

do cargo. Não parece razoável sustentar que o servidor optante carregue consigo o seu cargo. Os quadros dos antigos Estados do Rio e da Guanabara eram fixados por lei, de acordo com as necessidades dos respectivos serviços. Assim, os quadros II e III correspondem a fixações que decorrem das que estabeleceram anteriormente as entidades fusionadas e que não devem ser desfalcadas em decorrência de ato de vontade dos funcionários.

Tem-se pois, a meu ver, que o funcionário optante deixa vago o cargo do Quadro Suplementar que ocupava. Verificada a vacância, dela decorre "a realização de todas as promoções e acessos decorrentes, extinguindo-se os cargos que resultarem vagos a partir dos de menor nível", nos estritos termos do artigo 43 do Decreto-lei n.º 1 de 15-3-1975.

5. Quanto à data em que se deu a vaga, só pode ser aquela em que o Estado, reconhecendo a validade do ato de opção, determinou a exclusão do funcionário da relação de integrantes do Quadro II, isto é a data da Resolução 179 acima citada, dia 29 de janeiro de 1975.

6. No que tange à criação do cargo municipal, parece-me se haver ela operado pela própria lei que instituiu a opção. Admitida que seja a juridicidade da instituição da opção por lei estadual, parece adequado adotar-se aqui o entendimento sustentado pela Procuradoria Geral na hipótese análoga da criação de cargos em decorrência do direito de estabilidade e efetividade reconhecido a alguns servidores pelos artigos 177 § 2.º da Constituição do Brasil e 109 da Constituição da Guanabara, ambas de 1967.

Esses dispositivos constitucionais, como interpretados no Estado a teor do brilhante Parecer n.º 1 de 1968 do Procurador Manuel Niederauer Tavares Cavalcanti, conferiram o direito de efetividade a quem, preenchendo os requisitos neles explicitados, fosse servidor não funcionário. Surgiu o problema da criação, nos quadros do Estado, dos cargos a serem ocupados pelos servidores transmudados em funcionários. A solução dada foi a seguinte:

"Restaria, neste ponto, indagar se há necessidade de lei estadual criando os cargos necessários ao atendimento do dispositivo constitucional.

Entendemos que não. Os cargos foram criados pelo próprio texto constitucional. Desnecessária é a lei ordinária (estadual ou federal) e até absurda: impossível, por exemplo, negar-se o legislador ordinário à criação dos cargos, pelo que não é de submeter-se-lhe ma-

téria em que só poderia votar favoravelmente: não haveria deliberação, mas ratificação dispensável do texto constitucional por lei ordinária. Apropriado, todavia, é o decreto executivo, eis que necessário à individualização dos cargos e de seus titulares. (Visto do Procurador Geral Diogo de Figueiredo Moreira Neto no Parecer do Procurador Manoel Niederauer Tavares Cavalcanti acima citado)."

Este entendimento parece deva ser aplicado "mutatis mutandis", à espécie. Os cargos dos optantes, no município, teriam sido criados pela lei que instituiu a opção com as características que apresentavam no Estado da Guanabara.

S.M.J., é o que me parece.

Rio de Janeiro, 9 de junho de 1976 — PEDRO PAULO CRISTÓFARO, Procurador do Estado.

PROCESSO E-14/000.559/76

Ofício n.º 15/76-PPC

1. Aprovo.
2. Remeta-se cópia do parecer ao Excelentíssimo Senhor Prefeito do Rio de Janeiro.
3. A Secretaria para as providências necessárias ao atendimento do expediente de fls. 2.

Rio de Janeiro, 18 de junho de 1976. — ROBERTO PARAÍSO ROCHA, Procurador Geral do Estado.

