

dou em responder pelo pedido dos reclamantes, quanto ao mérito (docs. juntos).

14. Dirimido, assim, o primeiro aspecto do questionamento do Exmo. Sr. Secretário de Administração (fls. 15, item 2), prejudicado fica, conseqüentemente, o segundo aspecto (fls. 15, item 3), eis que não há dúvidas nem casos omissos a demandarem solução de comum acordo entre a União e o Estado.

15. À luz do exposto, sugiro a restituição deste processo ao Exmo. Sr. Secretário de Administração, recomendando a S.Exa. responder negativamente à injurídica pretensão da Companhia Docas do Rio de Janeiro.

Amaucy Ferreira Vianna
Procurador-Assessor

VISTO

Aprovo o pronunciamento da Procuradoria de Assuntos Trabalhistas e Previdenciários, complementado pelos subsídios do Procurador-Assessor Amaucy Ferreira Vianna.

Trata-se de caso típico de sucessão trabalhista.

Os empregados relacionados pela Companhia Docas do Rio de Janeiro têm, hoje, vínculo empregatício com essa Companhia e não com o Estado do Rio de Janeiro, razão por que não se justifica a pretendida devolução a esse de empregados daquela.

À Secretaria de Estado de Administração.

Rio de Janeiro, 9 de abril de 1979

Raul Soares de Sá
Procurador Geral do Estado

proc. nº E-01/03.956/79

PARECER Nº 3/79-RLT

ICM. Cooperativas de consumo. Incidência a partir da edição do Decreto-Lei nº 406/68.

Ação declaratória em matéria fiscal. Objeto: a relação jurídica nascida de fatos geradores efetivamente ocorridos na data da sentença. Impossibilidade do discurso judicial interpretativo da lei em tese.

Coisa julgada material em direito tributário. Restringe-se às questões ajuizadas, não se estendendo a outras relações jurídicas entre as mesmas partes.

Decidira a E. 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 673, de 19.6.78; Recurso nº 5.011) que a cobrança do débito apurado contra a COOPERATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, correspondente ao ICM do período de 16.7.73 a 31.12.75, no valor de Cr\$ 1.393.628,41, acrescido de multas (auto de infração nº 561.366), estava prejudicada em face de decisão judicial favorável ao contribuinte, proferida na ação declaratória nº 9.402 (Ap. Civ. nº 35.191).

Na peça vestibular deste processo, o Sr. Representante Geral da Fazenda solicitou ao Sr. Secretário de Fazenda o reexame da matéria, tendo em vista os iterativos pronunciamentos da Justiça no tocante à legitimidade da exigência do ICM nas transações realizadas pelas cooperativas de consumo.

O Sr. Assessor-Chefe da Assessoria Jurídica da Secretaria de Fazenda sugeriu a remessa do processo à Procuradoria Geral do Estado, a fim de que se examinasse se o V. Acórdão proferido na ação declaratória é passível de ser objeto de ação rescisória e se a decisão judicial se aplica às relações jurídico-tributárias posteriores ao trânsito em julgado ou somente às anteriores.

2. O ICM E AS COOPERATIVAS DE CONSUMO

Durante alguns anos lavrou o dissídio jurisprudencial entre os principais tribunais do país acerca da incidência do ICM sobre os atos cooperativos.

Hoje, todavia, a controvérsia já se encontra pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, que tem afirmado a não-incidência do tributo estadual sobre as operações entre as cooperativas de consumo e os seus associados no período anterior ao Decreto-Lei nº 406/68, para reconhecer a legitimidade da cobrança a partir da edição daquele Decreto-Lei (cf. RE 78.427, Ac. do Pleno, de 10.4.75, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, in DJ de 6.6.75, p. 3.949; RE. 74.377, Ac. unan. do Pleno, de 24.4.74, Rel. Min. Thompson Flores, in RDA 123, p. 95; RE 81.550, Ac. unan. da 2ª Turma, de 20.5.75, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, in RDA 126, p. 108; RE 87.232, Ac. unan. da 2ª Turma, de 3.6.77, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, in RTJ 81/995, este último com a seguinte ementa:

“ICM. Cooperativas de consumo. Incidência do tributo após a edição do Decreto-Lei nº 406/68. Reexame da questão pelo Plenário do Supremo Tribunal e reafirmação de sua mais recente jurisprudência (RE'S 79.699, 82.397, 82.612 e 84.490, julgados a 18.5.77).

Recurso extraordinário não conhecido.”

3. AS AÇÕES MOVIDAS PELA COOPERATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL

A COOPERATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL intentou várias ações contra os antigos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro, bem como contra o atual Estado do Rio de Janeiro.

