o Executivo, invadir a órbita de atribuição dos demais poderes do Estado.”

E, no direito estrangeiro, Duguit (*Traité de Droit Constitutionnel*, 2.<sup>a</sup> edição, tomo IV, pág. 701):

“Le reglement a pour but et pour raison d'être d'assurer l'application de la loi qu'il complète. Il est donc, en quelque sorte, contenu par la loi à laquelle il se rattache. Il développe les principes formulés dans la loi, mais il ne peut, en aucune façon, étendre ou restreindre la portée de la loi, ni quant aux personnes, ni quant aux choses.”

Carré de Malberg (*Teoría General del Estado*, versão espanhola de Lion Depetret, México, pág. 314 e 317):

“... el reglamento nada puede ordenar sin la condición de fundarse en un texto legal que a ello lo autorice...”

“... pues el reglamento no puede moverse sino dentro de los límites de la ley; más aún, la actividad reglamentaria sólo puede ejercerse en ejecución de las leyes, y con mayor razón no puede el reglamento ni contradecir ni derregar las leyes existentes.”

Rafael Bielsa (*Derecho Administrativo*, vol. II, pág. 223-4, 6.<sup>a</sup> edição):

“Reglamentos de ejecución son tales aquellos necesarios para realizar y aun facilitar la ejecución de las leyes; por consiguiente, sus disposiciones no pueden extralimitarse de la ley o leyes a que se refieran. Por medio de estos reglamentos se especifica en normas especiales las mas generales de la ley.”

E, finalmente, Villegas Basavilbaso (*Derecho Administrativo*, Buenos Aires, tomo I, pág. 270):

“El reglamento de ejecución está subordinado inmediatamente a la ley. Es cierto que podría denominársele legislación secundaria o complementaria, porque completa la ley regulando los detalles indispensables para asegurar su cumplimiento, pero no puede crear exigencias nuevas, no puede extender o restringir el alcance de la ley en cuanto a las personas y en cuanto a las cosas.”

O mestre Francisco Campos, eruditamente, destaca a primazia dos preceitos jurídicos editados pelo Poder Legislativo (lei em sentido formal) sobre os regulamentos de execução, e procura eliminar o campo de atuação do administrador à luz do princípio da legalidade constitucionalmente firmado (reserva legal).

Leia-se, a propósito, alguns elucidativos excertos, a seguir transcritos (obra citada, pág. 373 e seguintes):

“No exercício, porém, do poder regulamentar, por mais longe que possa ir o poder administrativo na formulação de regras ou de preceitos jurídicos, ele não exerce, entretanto, nesse domínio, uma atividade livre. A lei condiciona estritamente a produção administrativa de preceitos ou de regras de caráter jurídico, limitada a sua atividade, no que toca às medidas regulamentares destinadas à execução da lei, a tão-somente editar

aqueles preceitos ou aquelas regras jurídicas que tenham por fim tornar executórios os preceitos e as regras legais, mediante dispositivos que, por serem de caráter meramente administrativo, o legislador deixou e podia deixar à prudente discricção do administrador. No exercício do poder regulamentar, a Administração não pode, portanto, sob pretexto de lacunas na lei a ser executada, dispor em relação ao seu objeto com a mesma amplitude e a mesma liberdade com que em relação a ele poderia dispor o Poder Legislativo, ainda que se limite à criação de meios e instrumentos destinados à realização de uma finalidade, que a lei se cinge a formular em termos vagos e gerais. Há, com efeito, instrumentos e meios em relação aos quais somente o Poder Legislativo poderá dispor, como é o caso quando se cogita de meios e instrumentos que envolvam ônus para o Estado, ou que importem em criação de restrições à liberdade e à propriedade dos indivíduos. Tais matérias fogem inteiramente à competência da Administração, que sobre elas não poderá editar preceitos limitativos, por mais amplo que seja o seu poder de regulamentar as leis de cuja execução foi incumbida. O poder regulamentar tem por condição a lei, entre cujos limites terá de se mover, a cujas disposições não poderá opor disposições contrárias, e somente de acordo com cujos preceitos poderá editar regras destinadas à sua execução, assim como não poderá, igualmente, sob pretexto de completar a lei para tornar mais eficaz algum dos seus preceitos, exercer, quanto à escolha de instrumentos e de meios, uma opção de caráter formalmente legislativo, ou reservado constitucional e privativamente à discricção do Poder Legislativo. É consubstancial dos regimes constitucionais, particularmente ao nosso — de Constituição escrita e rígida, um domínio indubitavelmente reservado à legislação no sentido estrito ou formal, ou à competência do Poder Legislativo. Em tais regimes, por maior a amplitude que se queira atribuir ao poder regulamentar da administração, esse poder não está apenas adstrito a operar *intra legem e secundum legem*, mas não poderá, em caso algum e sob qualquer pretexto, ainda que lhe pareça adequado à realização da finalidade visada pela lei, editar preceitos que envolvam limitações aos direitos individuais. Este domínio é, de modo absoluto, reservado à legislação formal, ou aos preceitos jurídicos editados pelo Poder Legislativo. Em relação a eles a Administração não poderá dispor, seja por via individual, ou, mediante o ato administrativo, seja por via geral, ou mediante decreto de caráter regulamentar. Garantidos na Constituição os direitos individuais, a sua declaração constitui, por si mesma, um limite oposto de modo absoluto ao poder regulamentar da Administração. Se tais direitos podem ser regulados no seu exercício, somente mediante a lei for-