Processo n.º 657/75-PG-11

Parecer n.º 1/76-RLT

No parecer exarado a fls. 19/28 deste processo, em 12-11-73, considerando as inúmeras decisões judiciais favoráveis à utilização pelos torrefadores de café do crédito fiscal gerado na operação anterior entre o Instituto Brasileiro do Café e o produtor e, também, levando em conta a adequação do ponto de vista das Administrações dos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro à jurisprudência vitoriosa, opinei no sentido de que os Procuradores do Estado fossem autorizados, a exemplo do que ocorrera no antigo Estado do Rio de Janeiro, a deixar de interpor os recursos cabíveis, a concordar com a desistência manifestada pelos autores e a deixar de promover as execuções fiscais ou a manifestar a desistência nas que já se iniciaram.

O Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda solicitou o reexame da matéria, tendo em vista que o superveniente Convênio ICM 34/75, aprovado pelo Decreto n.º 481, de 26-11-75, apenas permitiu aos Estados a dispensa de multas e juros de mora aos contribuintes que, no prazo de 90 dias, contados da data da publicação da ratificação nacional do instrumento (8-12-75), efetuassem o pagamento integral do imposto, devidamente corrigido ou, se facultado, iniciassem o pagamento parcelado. Aduziu S. Exa. que as medidas propostas naquele parecer poderiam, também, ser tidas como contrárias aos Convênios ICM 1/75 e ICM 24/75, bem como à própria Lei Complementar n.º 24, de 7-1-75.

2

2.1 Embora se reconheça modernamente que as reiteradas decisões judiciais desempenham função criadora de normatividade, discute-se ainda se ganham a estatura de fonte formal do direito, de eficácia semelhante à da lei.

Por isso mesmo MIGUEL REALE prefere falar em modelos jurídicos, com o que preserva a validade da influência jurisprudencial:

“Focalizando o problema segundo meros liames de vigência, só a lei é “fonte formal” do direito, nos países de tradição romanística, porque todas as demais só possuem validade segunda, de adequação ou conformidade ao modelo legal. Mas se, ao contrário, a questão é proposta no plano da experiência jurídica concreta, o *modelo legal* muitas vezes não é senão a consagração formal (e quantas vezes tardial) de um *modelo jurisdicional, costumeiro, dogmático ou negocial*”. (O Direito como Experiência, S. Paulo, 1968, pág. 184).

CARLOS COSSIO (El Derecho en el Derecho Judicial, B. Aires, 1945, pág. 172) observa que a dificuldade do racionalismo jurídico relativamente ao tema consistia em exigir que a jurisprudência se convertesse em enunciado normativo, o que é impossível.

2.2 A influência e os efeitos das sentenças sobre matéria fiscal é controvertida no Brasil.

De um lado se vê incorporada pelo Legislativo e pelo Executivo a construção jurisprudencial. ALIOMAR BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro, Rio, 1970, pág. 371) anota que os conceitos de fato gerador e base de cálculo constituem uma contribuição antecipadora da jurisprudência. O problema das isenções condicionadas a encargos do bene-

ficiário do regime do IVC para o do ICM só foi solucionado pelos Executivos dos Estado-membros após as decisões judiciais.

De outro lado observa-se a resistência da Administração em dar força normativa à jurisprudência, especialmente em virtude da dificuldade de se determinar o momento em que as decisões podem ser consideradas estáveis e predominantes, da própria imprevisibilidade inerente à sentença e do envelhecimento dos julgados frente às novas circunstâncias sociais e históricas.

Note-se que nem mesmo a Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal oferece a indispensável segurança. Sabe-se que as decisões incluídas na Súmula vinculam os Ministros do Supremo, porque constituem normas regimentais, e, indiretamente, os juizes de hierarquia inferior, mercê do controle final que o Excelso Pretório exerce, através do recurso extraordinário, sobre a interpretação das leis federais. Mas não sendo perfeita a Súmula, como obra humana, os próprios Ministros têm a competência para alterá-la ou revogá-la. Em matéria tributária há alguns exemplos: o verbete n.º 274, que declarava inconstitucional a taxa de bombeiros de Pernambuco, foi revogado pelo de n.º 549, que proclamou a constitucionalidade da incidência; o verbete n.º 71, que considerava irrestituíveis os tributos indiretos, foi modificado pelo de n.º 546, que admitiu a restituição quando o *solvens* comprovasse ter suportado o ônus do tributo.