Ofereço, a seguir, o transunto dos argumentos deduzidos e o teor das decisões.

3.1 MANDADO DE SEGURANÇA

Em 1968 foi impetrado, perante o Juízo dos Feitos da Fazenda do antigo Estado do Rio de Janeiro, o mandado de segurança nº 24.743, pela Filial de Niterói (cópia fls. 8/15).

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

O objeto do pedido era desconstituir os lançamentos do ICM relativos ao período de 1.7.67 a 15.2.68.

A questão resolveu-a, afinal, o Pretório Excelso, em favor do contribuinte, em Acórdão deste teor (fls. 16):

“A jurisprudência do S.T.F. sustenta o entendimento de que o ICM não era exigível por causa das operações que as cooperativas realizaram com os respectivos associados antes da vigência do Decreto-Lei nº 406/68.”

3.2 AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Em novembro de 1973 ingressou com a ação ordinária de repetição de indébito nº 9.516, perante o Juízo dos Feitos da Fazenda do antigo Estado do Rio de Janeiro (cópia a fls. 18/27).

Objetivava o contribuinte recuperar a quantia de Cr\$ 912.803,71, que pagara no período de janeiro de 1969 a julho de 1973, pela Filial de Niterói.

A sentença proferida pelo MM. Dr. Juiz da 5ª Vara da Fazenda Pública, em 27.2.76 (proc. 202), deu pela procedência da ação. A E. 5ª Câmara Cível, porém, reformou a sentença, em 14.9.76, sendo relator o Des. EBERT CHAMOUN (fls. 28/29). Em 14.1.77 foi admitido, pela letra d do permissivo constitucional, o recurso extraordinário interposto pelo contribuinte (fls. 31). O apelo extremo, que tomou o nº 87.817, ainda aguarda julgamento.

3.3 OUTRO MANDADO DE SEGURANÇA

Em fevereiro de 1973 a Cooperativa impetrou o mandado de segurança nº 9.688, perante o Juízo da 4ª Vara da Fazenda do então Estado da Guanabara (cópia a fls. 33/38).

O objeto do pedido era a declaração de não incidência do ICM sobre os atos cooperativos.

A E. 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça, por Acórdão de 8.7.76, em que foi relator o Des. PAULO ALONSO, declarou a caducidade da impetração, confirmando a decisão do Juízo monocrático (fls. 39/40).

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

3.4 A AÇÃO DECLARATÓRIA

Em setembro de 1973, a A. ingressou com a ação ordinária nº 9.402, perante o Juízo dos Feitos da Fazenda do antigo Estado do Rio de Janeiro (cópia a fls. 43/52).

A ação visava a "anular a exigência do pagamento do imposto de circulação de mercadorias (ICM); feita pelo réu, nas operações de distribuição de gêneros de alimentação e artigos de uso pessoal e doméstico entre a autora e seus associados" (fls. 43). Concluía a Cooperativa pedindo que fosse julgada procedente a ação "para o efeito de declarar-se a ilegitimidade da cobrança do ICM à mesma autora, em tanto quanto cooperativa de consumo, em suas relações com os respectivos associados, condenando-se o réu nas custas e despesas judiciais, inclusive honorários de advogado, que se arbitrem na forma da lei, ordenada afinal a restituição do depósito, com aplicação da correção monetária" (fls. 52).

No decurso da ação foi realizado o depósito continuado (proc. nº 9.353) da quantia de Cr\$ 439.872,91, correspondente ao período decorrido entre a 1ª quinzena de agosto de 1973 e a 2ª quinzena de junho de 1974 (fls. 70/84).

O M.M. Dr. Juiz dos Feitos da Fazenda, por sentença de 26.3.74, decidiu da seguinte forma (fls. 53/57):

"Julgo procedente o presente procedimento para declarar a ilegitimidade da cobrança do ICM à autora, em tanto quanto cooperativa de consumo, em suas relações com os respectivos associados."

A E. 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do antigo Estado do Rio de Janeiro, em 21.9.74, deu provimento em parte ao recurso da Fazenda Pública. Eis a ementa do v. Acórdão (fls. 59/62):

"Ação declaratória de ilegitimidade da cobrança do ICM à Cooperativa dos Funcionários do Banco do Brasil. Petição inicial, dúbia, atendida na sua parte conclusiva. Recurso de ofício e voluntário conhecidos e desprovidos, em parte. A ressalva da Fazenda é explicitamente reconhecida na sentença apelada, em parte, e os honorários arbitrados no mínimo de 1% sobre o valor da causa."