mal, isto é, mediante ato autêntico do Poder Legislativo, poderão ser estabelecidas ao seu exercício condições ou pressupostos de caráter obrigatório. Ainda mesmo o legislador encontra na declaração dos direitos individuais limitações à discricção legislativa. Há, com efeito, direitos cujo exercício a própria Constituição regula, ao prescrever expressamente as únicas condições ou os exclusivos pressupostos mediante cuja realização o indivíduo pode desde logo exercê-los, sem que possa o legislador ordinário formular em relação ao seu exercício novas condições, ou pressupostos outros que não os expressamente contemplados ou consignados na própria Constituição.

A reserva em favor da lei, em sentido autêntico ou formal, de todas as matérias em que se envolva, particularmente com a intenção, o propósito ou a finalidade de limitá-lo, o exercício dos direitos individuais, é um princípio universalmente aceito, não somente nos regimes de tipo americano, como, por igual, nos demais regimes em que a produção dos preceitos jurídicos se encontra regualada em uma Constituição.”

Sob a invocação do art. 141, parágrafo 2.º, da Carta Magna de 1946 (que corresponde ao art. 153, parágrafo 2.º, da atual Constituição Federal), diz ainda que:

“Foi o que a Constituição brasileira de 1946 traduziu, de modo enfático e com maior precisão, ao consignar no art. 141:

“A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e a propriedade, nos termos seguintes:

§ 2.º — Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Esta garantia constitucional, assegurada indiscriminadamente aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país, sintetiza numa expressão lapidar dois princípios essenciais ao Estado de direito:

- a) a supremacia da lei;
- b) a reserva da lei.

A garantia em questão se destina, sobretudo, a limitar a ação regulamentar ou preceptiva do Poder Executivo. Este não poderá por via ou forma regulamentar e muito menos mediante ato administrativo ou de caráter individual, editar qualquer mandamento, de conteúdo positivo ou negativo, do qual possa resultar para o indivíduo o dever de prestar

um ato ou a obrigação de se abster de uma atividade, a não ser que em lei anterior se haja combinado a prestação ou a abstenção.

A garantia em causa significa, precisamente, que a Constituição coloca sob a proteção da lei o direito de liberdade individual, vedando na sua esfera a ingerência da autoridade administrativa a não ser para o fim de executar o preceito legal que haja regulado o exercício daquele direito (Supremacia da lei).

A mesma garantia significa, igualmente, que a Constituição exclui da competência preceptiva ou regulamentar do Poder Executivo toda a matéria relativa à liberdade individual que não poderá ser objeto de disposições ou de preceitos de caráter administrativo, seja para condicionar o gozo de direito de liberdade, seja para lhe definir o alcance, o conteúdo ou a forma do seu exercício (reserva da lei)."