Houve até mesmo um Convênio que demonstra toda a dificuldade da questão, inclusive pela forma pouco escoreita de seu enunciado. Foi o de n.º 17/72, que, ao se opor à jurisprudência predominante do S.T.F., declarou que “salvo decisão em contrário, não se deve considerar industrializado o produto resultante dos seguintes processos: a) abate de animais e preparação de carnes; b) resfriamento e congelamento, etc.”

2.3 No que concerne especificamente à controvérsia sobre a transferência dos créditos fiscais, a posição dos Estados-membros, contrária à orientação do S.T.F., firmou-se a partir do receio de que a falta de comprovação do crédito fiscal gerado na operação anterior, declarada desimportante pelo Pretório Excelso, pudesse se estender a outras hipóteses de incidência e a outros contribuintes.

No VII Congresso Nacional de Procuradores, realizado na Bahia no mês de novembro de 1975, a que se referiu o Procurador Assessor Dr. Sergio Ferraz no despacho de 18-2-76, discutiu-se a tese do Procurador Dr. Isaac Pereira da Silva, do Estado de Pernambuco, que defendia a opinião de que os Estados-membros deveriam insistir na recusa do reco-

nhecimento do crédito (cópia anexa). Coube-me a incumbência de relatar o trabalho; coerente com o ponto de vista que já havia manifestado no exercício do meu cargo, opinei pela rejeição da tese, por entender que o caso especialíssimo do IBC, que subsidiava a venda do café (comprava por mais e vendia por menos, do que resultava que o crédito comprovado na Ordem de Entrega era sempre menor que o gerado na operação de compra ao produtor), era insuscetível de ser comparado aos dos demais contribuintes do ICM (cópia anexa). O trabalho do nobre Procurador do Estado de Pernambuco, todayia, foi aprovado pelo Plenário daquele Congresso.

2.4 De qualquer modo, a matéria já está resolvida pelo Decreto número 481/75, através do qual o Excelentíssimo Senhor Governador do Estado aprovou o Convênio ICM 34/75, que reza o seguinte:

“Cláusula Primeira — Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a dispensar multas e juros de mora incidentes sobre o imposto sobre Circulação de Mercadorias devido pelas indústrias de torrefação e moagem de café e decorrentes da utilização indevida de crédito fiscal relativo às entradas de café em grão adquirido do Instituto Brasileiro do Café.

Parágrafo único — O disposto nesta cláusula fica restrito aos contribuintes que, dentro do prazo de 90 (noventa) dias, contados da data da publicação da ratificação nacional deste Convênio, efetuarem o pagamento integral do imposto, devidamente corrigido ou, se facultado, iniciarem o pagamento parcelado, perdendo o benefício, relativamente ao saldo, os que não suprirem as condições do parcelamento concedido.”

Não se reconhecerá, pois, o direito à utilização do crédito do ICM relativo às compras de café ao IBC, declarada indevida pelo Convênio transcrito.

3

Resta, contudo, determinar os efeitos, no tempo, do Convênio ICM-34/75.

É que os antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro já haviam modificado a orientação anterior, reconhecendo o direito à utilização dos créditos. O primeiro permitiu que as empresas se creditassem do ICM acumulado em 12 prestações mensais e consecutivas (despacho publicado no Diário Oficial de 14-3-75) e o segundo, em parcelas

não superiores a 50% do imposto a ser recolhido em cada quinzena. O Governador do antigo Estado do Rio de Janeiro permitiu, ainda, por despacho de 26-2-75, que os Procuradores do Estado manifestassem a concordância com as desistências manifestadas e que deixassem de interpor os recursos cabíveis.

De modo que, no dia 28-11-75, quando foi baixado o Decreto número 481/75, já haviam as empresas localizadas no território do atual Estado usufruído a maior parte do crédito acumulado.