Os recursos extraordinários manifestados por ambas as partes foram denegados por despacho proferido em 13.3.75, e publicado em 22.5.75, que ficou irrecurrido (fls. 64/67).

O levantamento do depósito de Cr\$ 439.872,91 foi deferido em 8.10.75 (68).

3.5 MAIS UM MANDADO DE SEGURANÇA

Após a fusão, em março de 1977, impetrou novo mandado de segurança, dessa vez contra ato do Sr. Chefe da 12ª Inspeção Regional de Fazenda, perante o Juízo de Direito da 1ª Vara de Fazenda Pública (proc. nº 11.734).

Pedia que, em respeito à coisa julgada material, se estendessem os efeitos da decisão proferida na ação declaratória nº 9.402 ao estabelecimento mantido na cidade do Rio de Janeiro. Argumentava que a ação declaratória fora proposta pela Cooperativa dos Funcionários do Banco do Brasil como um todo, abrangendo a filial de Niterói e a sede do Rio de Janeiro. Concluía que, sub-rogando-se o atual Estado do Rio de Janeiro nas obrigações das antigas unidades federadas, a sentença projetava efeitos sobre todos os estabelecimentos da impetrante, eis que as partes eram as mesmas e idênticos o pedido e a causa petendi (fls. 86/82).

O MM. Dr. Juiz da 1ª Vara da Fazenda Pública denegou a segurança, por sentença de 30.11.77 (fls. 93/96).

A E. 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça confirmou a r. sentença de 1ª instância, em 15.8.78. O v. Acórdão traz a seguinte ementa (fls. 97/99).

"ICM — Após a vigência do Decreto-Lei nº 406/68, as cooperativas de consumo devem pagar o ICM, inclusive sobre as operações que realizarem com os respectivos associados. Julgado proferido a favor da apelante, sem a extensão que se pretende emprestar-lhe. Apelação desprovida."

O recurso extraordinário denegou-o o Exmo. Sr. Presidente do E. Tribunal de Justiça por despacho de 29.11.78 (fls. 101/102).

Interposto o agravo de instrumento, o Estado apresentou a sua contramínuta em 2.2.79 (104/107).

4. A AÇÃO DECLARATÓRIA Nº 9.402

Cumpra, pois, examinar a extensão do julgamento proferido na ação declaratória nº 9.402, que fundamentou a decisão do E. Conselho de Contribuintes no sentido da impossibilidade da cobrança da dívida relativa ao período de julho de 1973 a dezembro de 1975 e que motivou a consulta sobre a eficácia quanto às transações realizadas pelo estabelecimento de Niterói posteriormente à data do seu trânsito em julgado.

4.1 O OBJETO DA AÇÃO DECLARATÓRIA

Admite o art. 4º do Código de Processo Civil a ação para declarar a existência ou inexistência de relação jurídica ou a autenticidade ou falsidade de documento.

O objeto da ação declaratória, portanto, é a relação jurídica.

Recorde-se que a norma jurídica, em sua estrutura lógica, compõe-se de uma hipótese de incidência ("Tatbestand" para os alemães) e de uma consequência. A hipótese de incidência é a definição genérica da circunstância da vida que produz para alguém, como consequência jurídica, o direito ou o dever. Ocorrendo, na vida real, o fato que se possa subsumir na hipótese eleita pela norma, deflagra-se a consequência jurídica (cf. Karl ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Lisboa, 1968, p.21; Karl LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin, 1960, p. 196; R. ZIPPELIUS, *Einführung in die juristische Methodenlehre*, München, 1971, p. 32).

A hipótese legal e a consequência jurídica, genericamente consideradas, constituem a norma jurídica ou o direito objetivo.

O vínculo entre dois sujeitos (ou, para alguns, em se tratando de direitos reais, o vínculo entre o sujeito e a coisa), produzido pela ocorrência do fato e tendo como consequência o dever prescrito na norma, é a relação jurídica. Seus elementos constitutivos são, afinal, os sujeitos, o objeto, o fato propulsor e a garantia (cf. ORLANDO GOMES, *Introdução ao Direito Civil*, Rio, 1965, p. 99; E. ESPINOLA, *Sistema do Direito Civil Brasileiro*, Rio, 1961, 2º vol., p. 21).

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

A relação jurídica, por conseguinte, nada mais é que a atualização (no sentido aristotélico do termo) da norma pela ocorrência do fato. Na ausência do fato, não há que falar em relação jurídica. O que existe, aí, é mero direito objetivo, norma jurídica, hipótese legal; nunca relação jurídica, que só principia pela ocorrência, no mundo fático, da circunstância hipoteticamente prevista na norma.

