

## COISA JULGADA E ORIENTAÇÃO FISCAL

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário e  
Professor de Direito Tributário Com  
parado da Universidade de São Paulo

- Pode a relação jurídica entre Fisco e Con-  
tribuinte ser substituída pela relação de  
força ?
- Ao invés de propor Ação Rescisória pode o  
Fisco afrontar ou rescindir manu militari  
o ato conclusivo e soberano da COISA JUL-  
GADA através do expediente administrativo  
da lavratura de Auto de Infração ?
- Vinculação jurídica e moral da Fazenda Pú-  
blica pelas orientações prévias dadas ao  
contribuinte de direito como cobrador ou  
coletor de impostos indiretos. Acórdãos  
do STF e do TFR.

- A COISA JULGADA, superada a rescisória, constitui COISA SOBERANAMENTE JULGADA. A extensão de sua vinculação como garantia constitucional e processual. Aplicação integral no campo do direito tributário material, independentemente de exercícios posteriores, enquanto não sobrevier alteração da situação de fato ou de direito.
  
- Por ter sido fonte da sistematização tributária nacional, vide legislação e comentários específicos da elaboração germânica em relação à coisa julgada em matéria tributária.
  
- Auto de Infração como ato administrativo írrito, por afrontar a coisa soberanamente julgada e estar ao arrepio das orientações e práticas reiteradas das autoridades e órgãos fiscais.

## C O N S U L T A

No dia 5 deste mês a Consultante foi autuada pela fiscalização estadual do ICM, conforme AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA nº 940028 série "F", sob a seguinte acusação:

*"Creditou-se indevidamente de ICM, no montante de Cr\$...., no período de 1/1/80 a 30/6/83 pela entrada de SUCATA em seu estabelecimento, alegando decisão prolatada no TAC 244.467-proc. 74 2/77 - AG 74.035-7, conforme declara nas suas notas fiscais de entradas e apurado conforme demonstrativo anexo e integrante do presente.*

*... infringindo assim o disposto nos arts. 39 do Dec. 5.410/74 e 42 do Dec. 17.727/81 e Lei 2.252/79.*

### CAPITULAÇÃO

*RICM Dec. 5.410/73 c/alt. Dec. 14.652/79 art. 431 II d - RICM Dec. 17.727/81 art. 492 II d"*

Com a imposição de violenta multa, correção monetária, juros e acréscimos, a pretensão da Fazenda atinge o total de Cr\$...(mais de 500% do valor inicial!).

Anexando xerox completo da Ação Declaratória que a Consulente teve o cuidado de propor perante o Poder Judiciário, da qual participou a Fazenda Estadual em todas as suas fases, até chegar à COISA JULGADA, solicitamos a V.Excia. estudar esta autuação em confronto com a legislação citada e capitulada no referido auto e com a relação jurídica sobre a qual conclusivamente decidiu o Poder Judiciário para, de acordo com sua convicção jurídica dar seu parecer sobre a procedência ou improcedência dessa pretendida cobrança de ICM e de imposição de multa, com afronta à COISA SOBERANAMENTE JULGADA.

Anexamos os quesitos

São Paulo, 27 de setembro de 1983

Eduardo Domingos Bottallo  
Advogado

## P A R E C E R

### INTRODUÇÃO

I - A atitude e o expediente de surpresa, violência e ilegalidades consubstanciadas nesse Auto de Infração contra a Consulente e contra o Poder Judiciário em face da ordem jurídico-constitucional, processual e tributária estabelecidas e vigentes no Brasil, são inéditos e estarrecedores.

Com efeito.

II - Na qualidade de contribuinte de direito, de imposto indireto ou como mero coletor do ICM para o fisco, afim de obter orientação definitiva de como proceder ao crédito do ICM relativo às aquisições de sucata de ferro e metais em geral, para ser utilizada como matéria prima em seus processos de industrialização, a ora Consulente teve o cuidado de previamente

propor AÇÃO DECLARATÓRIA perante o Poder Judiciário, com a citação e a participação da Fazenda Estadual.