A pergunta que se impõe é se o desfazimento das autorizações emanadas das antigas Secretarias de Finanças, levada a efeito pelo Decreto n.º 481/75 tem eficácia retro-operante, com força para invalidar o crédito efetivamente utilizado e, mesmo, aquele já reconhecido para utilização futura. Antes, porém, há que ser examinada a ponderação feita pelo Exmo. Sr. Secretário da Fazenda, a ver se as posições das antigas Secretarias de Finanças conflitavam com a Lei Complementar n.º 24, de 7-1-75 e com os Convênios ICM 1/75 e 24/75.

4

4.1 Tenho para mim que os atos das antigas Secretarias de Finanças não foram invalidados nem pela Lei Complementar n.º 24/75, nem pelo Convênio ICM 1/75, nem pelo Convênio 24/75.

A legislação citada proibiu ou limitou a concessão de inúmeros favores fiscais; anistia, remissão, parcelamento, moratória, ampliação do prazo de pagamento, isenção, concessão de créditos presumidos, redução de base de cálculos e quaisquer outros incentivos dos quais resulte a eliminação ou a redução do ônus do tributo.

4.2 Mas a permissão para utilizar o crédito do ICM acumulado não consubstancia qualquer favor fiscal, senão que represente mera interpretação do direito federal, especialmente da Constituição.

Ora, a interpretação jurídica constitui complementação da norma escrita. A lei, como enunciado normativo, é um ser de razão, destituído de substancialidade própria; existe, adquire realidade, na medida em que se refere a valores humanos ou traduz conduta humana. E como vida humana há de ser interpretada, ou empreendida. O já citado MIGUEL REALE (O Direito Como Experiência, S. Paulo, 1968, pág. 254) atribui à norma a função de suporte ideal de valores, do qual resulta que “entre *ato normativo* e *ato interpretativo* não há solução de continuidade, no sentido da progressiva objetivação das possibilidades axiológicas, num

crescendo de integração racional". Nem mesmo a Savigny — (traité de Droit Romain, Paris, 1840, vol. I, pág. 211) escapou que os destinos da norma estão ligados ao da interpretação: a qualidade de uma depende do valor da outra.

Assim, quando os Secretários de Finanças dos antigos Estados, refletindo o pensamento do Pretório Excelso, reconheceram o direito à utilização do crédito, simplesmente pretenderam determinar o sentido e o alcance das normas federais, compreender-lhes o espírito, valorar-lhes o significado. Mas não concederam nenhum benefício fiscal. Absolutamente.

4.3 O que, a meu ver, imprimiu certa conotação de favor aos atos em exame, foi a forma parcelada de utilização do crédito acumulado. Mas mesmo assim não houve qualquer benefício, senão até que se impôs um ônus ao contribuinte. Porque se a interpretação levou ao resultado de que os torrefadores tinham o direito ao crédito, o normal é que se lhes abrisse a oportunidade de utilizá-lo integral e imediatamente. A fruição parcelada, no caso, retardou-lhes o exercício do direito.

4.3.1 A afirmativa resulta clara se se atentar para a natureza especialíssima do imposto não-cumulativo. E então se verificará que o crédito fiscal funciona como mecanismo financeiro inerente àquela forma de tributação.

A. BERLIRI, em importante estudo sobre a natureza da obrigação tributária nos impostos não-cumulativos — (L'Imposta sul valore aggiunto. Milano, 1971, pág. 203 e seguintes), chega à conclusão de que a obrigação de recolher o imposto sobre o valor acrescido não é uma obrigação principal, porém simples obrigação acessória; entende melhor com a natureza do *mútuo* que com a da *dação*. Tudo isso decorre, segundo o autorizado tributarista, da própria característica dos tributos não-cumulativos, que ao contrário dos outros, não produzem o enriquecimento do Estado nem o empobrecimento do contribuinte. Se, no momento em que o devedor do imposto (vendedor da mercadoria) recolhe o tributo aos cofres públicos, o Estado, até então credor, se torna devedor daquele que adquiriu a mercadoria, claro está que não se extinguiu a obrigação tributária: houve mera *antecipação* do tributo. Só com a venda ao consumidor final é que estará completo o ciclo da incidência tributária, extinguindo-se a obrigação e enriquecendo-se o ente público. BERLIRI conclui que toda a estrutura da obrigação tributária se baseia no mecanismo que *descritivamente* é uma *compensação* de créditos e débitos fiscais, embora não o seja no sentido técnico-jurídico do termo (no sentido que, entre nós, fixou-o o art. 170 do C.T.N.)