O objeto da ação declaratória, assim, é a relação jurídica como vínculo entre sujeitos provocado pela ocorrência do fato. É a **relação jurídica concreta**, no dizer de ALFREDO BUZAID (*A Ação Declaratória no Direito Brasileiro*, S. Paulo, 1943, p. 110). Ou, na definição de ROSENBERG (*Lehrbuch des Deutschen Zivilprozessrechts*, Berlin, 1931, p. 264), é a existência ou inexistência do vínculo entre pessoas ou entre uma pessoa e uma coisa, ou de determinada consequência daquele vínculo.

Donde se infere que a ação declaratória não pode ter como objeto: a) um **fato puro**, que é apenas um dos elementos da relação jurídica (cf. Rosenberg, op. cit., p. 264); b) uma **questão abstrata de direito**:

"A ação declarativa não cabe para se interpretar a lei: seria absurdo que se confundisse o seu objeto, que é afirmar ou negar a existência da relação jurídica, com o *dicere jus*, que — no sistema jurídico brasileiro — só se tem icidententer". (PONTES DE MIRANDA, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Rio, 1974, tomo I, p. 179).

c) uma **relação jurídica futura**. A relação jurídica deve ser atual (cf. ALFREDO BUZAID, op. cit., p. 111). Como explica PONTES DE MIRANDA (op. cit., p. 169):

"Em princípio, a relação jurídica deve ser existente no momento em que se pede a declaração, ou há de ser negada em sua existência a esse momento. A relação jurídica futura, por ainda não estar composto o suporte fático do fato jurídico de que se irradiaria, não pode desde já ser declarada" (p. 169).

O que se não pode perder de vista, por dois motivos principais, é que a ação declaratória apenas se estrema das demais ações pela eficácia da sentença, e, nunca, pelo seu objeto.

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

Seja o primeiro motivo que a missão constitucional do Poder Judiciário consiste em aplicar a lei, armando o silogismo jurídico, ou seja, subsumindo o fato na hipótese legal. Dessa estrutura lógica não escapa nem mesmo a ação declaratória. Preleciona CARNELUTTI (*Sistema de Derecho Procesal Civil*, B. Aires, 1944, vol. I, p. 158):

“... en virtud del proceso declarativo el mandato abstracto (*norma material*) se individualiza, y por ello, se transforma en mandato concreto. El juez es *vox legis*, en cuanto *ius dicit* para el caso singular, declarando lo que *respecto a él quiere el Derecho* (objetivo).”

O segundo motivo é que o elemento declarativo existe em todas as sentenças. O problema é de grau. Na ação declaratória a declaratividade se apresenta em grau máximo, enquanto se ausentam os efeitos constitutivos ou condenatórios (salvo no que pertine às custas, nas demais ações preponderam a constitutividade ou a condenação, aparecendo a declaratividade incidentalmente (cf. PONTES DE MIRANDA, *Tratado das Ações*, S. Paulo, 1972, vol. I, p. 130). Daí porque CARNELUTTI (op. cit. p. 161) prefere falar em **processo de mero acerto**, para se referir ao processo declaratório e para distingui-lo de processo de **acertamento constitutivo** ou do processo declaratório de **condenação**.

A sentença proferida na ação declaratória, em síntese, vai afirmar a existência da relação jurídica como projeção de fatos jurídicos. O que se não admite, em tema de declaração judicial, é a possibilidade de afirmar-se a relação jurídica na ausência do fato de que se irradia, ou seja, a simples interpretação da lei.

4.2 O OBJETO DA AÇÃO DECLARATÓRIA EM MATERIAL FISCAL

A mesmíssima coisa sucede com a ação declaratória sobre matéria fiscal.

O seu objeto é a relação jurídica tributária.

A norma tributária, como qualquer norma jurídica, compõe-se da hipótese legal, que é a descrição dos pressupostos abstratos da incidência do imposto (fato gerador do imposto, “*Steuertatbestand*”), e da

consequência jurídica, que compreende o dever do cidadão de pagar o imposto ou cumprir outra obrigação.

Com a ocorrência, no mundo fático, da circunstância hipoteticamente prevista na norma, deflagra-se a consequência jurídica e nasce a relação jurídica tributária, que nada mais é que o vínculo entre o Estado e o cidadão tendo como objeto o pagamento do tributo.

Indispensável, portanto, para que se concretize a relação jurídica tributária, que ocorra, na realidade, o fato que se possa subsumir na hipótese legal, como ensinam os tributaristas:

AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO:

“Para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou o pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária.” (*Fato gerador da obrigação tributária*, S. Paulo, 1971, p. 28).