Este contribuinte recebe, em sêde judicial, a orientação fisco-tributária definitiva de como cumprir a lei, por sentença passada em julgado, com a qual a Fazenda concordou reiteradamente:

Primeiro porque ela Fazenda não propôs ação rescisória;

Segundo porque após o transitito em julgado e durante dois anos e meio permitiu que o contribuinte cumprisse essa orientação da qual não sô participara como parte na AÇÃO DECLARATÓRIA, mas que o contribuinte passou a exteriorizar por escrito, em todas as notas fiscais expostas à fiscalização, além de manter cõpia em seus arquivos e registrá-las em seus livros fiscais e comerciais sob fiscalização;

Terceiro porque além de a Fazenda estadual vir reiteradamente aprovando por suas autoridades superiores e de fiscalização esse creditamento, também o Tribunal de Impostos e Taxas, o mais elevado ór-

gão judicante da Fazenda estadual, para orientação e conhecimento dos contribuintes e dos funcionários fiscais vem declarando, reconhecendo e publicando, após os julgamentos dos respectivos processos, sua integral conformidade com a coisa julgada nesta questão do creditamento em relação às entradas de sucata para a utilização industrial. Como se vê do EMENTÁRIO DO TIT, publicado pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, de 1979, pág.302 nº 1.031 e de 1981 págs. 265 e 266, ementas 836, 837 e 838, aã estão reiteradas decisões de reconhecimento da COISA JULGADA e reconhecida para os exercícios seguintes, precisamente sobre o ICM. Mais ainda, especificamente no mesmo caso da SUCATA e relativo ao mesmo creditamento, foi a COISA JULGADA reconhecida e decidida como imutável e oposta à mesma Fazenda, no julgamento da 2a. Câmara do TIT, na sessão de 24.10.83, processo DRT-6 4.318/30, unanimemente: DOE, 8.11.83;

Quarto e finalmente, por meio de notificação escrita e específico Auto de Infração decorrente de diligência "in loco", no estabelecimento do contribuinte em que a fiscalização fez o levantamento das entradas de sucata, esta não sô tomou conhecimen

to, mas aprovou o cumprimento, por parte deste mesmo contribuinte, do "acórdão TAC 244.467". Isto no dia 14 de junho de 1983. Portanto dois meses antes do agora surpreendente e reversivo Auto de Infração e Imposição de Multa, objeto de exame deste parecer.

III - Antes de mais nada, pois, vejamos se é lícito à Fazenda assim agir contra o contribuinte coletor do imposto indireto, que teve o cuidado de pedir instruções ao próprio patrão ou Estado-Fisco; recebê-las com a qualificação jurídica de COISA JULGADA; ter durante mais de dois anos a reiterada aprovação da própria Fazenda, por todos os seus órgãos, e agora quando o contribuinte não dispõe de nenhuma instrumentalidade jurídico-tributária para incluir retroativamente no preço aquele imposto indireto, ser responsabilizado por eventual erro de direito da sentença ou em virtude de modificação introduzida na interpretação.

IV - A questão básica, preliminar, que fulmina o nati-morto Auto de Infração e Imposição de Multa no caso, é a existência da COISA SOBERANAMENTE JULGADA, porque esse ato administrativo não tem nenhuma idoneidade para pretender abalar ou

rescindir o ato judicial conclusivo e soberano da COISA JULGADA. Em face desta, o arrogante Auto de Infração é simplesmente ato irrito, coisa nenhuma, ato nulo ou inexistente no mundo jurídico.

V - Entretanto, antes de examinarmos em profundidade essa teratologia fiscal perante a coisa julgada, vejamos como este inédito procedimento fiscal é absolutamente contra o universo das relações entre fisco e contribuinte, qualificadas e disciplinadas juridicamente nos textos literais das próprias leis fiscais.

Com efeito.

VI - O Código Tributário Nacional, mesmo para os casos em que o contribuinte tenha sido induzido em erro, por "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" (art.100,III), por princípio não são jurídico, mas de ordem moral, exclui qualquer imputação de penalidade, juros de mora ou correção monetária contra o contribuinte (vide Parágrafo Único do Art.100 do CTN).

VII - Ora, no caso, como se admitir que durante dois anos e meio, em matéria de imposto indireto, a Fazenda estadual possa assim orientar reiteradamente e aprovar o procedimento do contribuinte para contra toda sua própria orientação e práticas reiteradas, dar essa contramarcha e violentamente, com a maior exacerbação, autuar o contribuinte para exigir cumulativa e retroativamente não sô o imposto indireto, mas ainda multa máxima, juros de mora, correção monetária e demais acréscimos contra os textos da Constituição, da legislação processual e do próprio Código Tributário Nacional ?