De forma que, quando os Secretários de Fazenda dos antigos Estados autorizaram a utilização parcelada dos créditos acumulados, nada mais fizeram que permitir a compensação, inerente à própria estrutura do ICM, impondo, ainda, condições onerosas ao contribuinte.

4.3.2. Respeitaram, todavia, plenamente, as demais normas reguladoras do crédito fiscal do ICM, que o definem como crédito *físico* e *condicionado*.

4.3.3. Com efeito, o imposto estadual não-cumulativo segue o sistema de *crédito físico*, pelo qual, como ensina CESARE COSCIANI (El Impuesto al Valor Agregado, B. Aires, 1969, pág. 78), "deduzem-se do valor da produção unicamente os bens ou mercadorias que se incorporam *fisicamente* ao bem obtido, excluindo-se todos aqueles gastos que, embora indispensáveis para a produção do bem gravado, não se exteriorizam fisicamente no bem produzido (gastos com instalações, fábricas, imóveis, fontes de energia, transporte, investigações e estudos, patentes, publicidade, etc.)".

As antigas Secretarias de Finanças concordaram com a dedução do crédito igual ao resultado da aplicação da alíquota mínima (a das operações interestaduais) sobre o menor valor das operações (o preço constante da Nota de Entrega do IBC, inferior ao da compra ao produtor).

Logo, manteve-se a disciplina correspondente ao crédito físico. Não se admitiu qualquer crédito simbólico ou presumido, desvinculado da efetiva incidência anterior, como por vezes se encontra na legislação especial, que começa a introduzir regras típicas do regime de créditos financeiros (of. art. 3.º, § 4.º, do Decreto-lei 406/68; Decreto-lei 1.038, de 21-10-69, etc.) e que mereceu a proibição expressa da Lei Complementar 24/75 (art. 1.º, parágrafo único, item III).

4.3.4. Por outro lado, o crédito fiscal do ICM é utilizado sob a condição resolutiva da ulterior saída tributada da mercadoria. O imposto devido é o resultado da compensação do débito gerado na saída com o crédito obtido na entrada da mercadoria, podendo a compensação ser *global*, quando aplicada relativamente a todas as mercadorias que circulam em determinado lapso de tempo (art. 3.º § 1.º, do Decreto-lei 40.668), ou *individual*, quando é apurada com referência à mesma mercadoria (art. 4.º do Decreto-lei 406/68).

As antigas Secretarias de Finanças limitaram-se a permitir as *compensações globais* de créditos acumulados com os débitos futuros.

Conseqüentemente, não houve qualquer ofensa à natureza condicionada do crédito do ICM. A solução adotada afasta-se dos temperamentos trazidos por leis especiais, que chegam a admitir a fruição do crédito, como aqueles das exportações, independentemente da ulterior saída tributada — (cf. Ato Complementar n.º 35, de 28-2-67, art. 7.º § 4.º), e que já tiveram a compensação regulamentada neste Estado (art. 68 do Decreto-lei n.º 5, de 15-3-75; art. 328 do Decreto n.º 25, de 18-3-75; Resolução Conjunta SEF n.º 2, de 12-8-75). Nem implica em medida orçamentária, que depende de lei especial, como acontece no regime do IPI, que admite a compensação de débitos fiscais com os créditos constantes de processos administrativos, quando a União não os restitui, em dinheiro, no prazo de 60 dias contados do julgamento (cf. art. 33, item II, do Decreto n.º 70.162, de 18-2-72). Muito menos guarda similitude com as restituições em dinheiro dos créditos acumulados, como garantem certas legislações estrangeiras (cf. J.M. Rosa Tesheiner, ICM, Crédito Fiscal e Cumulatividade, Porto Alegre, 1972, pág. 8).