RUY BARBOSA NOGUEIRA:

“Para que exista a obrigação é, por assim dizer, necessário que, à semelhança de um espelho, a lei reflita o retrato da relação de fato. Aí teremos então a **realização dos elementos do fato gerador** e só então o nascimento da obrigação tributária.

Sem o elemento material como fonte, não poderá nascer a relação jurídica tributária, ainda que exista a prévia descrição **in abstracto**, feita pela lei”. (*Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, S. Paulo, 1974, p. 116).

DINO JARACH:

“Existe una relación substantiva, que nasce del verificar se el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables”. (*El Hecho Imponible*, B. Aires, 1971, p. 54).

Sem a ocorrência do fato concreto inexistente relação jurídica tributária. Haverá direito objetivo, ou norma jurídica, ou, como prefere

BLUMENSTEIN (*Sistema di Diritto delle Imposte*, Milão, 1954, p. 9), relação de força tributária (Abgabegewaltverhältnis) entre o Estado e o conjunto dos cidadãos.

O objeto da ação declaratória em matéria fiscal, portanto, é a existência ou inexistência da relação jurídica tributária, seja em sua forma pura de vínculo obrigacional entre o Estado e o contribuinte surgido pela ocorrência do fato gerador, seja em sua forma aperfeiçoada de crédito tributário:

“Para prevenir o litígio resultante do lançamento ilegal, pode a parte lançar mão da ação declaratória. Por meio da ação declaratória pode ela pedir se declare inexistente a dívida, demonstrando a sua ilegalidade”. (ALFREDO BUZUID, *Ação Declaratória no Direito Brasileiro*, S. Paulo, 1943, p. 107).

CELSO AGRÍCOLA BARBI (*Ação Declaratória Principal e Incidente*, Rio, 1977, p. 106) chega a dizer que “a ação anulatória de débito fiscal nada mais é que uma ação declaratória negativa, em que se pretende o reconhecimento da inexistência de uma dívida fiscal”. O nome de ação anulatória cunhou-o o uso forense, mas não existe distinção entre uma e outra.

Verifica-se, desse modo, que a ação declaratória não se estrema das demais ações sobre matéria fiscal em razão do objeto. Em todas (declaratórias, anulatórias de débito, repetitórias de indébito, consignatória) discute-se a relação jurídica tributária. A diferença está ligada ao problema da eficácia da sentença.

A semelhança entre as diversas ações, no que pertine ao vínculo obrigacional como seu objeto, ressalta claramente da comparação entre a declaratória e o mandado de segurança. Neste também o que se discute é a relação jurídica concreta. Inadmitte-se a segurança normativa, que estabeleça regra geral de conduta para casos futuros, indeterminados (cf. HELY LOPES MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, S. Paulo, 1966, p. 579). Já consta da Súmula da Jurisprudência Predominante do S.T.F.:

“266 — Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.”

4.3 O OBJETO DA AÇÃO DECLARATÓRIA Nº 9.402

Nesta ordem de considerações, parece-me que a ação declaratória nº 9.402 não teve outro objeto senão as relações jurídicas concretizadas durante o seu decurso.

A sentença judicial declarou a inexistência da relação jurídica tributária entre a Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil e o Estado no período compreendido entre o início do depósito continuado (agosto de 1973) e a data do seu trânsito em julgado (dezembro de 1974). Isto é, declarou que as saídas de mercadorias do estabelecimento da Cooperativa situado em Niterói para os seus associados, ocorridas naquele espaço de tempo, não se subsumiam no fato gerador abstratamente definido no Decreto-Lei nº 406/68, e, conseqüentemente, não deram nascimento à relação jurídica tributária.

Por evidente que a decisão judicial não teve o condão de declarar genericamente a não incidência do ICM sobre os atos cooperativos, que isso, como se viu, constituiria interpretação da lei em tese, da hipótese legal, do fato gerador abstrato, mas, nunca, declaração da inexistência de relação jurídica.

Ademais, se a decisão tivesse declarado genericamente a não incidência do tributo, teria como objeto relações jurídicas futuras, coisa que se não compatibiliza com a natureza da ação declaratória, como se viu.

Tanto é verdade que o objeto da ação nº 9.402 se restringia às relações jurídicas então ocorridas, que a própria autora providenciou o depósito das importâncias correspondentes ao tributo e ingressou com a ação para “anular a exigência do pagamento do ICM”. Que exigência? Obviamente a do imposto que se depositava.