VIII - Mais grave ainda, quer do ponto de vista constitucional como processual é o expediente jamais visto nos anais do fiscalismo de querer substituir a relação jurídico-processual pela relação de força, isto é, não tendo proposto AÇÃO RESCISÓRIA, quer rescindir a COISA SOBERANAMENTE JULGADA por meio do ato administrativo chamado AUTO DE INFRAÇÃO.

Como o próprio nome indica, o AUTO DE INFRAÇÃO é ato de polícia administrativo-fiscal somente cabível na fase admi

nistrativa, para apurar infração fiscal e não para apurar relação jurídica já deduzida em juízo e chegada à formação imutável da COISA SOBERANAMENTE JULGADA.

IX - A subversão é inconcebível e a violência, se admitida, é irresistível. Bastará o Fisco, toda vez que vencido perante a COISA JULGADA, induzir ou deixar acumular o ônus do imposto indireto sobre os ombros do contribuinte de direito para este não dispor mais da instrumentalidade jurídica da transferência do respectivo encargo financeiro (art.166 do CTN) e exigí-lo com a exacerbação de multa, juros, correção monetária, etc., para levar à ruína qualquer empresa contribuinte que confiou na solução conclusiva do Poder Judiciário.

Esta violência, portanto, em relação à COISA JULGADA está sendo dirigida "prima facie" contra o Poder Judiciário. Quer destruir a ordem jurídica estabelecida. O que é de estarrecer é agora a reversão da Fazenda ao arrepio de toda a orientação que deu ao Contribuinte após o processo de cognição mais completo e conclusivo da consulta fiscal prévia que é o da AÇÃO DECLARATÓ-

RIA em matéria fiscal. Ainda após a COISA JULGADA e no caso acrescida de mais dois anos e meio de implícitas e explícitas aprovações das autoridades fiscais, dadas ao contribuinte.

X - Observe-se bem que ainda não estamos examinando a extensão e o alcance da relação jurídico-fiscal decidida e passada em julgado na ação declaratória.

Estamos estarecidos com a TOCAIA ou ARMADILHA para o contribuinte, como já decidiram em notáveis acórdãos, tanto o Supremo Tribunal Federal, como o Tribunal Federal de Recursos em relação aos efeitos jurídicos e morais da orientação fiscal dada pelo Estado ao contribuinte em prévia consulta e, evidentemente mais grave se essa consulta e respectiva orientação jurídico-fiscal foi resultante de AÇÃO DECLARATÓRIA com a participação da Fazenda que deixou a sentença atingir a qualidade da COISA SOBERANAMENTE JULGADA.

XI - Neste sentido, calha como luva ao caso da Consulente o acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal no Agravo de Petição nº 6.108, julgado em 13 de ju

nho de 1934, rejeitando a pretensão da Fazenda em caso de imposto indireto, em cujo voto vencedor o inesquecível Ministro Costa Manso, como Relator proclamou e decidiu:

*"Elementaríssimos princípios de MORAL impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou de seus clientes e, sobretudo uma forte multa por sua negação que pressupõe ato fraudulento do contribuinte. Nego provimento ao agravo"*

(D.J. de 25.8.1936, nº 197 págs.503 e 504).

Também no acórdão unânime do Tribunal Federal de Recursos, Apelação Cível nº 1.008 - RGS, em julgamento do dia 21 de setembro de 1948, em seu voto, o Ministro Elmano Cruz acentuou:

*"A consulta ao Fisco, não pode ser convertida em ARMADILHA para o contribuinte como bem avançou o Sr. Ministro Costa Manso no voto proferido no Agravo de Petição nº 6.108, julgado aos 13 de junho de 1934"*

(Acórdão publicado no D.J. de 13/9/1950).

Um paralelo dos respectivos efeitos da solução obtida em consulta ao Fisco e em Ação Declaratória com a participação da Fazenda, já escrevemos e publicamos sob o título "A CONSULTA COMO MEIO DE HARMONIA FISCAL" na Rev. Industrial de São Paulo, nº 1, dezembro de 1944, págs. 66/67. Nesse trabalho desenvolvemos as razões das garantias jurídicas e de prevenção acima expostas, com base na lei, na doutrina e em decisões tanto administrativas como judiciais já naquela época - há já quase quarenta anos - uniformes e citadas nesse estudo, para demonstrar a imutabilidade da COISA JULGADA em sede judicial.