## 5

Quanto ao problema da eficácia retro-operante do Decreto n.º 481/75, a invalidar o crédito já efetivamente utilizado de conformidade com as autorizações emanadas das extintas Secretarias de Finanças, parece-me que deve ser resolvido no sentido negativo.

A modificação do critério jurídico da Administração só se aplica aos fatos geradores supervenientes. Opera *ex nunc*, produzindo efeitos a partir da data da sua publicação. Di-lo, explicitamente, o art. 146 do C.N.T.:

“A modificação introduzida do ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

O dispositivo transcrito garante a imutabilidade das situações jurídicas cristalizadas à sombra da interpretação fiscal revogada. Veda, em defesa da certeza e da segurança jurídicas, que o novo entendimento prejudique o contribuinte que pautou o seu procedimento pelas regras anteriormente vigentes.

A hipótese do art. 146 do C.N.T. não é de simples irrevisibilidade do lançamento, de resto já minuciosamente tratada no art. 149. Visa,

precipualemente, garantir a perenidade da interpretação anterior relativamente aos fatos geradores nascidos durante o tempo de sua vigência. Age no *plano normativo*, pois, como prelaciona ALIOMAR BALEEIRO, preserva a eficácia das normas complementares à legislação posteriormente revogadas:

“Já vimos que entre as normas complementares das leis, tratados e decretos integrantes da “legislação tributária”, tal como está conceituada nos arts. 96 a 100 do C.T.N., incluem-se também os atos normativos das autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos, desde que tenham eficácia normativa e as práticas reiteradamente observadas por aquelas autoridades.

Mas essas “normas complementares” também podem ser substituídas por outras ou modificadas em seu alcance ou nos seus efeitos.

Nesses casos, em se tratando de normas relativas ao lançamento, a inovação só se aplicará ao mesmo contribuinte se ocorrer fato gerador posteriormente à modificação. Sobrevivem as situações constituídas anteriormente e que são definitivas.” (Direito Tributário Brasileiro, Rio, 1970, pág. 451).

Inexigível, por conseguinte, que tenha ocorrido o lançamento individual para que o contribuinte fique imune ao oscilar das interpretações fiscais. Basta que o novo critério tenha sido adotado pela autoridade administrativa no exercício da atividade genérica do lançamento. Aliás, em se tratando de impostos de auto-lançamento, ou lançamento por homologação, nos quais a iniciativa de mensurar o fato gerador incumbe ao contribuinte, a irreversibilidade está garantida sempre que a Administração, tomando conhecimento da atividade do sujeito passivo, com ela concorda ou nada lhe opõe — (cf. Rubens Gomes de Souza, Limites dos Poderes do Fisco Quanto à Revisão dos Lançamentos, *in* RDA, vol. 14, pág. 38).

Conclui-se, pois, que, se já ocorreu o fato gerador e, mais, se o contribuinte procedeu ao auto lançamento, utilizando efetivamente o crédito fiscal do ICM para o confronto com os débitos gerados no período anterior à publicação do Decreto n.º 481/75, seja em prestações mensais (no antigo Estado da Guanabara), seja em montante não superior a 50% do recolhimento quinzenal (no antigo Estado do Rio de Janeiro), não pode agora ser obrigado a restituir o que antes se considerava legítimo direito seu.

6.1. O Convênio ICM 34/75 permitiu a dispensa de multas e juros de mora incidentes sobre o ICM devido pelas indústrias de torrefação e moagem de café e decorrente da utilização indevida do crédito fiscal relativo às entradas de café em grão adquirido do IBC.

Se foram declarados exigíveis os créditos utilizados, segue-se que o Convênio não permitiu a utilização de outros no futuro. O caso é de simples interpretação extensiva: a lei disse menos do que pretendia.