A dubiedade da inicial, que pedia a anulação da exigência do ICM e a declaração da ilegitimidade da cobrança à autora em tanto quanto cooperativa de consumo, foi percebida pelo v. Acórdão da E. 1ª Câmara Cível. De anulação, a rigor, não se poderia cuidar, pois inexistia lançamento ou qualquer ato do Fisco suscetível de ser desconstituído na esfera judicial. O que constituía o vero objeto da ação era o declarar a inexistência de relação jurídica criada pelas saídas das mercadorias, com o que se pretendia trancar qualquer exigência fiscal relativamen-

te ao tributo depositado. Eis porque o v. Acórdão mandou que a petição, dúvida, fosse atendida em sua parte conclusiva, com a ressalva oposta pela Fazenda quanto à materialidade dos atos cooperativos.

Parece-me, pois, que a manutenção proferida na ação nº 9.402, como ato declarativo, não possui a extensão que a Cooperativa dos Funcionários do Banco do Brasil pretende lhe emprestar, de discurso interpretativo da lei em tese ou de afirmação da inexistência de relações jurídicas futuras, senão que simplesmente teve a sua eficácia limitada aos fatos levados a Juízo.

5. A COISA JULGADA

Nem se diga que, embora a sentença judicial fosse incapaz de, por sua natureza declarativa, projetar efeitos sobre relações jurídicas futuras, tais situações ulteriores, por sua identidade jurídica com as sobre que se pronunciou o Judiciário, estariam protegidas pela força da coisa julgada.

5.1 A COISA JULGADA EM MATÉRIA FISCAL

A coisa julgada material, em direito tributário, opera nos limites das questões decididas.

Não basta, para impedir novo pronunciamento jurisdicional, que haja identidade jurídica de partes, de *causa petendi* e de objeto. Torna-se necessária que se dê — a identidade física do objeto —. Só o mesmo objeto, fisicamente considerado, está protegido sob o manto da coisa julgada.

A matéria já não comporta dúvidas, tantas vezes sobre ela se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, a ponto de se haver inscrito na Súmula de Jurisprudência Predominante:

“239 — Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”

O paradigma jurisprudencial é o Acórdão proferido pelo Pretório Excelso em sessão de 5.6.44, no Agravo de Petição nº 11.227 (Embargos), em que foi Relator o Min. CASTRO NUNES, publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, p. 551 e seguintes.

Discutia-se, naquele processo, se a isenção reconhecida ao contribuinte no bojo de executivo fiscal relativo a determinado exercício fazia coisa julgada com referência aos exercícios posteriores.

O Supremo Tribunal Federal disse que não, baseado em votos como os que a seguir se reproduzem:

Min. PHILADELPHO DE AZEVEDO:

“Eis porque excluo na espécie a coisa julgada, que, aliás, só poderia ser alcançada à custa de exagero na fixação de um elemento puramente doutrinário: o de que a exigida identidade da coisa, diversa da do sujeito e da causa de pedir, é antes de natureza jurídica do que física.”

Min. ANIBAL FREIRE:

“... não me parece que o âmbito da coisa julgada possa ser compreendido numa relação jurídica que está profundamente alterada pela lei que a regula, pela jurisprudência do Tribunal, que se orientou noutro sentido, que estabeleceu base inteiramente diferente para o julgamento do feito, que lhe imprimiu novos moldes, de modo a transformar substancialmente a questão.”

No parecer exarado pelo então Procurador Geral da República, GABRIEL DE RESENDE PASSOS, colheu o Supremo Tribunal argumentos valiosos para o deslinde da controvérsia. A projetar a coisa julgada efeitos sobre as relações jurídicas futuras:

1º — jamais se modificaria para o vencedor a definição do fato gerador do tributo, pois a lei nova não pode prejudicar a coisa julgada;

2º — a superveniente mudança da jurisprudência não seria aplicável, com o que se institucionalizaria a injustiça, que, embora constitua risco inerente à sentença judicial no caso concreto, não pode afetar as relações ainda não ajuizadas;

3º — criar-se-ia um privilégio injustificável para o contribuinte, um *bill de indenidade* permanente que lhe garantiria um tratamento diverso do dispensado aos demais cidadãos, ofendendo-se, com isso, o princípio constitucional da isonomia;

4º — nunca mais o Supremo Tribunal, aquele que, em última instância, condena a União, poderia modificar a situação criada por um juiz de primeira instância através de sentença irrecorrida.

Outro argumento de peso sobre os efeitos da coisa julgada lançou-o ENRICO TULLIO LIEBMAN, ao aplaudir aquele julgado do Supremo (*RDA*, vol. 2, p. 570): excluem-se da coisa julgada os motivos ou fundamentos da sentença, os quais poderão, portanto, ser apreciados livremente em novo processo, relativo a outro objeto.