No precioso estudo a que acima aludi, Sérgio Ferraz chama a atenção, entretanto, para a necessidade de ser entendida *cum grano salis* a dogmática assertiva da integral submissão do regulamento à lei, não apenas porque a faculdade regulamentar tem a sua delimitação variável, por se achar subordinada, ora aos critérios políticos que ditam a atuação do Poder Legislativo, ora aos limites constitucionalmente impostos à chamada reserva legal, em suma, à ordem legal vigente em determinada época, como também porque o campo estritamente regulamentar consiste na esfera de competência da particularização dos meios e condutas diretamente ligados à situação administrativa, motivos que levam-nos a propor critérios de identificação mais amplos e flexíveis e, por isso mesmo, bastante valiosos (obra citada, pág. 49):

"Para o estabelecimento de um limite entre uma e outra categoria normativas deveremos ter em mente o critério de competência em virtude do qual age normativamente o órgão e não a categorização formal do próprio órgão. Daí deflui que a lei será a norma emanada do poder legislativo, como tal se entendendo não um órgão específico, mas uma competência constitucional. Somente esse critério poderá tornar racionalizável a estratificação de uma hierarquia normativa, nos sistemas em que constitucionalmente se atribuem tarefas legislativas ao Poder Executivo, fato dia a dia mais comum. É à luz do princípio da competência que num sistema em que se prevê a faculdade de editar decretos-leis, poderemos impugnar a edição de regulamentos por essa via. É ainda a admissão desse critério que permitirá constatar a violação do princípio da reserva no processo de desconstituição legislativa."

Afirma, ainda, que (obra citada, fls. 51):

"... o âmbito de sua incidência está limitado aos campos do direito em que lhe caiba atuar"

para encerrar, declarando que, em relação à lei, deve o regulamento (obra citada, pág. 52):

"guardar uma relação de compatibilidade, e não de mera conformidade."

Seria especioso dizer que a edição de um regulamento autônomo ou independente impõe, por parte do agente governamental, o emprego de maior dose de cautela e tirocínio do que a normalmente utilizável na expedição de um regulamento de execução, pois se é certo que, em ambos os casos, essa atividade deve ser sempre exercida "secundum ou praeter legem, jamais contra legem", consoante adverte Sérgio Ferraz (obra citada, pág. 49), não o é menos que a exata delimitação do campo de atuação do poder regulamentar constitui tarefa bem mais espinhosa no primeiro caso do que no segundo.

Hely Lopes Meirelles aborda o tema, da seguinte maneira (obra citada, pág. 188):

"Quando se tratar de regulamento destinado a prover situações não contempladas na lei (regulamento autônomo ou independente) terá de se ater aos limites da competência do Executivo, não podendo, nunca, invadir as reservas da lei, isto é, suprir a lei naquilo que é de exclusiva competência da norma legislativa (lei em sentido formal e material)"

no que conta com o prestigioso aval de Victor Nunes Leal (obra citada pág. 85):

"Em primeiro lugar, se a matéria, por força de preceito constitucional, deve ser regulada por lei, o regulamento autônomo não a pode suprir. Em segundo, se já existe lei sobre a matéria, tem o regulamento de conformar-se com as suas disposições."

do qual não discrepa Caio Tácito (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 34, pág. 3):

"Dentro do quadro traçado pelo legislador, é lícito ao Executivo editar normas autônomas, desde que não contraditem nem desmereçam aos preceitos de maior hierarquia."

Alguns exemplos de áreas vedadas ao administrador, por ocasião da expedição de regulamentos autônomos, são fornecidos por Francisco de Sá Filho (obra e local citados):

“Sem dúvida, não poderiam criar empregos, nem despesas, e, tampouco, estabelecer penalidades ou modificar competências”

enquanto Pontes de Miranda, menos casuístico, sustenta a inconstitucionalidade de regulamentos que visam estabelecer, alterar ou extinguir direitos ou obrigações estranhas à lei (*Comentários à Constituição de 1967, com a emenda de 1969*, 2.<sup>a</sup> edição, tomo 3, págs. 312 e 315).

O insigne Sérgio Ferraz, tão freqüentemente invocado no presente trabalho, remata o assunto com o costumeiro brilho, dizendo (obra citada, pág. 52):

“Os regulamentos autônomos têm como campo de ambiência um dos dois seguintes terrenos: ou aquela área não expressamente reservada à lei, e onde norma legal, *stricto sensu*, ainda não foi editada (a *Rechtsfreisphäre* deferida à Administração; ou, como no direito americano, o campo dos poderes residuais); ou a chamada “reserva da Administração”, isto é, aquela em que, por disposição da lei maior, é livre, discricionário e exclusivo o desenrolar da ação administrativa.”