Mas, no que concerne aos contribuintes dos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro, parece-me que estão também amparados pelo art. 146 do C.T.N. relativamente ao período posterior à publicação do Decreto n.º 481/75, desde que o direito ao crédito tenha nascido antes daquela data.

Se aqueles contribuintes apresentaram o levantamento exigido na Portaria da Secretaria de Finanças do antigo Estado do Rio de Janeiro, obtendo a autorização ali prevista, ou se, de conformidade com o despacho do Secretário de Finanças do antigo Estado da Guanabara, iniciaram a utilização parcelada do crédito, terão direito, a meu ver, nada obstante os termos do Convênio ICM 34/75, a esgotar as autorizações concedidas, utilizando o crédito previsto para deduções após o dia 25-11-75.

6.2 As autorizações emanadas das antigas Secretarias de Finanças, embora apenas parcialmente usufruídas à data do Decreto n.º 481/75, criaram o direito irrevogável para o sujeito passivo, integrando-se ao seu patrimônio.

Passaram a constituir o “estatuto do contribuinte”, assim no sentido que lhe empresta TROTABAS (Finances Publiques, Paris, 1969, pág. 499), de situação jurídica impessoal e subjetiva, como também no sentido empregado por G. JEZE (Natureza e Regime Jurídico do Crédito Fiscal, in Revista de Direito Administrativo, vol. 3, pág. 64), de situação jurídica individual e objetiva, nascida com a ocorrência, no mundo fático, da hipótese prevista na norma, e complementada pelo ato administrativo que fixou a importância a ser levada em conta no pagamento do débito fiscal.

Isso mesmo é o que está expresso no art. 146 do C.T.N.: as modificações de critério jurídico só se aplicam aos fatos geradores futuros.

Ora, todo o problema analisado — os créditos fiscais do café adquirido ao IBC — prende-se a fatos geradores ocorridos no passado. É simplesmente residual, pois a autarquia deixou de subsidiar a comercialização interna do produto.

Não pode, portanto, o fato gerador pretérito, ao qual a Administração ligou determinadas conseqüências jurídicas, produzir efeitos diferentes a partir de reformulações de interpretação.

6.3. Pouco importa, no caso, que ainda não tivesse havido a utilização efetiva do crédito, porque, como já se viu: a) o que marca o direito do contribuinte é a ocorrência do fato gerador, cujo sentido e alcance estavam fixados em ato normativo; b) o lançamento revestiria a forma de compensação de créditos acumulados com débitos fiscais futuros. Mas o direito ao crédito fiscal nasceu com a compra da mercadoria ao IBC, fato ocorrido no passado, e não com a venda ulterior.

Entendo, assim, que nada obsta à integral utilização dos créditos fiscais, anteriormente gerados, após a data da publicação do Decreto número 481/75.

Nesta ordem de considerações, concluo que o parecer exarado a fls. 19/28 não foi afetado, em seus aspectos jurídicos, pelo superveniente Convênio ICM 34/75.

O que talvez já se tenha tornado dispensável, do ponto de vista da conveniência administrativa é a permissão governamental genérica para a desistência das ações, eis que, nesta data, já se esgotaram provavelmente os direitos reconhecidos pelas antigas Secretarias de Finanças.

O melhor, a meu ver, seria que as autorizações para as desistências ou para a não interposição de recursos fossem concedidas nos casos emergentes, se houver.

Em resumo, parece-me que:

I — os atos emanados das extintas Secretarias de Finanças dos antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro, que reconheceram aos torrefadores de café o direito de utilizar o crédito fiscal gerado na operação anterior entre o IBC e o produtor, continuaram em vigor até que se esgotasse a autorização neles contida, eis que:

a) não foram invalidados pela Lei Complementar n.º 24, de 7-1-75, nem pelos Convênios ICM I e 24/75, porquanto não consubstanciavam qualquer favor fiscal, porém mera interpretação do direito federal, inteiramente compatível com a natureza do crédito fiscal do ICM;

b) não foram atingidos pelo Convênio ICM 34/75, tendo em vista que o art. 146 do C.T.N. impede que a modificação do crité-

rio jurídico da Administração prejudique as situações decorrentes de fatos geradores pretéritos.