Pouco importa, por outro lado, que a Súmula 239 se tenha inspirado no só acórdão referente a executivo fiscal. Porque para a problemática da coisa julgada material em direito tributário é irrelevante a ação em que se tenha proferido a sentença: a ação declaratória, transitada em julgado, obsta a propositura da execução fiscal, da mesma forma a obstará a anulatória de débito (cf. ARRUDA ALVIM, *Processo Tributário*, in *Revista de Direito Público*, vol. 16, p. 53).

Assim sendo, a coisa julgada material se esgota nos limites da relação jurídica apreciada no processo, não projetando efeitos sobre as futuras relações entre as mesmas partes, eis que são autônomos os fatos geradores da obrigação tributária e os respectivos atos de lançamento.

5.2 A COISA JULGADA E A AÇÃO DECLARATÓRIA Nº 9.402

Indubitável, pois, que a pretexto de homenagear o princípio do respeito à coisa julgada material, não se poderia estender os efeitos da decisão proferida na ação declaratória 9.402 às relações jurídicas futuras. Não obstante sejam idênticas as partes, outros são os fatos geradores da obrigação.

Instituir-se um *bill* de indenidade para todo-o-sempre em favor do estabelecimento da Cooperativa dos Funcionários do Banco do Brasil em Niterói representaria grosseira contrafação do princípio da *res judicata*, pois:

- a) o contribuinte estaria imune a qualquer mudança legislativa ulterior, que não poderia prejudicar a coisa julgada;
- b) veria institucionalizada a injustiça que a jurisprudência se firmou no sentido da incidência do ICM;

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

c) obteria tratamento diferencial, em termos de eternidade, frente aos outros contribuintes, com afronta ao princípio da isonomia;

d) o próprio estabelecimento de Niterói estaria diante de duas sentenças conflitantes, a da ação declaratória e a da repetitória, esta em seu desfavor e ainda a ser confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, nada obstante inexistir qualquer fundamento para que se considere a decisão da declaratória, proferida anteriormente por Tribunal de hierarquia inferior, substancialmente mais eficaz que a outra;

e) a mesma pessoa jurídica, a Cooperativa, sujeitar-se-ia a duas disciplinas diferentes, pelo estabelecimento de Niterói e pelo do Rio de Janeiro;

f) o mesmo sujeito ativo, o Estado do Rio de Janeiro, cobraría o imposto em um município e não o exigiria no outro.

De notar, por derradeiro, que o próprio Poder Judiciário não agasalhou a tese da sobrevivência *ad eternitatem* da sentença declarativa. A uma, quando deu pela improcedência da ação de repetição de indébito, apesar de já haver sentença transitada em julgado entre as mesmas partes e sobre o mesmo "objeto jurídico". A duas, quando denegou a segurança requerida para estender a todo o território do novo Estado a eficácia da declaratória 9.402, com o que confirmou o ponto de vista de que é necessário a "identidade física" do objeto ou fato gerador.

6. A AÇÃO RESCISÓRIA

Parece-me que se extinguiu o direito de propor ação rescisória, de acordo com o art. 495 do CPC, pelo decurso de prazo superior a 2 anos.

De feito, o v. Acórdão proferido na ação declaratória nº 9.402, em 21.9.74, que violou literal disposição de lei e pôs-se de través com a orientação jurisprudencial dominante, transitou em julgado no dia 11.12.74, data de sua publicação no Diário Oficial, a partir de quando não era cabível qualquer recurso, nos termos do despacho denegatório do apelo extremo (fls. 64/66).

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

7. A DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

A decisão do E. Conselho de Contribuintes que julgou prejudicado o processo, pela impossibilidade da cobrança do ICM relativo aos anos de 1973, 1974 e 1975, extravasou os limites da sentença declaratória.

As saídas de mercadorias no ano de 1975 não estavam amparadas pela declaração judicial, como se viu.

De qualquer forma, aquela decisão tornou-se definitiva na esfera administrativa, nos termos da lei que regula o processo tributário administrativo de rito contraditório, dado que não interpôs a Fazenda o recurso cabível.

Não me parece, por outro lado, que se possa proceder a nova atuação, a pretexto de que a decisão administrativa conflita com a judicial. O E. Conselho de Contribuintes examinou a sentença declaratória e lhe deu a extensão que nela não se contém. Houve erro de interpretação sobre a eficácia do julgado, a meu ver, mas tal erro não se inclui entre as causas da revisão do lançamento enumeradas no art. 149 do Código Tributário Nacional.