No que toca às consequências e repercussão do exercício anormal da função regulamentar no mundo jurídico, afirma Victor Nunes Leal que os regulamentos expedidos contra legem são “inoperantes”, aduzindo ainda (obra citada, pág. 87):

“Que o regulamento que contraria disposições legais, ou que exorbite da autorização concedida em lei ao executivo possa deixar de ser aplicado pelos órgãos judiciários é princípio que não comporta a menor dúvida”

que para San Thiago Dantas, são ilegais (*Problemas de direito Positivo*, 1955, pág. 225), e, para Alfredo Buzaid, “nulos de pleno direito” por eiva de inconstitucionalidade (*Da Ação Direta*, 1958, pág. 128), todos antecedidos por Antonio Joaquim Ribas, vetusto autor, que, invocando a propósito os ensinamentos de Dufour e da jurisprudência francesa, entendeu não serem “obrigatórios” os regulamentos opostos às normas legais (*Direito Administrativo Brasileiro*, Rio, 1866, pág. 240):

“O mesmo entre nós se deve entender, quando a antinomia entre a lei e o regulamento é manifesta, de sorte que a autoridade executiva se ache colocada na alternativa de executar a lei e violar o regulamento, ou de executar o regulamento e violar a lei.”

Convém deixar registrada a inexistência, na Constituição brasileira vigente, de dispositivo que expressamente determine o órgão incumbido de exercer o controle da legalidade do poder regulamentar (como existia, *verbi gratia*, na Carta de 1934, cujo art. 91, inciso II, cometia essa atribuição ao Senado), o que levou Bonifácio Torres a entender que (obra citada, pág. 48):

“Cabe, no entanto, ao Judiciário decisivo controle de legalidade do regulamento. Quando o regulamento ultrapassa o disposto na lei formal deverá ser acoimado de ilegal.”

Portanto, no regime de legalidade em que vivemos, os preceitos regulamentares porventura excedentes das raias constitucionais ou expedidos *contra legem* podem deixar de ser aplicados em virtude de decisão do próprio administrador hierarquicamente competente para proferi-la, de acordo com a moderna orientação do direito administrativo (sem razão, no particular, Bonifácio Torres, obra citada, pág. 48), notadamente porque o Estado de Direito, como é por demais sabido, caracteriza-se pela rigorosa obediência ao princípio da hierarquia das normas jurídicas, cujo sistema é formado por uma verdadeira pirâmide na qual as regras decorrem umas das outras, sendo que as de maior categoria se sobrepõem às de nível inferior: num primeiro plano estão os preceitos constitucionais e respectivas emendas; num segundo, as leis complementares, num terceiro, os diversos tipos de lei (ordinárias e delegadas) e decretos-leis, e, por último, os regulamentos.

Feitas essas considerações de ordem teórica, e que se impurham como antecedente lógico das conclusões que a seguir serão alcançadas, cumpre, agora, examinar se o Regulamento Geral do Código de Administração Financeira acha-se, ou não, revogado, e, numa segunda etapa, tentar definir sob uma perspectiva mais ampla quais os preceitos atualmente vigentes no tocante à administração financeira e execução orçamentária.

Ao que estou convencido, a revogação do Código de Administração Financeira nas partes afetadas, isto é, com exclusão das disposições relativas às licitações e aos contratos, não importou, por si só, na automática ab-rogação do seu Regulamento Geral, visto que:

- a) não houve revogação expressa desse último;
- b) se o legislador deixou de fazê-lo de maneira taxativa é porque, certamente, pressentiu a necessidade de permanecerem em vigor as normas contidas no Regulamento;

c) não me parece haver sucedido, por outro lado, a revogação implícita do regulamento apenas em decorrência do desaparecimento da lei à qual estava vinculado, já que inexiste, presentemente qualquer incompatibilidade entre os preceitos regulamentares em confronto com outras normas legais de igual ou maior hierarquia;

d) não há, no sistema brasileiro, outros modos de revogação de normas jurídicas, senão esses dois: revogação expressa ou por via oblíqua; nenhum dos quais está aqui presente;

e) em tal caso, prevalece o princípio segundo o qual persistem no mundo jurídico as regras vigentes, até que sobrevenha a adição de outra, de igual ou maior hierarquia, que as revogue, a não ser nos casos de legislação temporária, que também não é a hipótese sob exame;

f) considerando a existência de duas classes diferentes de regulamentos, não há, segundo entendo, óbice a que o RGCAF haja passado da categoria de regulamento de execução para a de regulamento autônomo, isto é, desvinculado de uma lei preexistente;

g) essa transformação só seria inexecutável — torno a dizer — se os preceitos contidos no decreto em questão exorbitassem, porventura, o específico campo de atuação do poder regulamentar, o que também não se dá no caso concreto, eis que as normas dele constantes, por dizerem respeito à administração financeira, à gestão patrimonial de valores públicos e à organização administrativa não são, em absoluto, privativas de lei formal.

A literatura jurídica é sobretudo parca no trato desse assunto. O único dos autores consultados que enfrentou o problema, Sérgio Ferraz, manifesta-se contrário a semelhante entendimento, afirmando (obra citada, pág. 52):

“Da subordinação do regulamento de execução à lei deflui que, revogada esta, fica aquele sem aplicação”.

É sempre com timidez que se diverge de um mestre do porte e da estatura do citado jurista, mas, cumpre fazê-lo, no caso vertente, por estar convencido de que a asserção supratranscrita deve ser entendida com uma pitada de sal: não basta a mera revogação da lei para, automaticamente, erradicar do mundo jurídico o decreto que a regulamenta; o que importa, em realidade, é saber se esse regulamento tem condições de poder subsistir autonomamente, vale dizer, se as normas nele inseridas se contêm dentro da esfera do poder regulamentar. E isso sucede, indeneavelmente, com o RGCAF.

Logo, à luz dos ensinamentos doutrinários que foram abundantemente expostos no bojo deste parecer, inexiste impossibilidade legal quanto à vigência do RGCAF, mesmo após a revogação do CAF.

Resumindo todo o exposto, entendo que, referentemente aos atos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos ou entidades da administração direta ou indireta do antigo Estado da Guanabara — objeto específico deste processo — é possível esboçar o seguinte quadro:

a) os atos cuja execução já tenha tido início até 15 de março de 1975 serão regidos pela legislação financeira vigente até aquela data no antigo Estado da Guanabara, ou seja, pelo CAF, pelo RGCAF e demais dispositivos que os alteraram (art. 22 combinado com o art. 2.º, inciso III, do Decreto-lei n.º 1, de 15 de março de 1975);

b) os contratos e as licitações, mesmo posteriores a 15 de março de 1975, continuam regulados pelo CAF, pelo RGCAF e demais disposições que os alteraram (art. 41 combinado com o art. 45 do Decreto-lei n.º 21, de 15 de março de 1975);

c) os outros atos de execução financeira e orçamentária recairão sob a égide da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e das normas constantes da legislação baixada após 15 de março de 1975, notadamente aquelas insertas no Decreto-lei n.º 20 e no Decreto-lei n.º 21, ambos de 15 de março de 1975;

d) desde que a matéria não tenha sido especificamente regulada pelos diplomas legais acima mencionados, é admissível a aplicação subsidiária das regras contidas no RGCAF.

Transplantados esses conceitos para o caso concreto sob exame, sugiro seja lavrado novo termo de contrato de locação com o atual proprietário do imóvel (não há que se falar em prorrogação; o outro já se extinguiu, e só se prorroga o que ainda está vigente, e, atendendo à impossibilidade de retroação superior a 90 dias (RGCAF-GB, art. 364, § 3.º), os aluguéis que mediassem entre a data da transferência do prédio para o requerente (8 de outubro de 1974) e a data de vigência do novo contrato, desde que não tenham sido pagos nem aos atuais nem aos antigos proprietários, seriam objeto de termo de ajuste de contas, consoante cediçamente se tem admitido nesta Procuradoria-Geral.

Levando em conta as modificações legislativas, permito-me oferecer, desde logo, mirutas do novo contrato de locação (Anexo n.º 1) e do termo de ajuste de contas (Anexo n.º II), que poderão ser utilizadas, caso venham a ser aceitas as sugestões aqui expostas.