II — as autorizações para a não interposição dos recursos, para a desistência de ações e para a não propositura de execuções, sugeridas no parecer de fls. 19/28, deveria ser reservada para os casos emergentes, se houver, pois, em face do decurso de tempo, já foram provavelmente utilizados os créditos fiscais acumulados.

S.M.J.

Em 13 de maio de 1976. — RICARDO LOBO TORRES, Procurador do Estado.

**PROCESSO N.º PJ-00 657/75**

**PROCURADORIA GERAL DO ANTIGO  
ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

VISTO. Aprovo o parecer de fls. 52/72 da Procuradoria de Assuntos Tributários.

Assim sendo, em complementação ao “visto” de fls. 29/30, proponho que, mantido o entendimento já adotado, com base no parecer anterior (fls. 19/28), as autorizações para a não interposição de recursos, para a desistência de ações e para a não propositura de execuções sejam solicitadas e concedidas nos casos que porventura se manifestarem.

Restitua-se à Secretaria de Estado de Fazenda.

Em 16 de junho de 1976. — ROBERTO PARAISO ROCHA, Procurador Geral do Estado.

**OFICIO N.º 51/75 — SLC**

**PROCESSO N.º 604/74**

*Administração indireta. Empresa pública. Inaplicação do princípio de licitação quando o estatuto social não o contenha. Inaplicação das normas dos contratos administrativos.*

Senhor Procurador-Geral:

O parecer de fls. 118/127 da Assessoria Jurídica da SOSP põe em destaque e analisa vários aspectos relacionados com o contrato firmado entre a DESURJ e a SISAL para construção do “Hotel Praia Grande”.

Todavia, a solução das questões levantadas no parecer está condicionada, a nosso ver, à definição prévia dos seguintes pontos, considerando que a DESURJ é uma empresa pública, constituída sob a forma de sociedade anônima, e, conseqüentemente, dotada de personalidade jurídica de direito privado:

a) aplicação à DESURJ das disposições do Capítulo II do Decreto-lei n.º 25, de 16-5-69, do antigo Estado do Rio de Janeiro;

b) aplicação aos contratos celebrados pela DESURJ das normas que regem os contratos administrativos.

**A — Princípio da licitação**

O Capítulo II do Dec.-lei n.º 25/69 em questão, dispõe especificamente sobre a observância do princípio da licitação nas compras, obras e serviços efetuados pela Administração Direta e Indireta.

De acordo com o sistema legal vigente, enquadram-se no âmbito da Administração Indireta as autarquias, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, sendo que as autarquias são pessoas jurídicas de direito público e as outras duas espécies, pessoas jurídicas de direito privado. Estas últimas, além do mais, são regidas pelas normas aplicáveis às empresas privadas, especialmente no que diz respeito aos contratos que celebram e às relações com seus servidores. Isto é, aplicam-se aos contratos das sociedades de economia mista e das empresas públicas o direito privado e às relações empregatícias o direito do trabalho (Constituição Federal, art. 170, § 2.º).

A licitação é instituto nitidamente de direito administrativo. Constitue a licitação, em verdade, um procedimento tipicamente administrativo e é, no dizer de Hely Lopes Meirelles “o antecedente necessário do contrato administrativo”. A licitação é, pois obrigatória no âmbito da administração pública, quer quando se trata da administração direta, quer quando se trata da autarquia, não se estendendo porém a obrigatoriedade às sociedades de economia mista e às empresas públicas, visto que ambas se submetem, nessa matéria, às normas do direito privado.

Certamente podem as empresas privadas, não obstante a sujeição ao direito comum, observar o princípio da licitação nos contratos que celebrarem se assim estipular a sua lei básica, isto é, o estatuto social.

De igual forma, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, sujeitas nesse particular ao mesmo regime das empresas privadas, poderão submeter-se ao princípio da licitação, o qual, entretanto, tal