8. CONCLUSÕES

Parece-me, pois, em síntese:

a) que o ICM, a partir da edição do Decreto-Lei nº 406/68, incide sobre as transações realizadas entre as cooperativas de consumo e os seus associados;

b) que a decisão proferida na ação declaratória nº 9.402, que deu pela inexistência da relação jurídica tributária, se limita aos fatos ocorridos entre a data do depósito preparatório (agosto de 1973) e a do trânsito em julgado do v. Acórdão da E. Câmara Cível do Tribunal de Justiça do antigo Estado do Rio de Janeiro (dezembro de 1974), não projetando os seus efeitos sobre as relações jurídicas ulteriores, nem constituindo ato de interpretação da lei em tese;

c) que a coisa julgada material se restringe aos limites das questões decididas na referida ação declaratória nº 9.402, pelo que não pode ser estendida a outras relações jurídicas entre as mesmas partes;

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

d) que se extinguiu o direito de propor a ação rescisória contra o v. Acórdão proferido na ação declaratória nº 9.402 (Ap. Civ. nº 35.191), pelo decurso de prazo superior a 2 anos do trânsito em julgado (art. 495 do CPC).

e) que se tornou definitiva a decisão do E. Conselho de Contribuintes, irrecorrida, embora tenha extravasado os limites da sentença declaratória ao julgar prejudicada a cobrança do ICM relativo ao ano de 1975.

9. SUGESTÃO

Opino, conseqüentemente, que se exija, mediante lançamento de ofício, caso ainda não tenha sido realizado, o ICM incidente sobre as saídas de mercadorias do estabelecimento da Cooperativa dos Funcionários do Banco do Brasil, situado em Niterói, a partir de 1º de janeiro de 1976.

S.M.J.

Rio de Janeiro, 8 de março de 1979

Ricardo Lobo Torres
Procurador do Estado

A consideração do Exmo. Senhor Procurador-Geral do Estado, com o Parecer nº 3/79/RLT, proferido pelo Senhor Procurador-Assistente RICARDO LOBO TORRES (fls. 109/131), que aprovo.

Em 07 de maio de 1979

Flávio Bauer Novelli
Procurador-Chefe da Procuradoria
de Assuntos Tributários

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (35), 1979.

VISTO,

Aprovo o parecer de fls. 109/131, acolhido às fls. 132, inclusive no respeitante às suas conclusões e sugestão, consoante manifestadas nos itens 8 e 9 (fls. 130/131).

Ao Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda.

Rio de Janeiro, 17 de maio de 1979

Raul Soares de Sá
Procurador Geral do Estado

proc. nº E-04/350.014/79

PARECER Nº 4/79-DNB

Utilização de mão-de-obra dos internos do Centro de Recuperação Social da Fundação Leão XIII. Impossibilidade jurídica face à legislação federal e estadual pertinentes.

O Sr. Diretor do Estabelecimento Agrícola de Guaratiba propõe a utilização de mão-de-obra dos internos do Centro de Recuperação Social para conservação das matas, limpeza e manutenção das dependências internas daquele estabelecimento, ponderando que, dado a vizi-zinhança daquela entidade de assistência social, haveria dispensa de transporte para locomoção dos internos, além do trabalho servir como terapia ocupacional.

O Sr. Subsecretário de Agricultura e Abastecimento, valendo-se do seu "poder discricionário" inerente à administração pública, opinou favoravelmente, consultando, porém, a Assessoria Jurídica daquela Secretaria quanto aos aspectos jurídicos.

O Sr. Assessor-Chefe da Assessoria Jurídica, à fls. 05/6, judiciosamente, opinou de logo, pela não utilização da mão-de-obra dos internos, solicitando informações para a elaboração do seu Parecer.

Às fls. 07, o Sr. Diretor do Estabelecimento Agrícola de Guaratiba, afirmou que, por ora, não poderia deixar de utilizar a mão-de-obra dos internos, porque tal implicaria no atraso dos serviços a serem realizados naquele estabelecimento. Anexou o relatório de fls. 07/8 da Fundação Leão XIII, asseverando que (em administrações anteriores) foi utilizado com sucesso a mão-de-obra, daqueles internos, não havendo restrições quanto aos serviços por eles executados, consoante informações colhidas.

Finalmente, à fls. 09, o Sr. Diretor Geral do "DCRNR" afirma que aquele órgão está "propenso a pagar Cr\$ 600,00 (seiscentos cruzeiros) a cada interno.

Às fls. 10/12, o Sr. Chefe da Assessoria Jurídica, sugeriu a remessa do processo à Procuradoria Geral do Estado, "a fim de solucionar a controvérsia, definitivamente, sob os aspectos jurídicos", pelo que, cumprindo o despacho de fls. 14, passo a opinar.