Feitas essas considerações, tenho a honra de submeter à elevada apreciação de V. Exa. o presente parecer, acompanhado de dois anexos.

Atenciosas Saudações. — (a) Amilcar Motta — Procurador do Estado.

Visto.

Aprovo o excelente parecer e a minuta de contrato elaborado pelo Procurador Amilcar Motta.

Proponho, outrossim, ao Excelentíssimo Senhor Governador, sejam conferidos ao parecer de fls. 15-30, efeitos normativos, nos termos dos arts. 7.º e 8.º do Decreto "N" n.º 1.081, de 14.6.68.

Em 4 de julho de 1975. — ROBERTO PARAÍSO ROCHA, Procurador Geral do Estado.

Expediente de 9 de julho de 1975.

Processo:

N.º 14/26.874/74 — Bernardino Alves Fonseca e outros. — De acordo, proceda-se conforme sugerido pelo Procurador-Geral do Estado".

## CANCELAMENTO DE CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA

*Parecer a que se refere o presente Despacho.*

O Sr. Procurador Gil Costa Alvarenga submete a essa Chefia questão decorrente de divergência que se configura entre o entendimento desta Procuradoria e o adotado pela Secretaria da Fazenda, no tocante à aplicação do art. 10 da Lei n.º 2.492, de 7 de novembro de 1974.

2. Como sabe V. S., esse dispositivo estabelece o cancelamento de créditos da Fazenda Estadual, de valor original inferior a Cr\$ 100,00, obedidas outras condições que também impõe e que não interessam ao caso sob exame.

3. Este versa a dúvida surgida logo que publicada a Lei, consistente em saber se, para determinação do valor do crédito, ao fito de verificar

se está dentro do limite legal, devam ou não ser consideradas *em conjunto* as parcelas de imposto (predial ou territorial) e da taxa de serviços diversos, que tradicionalmente são lançados e arrecadados conjuntamente.

4. Para facilitar o exame, transcrevo o dispositivo em causa:

"Art. 10. Ficam cancelados na sua totalidade, os créditos da Fazenda Pública abaixo mencionados, desde que o valor original, assim entendido aquele que, sem os acréscimos e correção monetária, seja inferior a Cr\$ 100,00 (cem cruzeiros):

I — Provenientes de impostos e taxa de serviços diversos, sendo que a importância a que se refere este artigo será correspondente ao total do débito, por exercício e por inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, cujos fatos geradores sejam anteriores a 31 de dezembro de 1974."

5. Esse dispositivo suscitou muita perplexidade, tornando necessária a edição de atos normativos que, com o propósito de uniformizar a atividade da Administração, fixaram seu alcance.

6. Nesta Procuradoria, o Sr. Procurador Arthur Faveret Cavalcanti proferiu parecer, de n.º 02/AJFC/74, em que, abordando o ponto em discussão, opinou no sentido de que estariam cancelados os débitos em que a *soma* do imposto e da taxa, cobrados na mesma guia, fosse inferior a Cr\$ 100,00. Seu ilustre antecessor na Chefia recomendou aos Srs. Procuradores a adoção desse entendimento.

7. Todavia, a Portaria "E" SFI n.º 24, de 17.12.1974, baixada pelo Senhor Secretário de Finanças, assentou entendimento contrário, ao declarar que o limite legal se aplica "por tributo de qualquer natureza e por exercício."

8. Na verdade, torna-se forçoso reconhecer que ambas as interpretações se afiguram razoáveis, tão tortuoso e impreciso é o texto legal.

9. Inclino-me porém, *data venia*, por encampar o ponto de vista expresso pela autoridade administrativa. Creio que a dúvida surgiu em razão de estarem mencionados, na mesma alínea, "impostos e taxa de serviços diversos" seguindo-se a regra de que a importância (para fins do limite) seria correspondente ao total do débito, por exercício e por inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado. Ora, não me parece que essa norma seja dirigida aos impostos fundiários, *pois na sistemática destes a inscrição é do imóvel e não do contribuinte*. Ao contrário, o contribuinte de predial ou territorial não é inscrito no Cadastro de Contribuintes, onde