XII - Ora, em matéria de imposto indireto, em que o produtor é um mero cobrador do Estado, quando este recebe tanto do Poder Judiciário, como das autoridades fiscais a orientação de como proceder e nessa conformidade procede, poderia ser responsabilizado por imposto indireto que, em cumprimento dessas ordens, não teria cobrado de seus clientes ?

Decidindo precisamente pela exclusão de responsabilidade do contribuinte de direito que não tendo antecipado o im

posto de consumo (como também o é o ICM), em razão de deliberação compulsória, e consequentemente não tendo podido este transferir o encargo financeiro aos seus clientes; em acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal, assim fundamentou em forma e conteúdo perenes - dirigidos à consciência jurídico-moral da Nação - outro inesquecível Ministro, que foi Orozimbo Nonato:

*"O Imposto de Consumo é devido pelo consumidor, ainda que pago pelo produtor. O produtor é, assim, o coletor, o cobrador da União...*

*Não era, assim, lícito fazer recair o encargo do imposto ao coletor dele, que apenas não o cobrou por não ter sido possível"*

*(Acórdão na Apelação Cível nº 8.208 publicado no D.J. de 5/11/1951).*

XIII - Mas no caso do inacreditável Auto de Infração sob exame, a exacerbação fiscal é ainda muito mais extensa na sua ilegalidade e afronta ao Código Tributário Nacional. Além de exigência de imposto incabível como vimos, impõe violenta multa, correção monetária e acréscimos, não só ao arrepio de todas as orientações fiscais anteriores, mas hoje contra os tex-

tos literais da lei complementar da Constituição, que é o CTN (art. 100, III e parágrafo único).

XIV - Examinados e esclarecidos estes aspectos jurídicos e morais da maior relevância, porque decorrentes dos direitos humanos, universais e comprovada a solução uniforme do Poder Judiciário do Brasil, passemos a examinar, e a responder, aos quesitos.

#### 1º QUESITO

*Fez coisa julgada material a decisão proferida em favor da Consulente na ação declaratória ?*

#### RESPOSTA

XV - Em face dos precisos e explícitos termos da sentença e de todo o procedimento da ação retratada na completa documentação que nos foi fornecida e sobre a qual discorreremos, nenhuma dúvida subsiste de que a sentença proferida em favor da Consulente, na ação declaratória, atingiu a qualidade de COISA JULGADA MATERIAL.

A qualificação jurídica de COISA JULGADA é matéria de direito positivo, de ordem constitucional e processual que, no direito pátrio, está literalmente prevista no art. 153 § 3º da Constituição e assim literal e exhaustivamente estatuida no CPC:

Art. 467. *Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.*

Art. 468. *A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.*

Art. 471. *Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:*

*I - se, tratando-se de relação jurídica-continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito.*

*Caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença.*

XVI - Como é sabido, a única exceção existente na legislação pátria sobre a coisa julgada estatuída pelo CPC em relação à matéria tributária é a prevista na Lei nº 3.193, de 4 de julho de 1957 e somente sobre matéria de ISENÇÃO, para proteger o cidadão-contribuinte contra eventual excesso do fiscalismo, nada mais.

Neste sentido dispõe o art. 6º dessa Lei:

*"O despacho que reconhecer a isenção fará coisa julgada; o que negar não impedirá a discussão do assunto no executivo fiscal ou outra ação."*

Esta autolimitação do Estado-Fisco na proteção do contribuinte, não cabe ser aqui discutida.

XVII - Assim sendo, a questão da coisa julgada em nosso país é matéria de direito constitucional e processual positivos, prefigurada nos respectivos tex-

tos, e, fora a exceção acima, é integralmente aplicável à matéria fisco-tributária. Aliás, como já salientou o eminente catedrático de Direito Processual Civil, Ministro Alfredo Buzaid em acórdão unânime de que foi Relator no Supremo Tribunal Federal, publicado no vol. 104 da RTJ, págs. 189/191:

*"O caráter absoluto da coisa julgada é pois, princípio pacífico, tanto mais que ele foi elevado à eminência de garantia constitucional (Const. da República, art.153 § 3º)"*

Esta garantia constitucional está precisamente inserida dentro do capítulo "dos direitos e garantias individuais" e portanto em matéria fiscal é uma das mais relevantes garantias do cidadão-contribuinte perante os excessos da potestade do Estado-Fisco, é uma das limitações constitucionais do próprio poder de tributar e a "fortiori", da competência tributária.

Assim como nos termos do art. 110 do CTN "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implícita-

mente, pela Constituição Federal, .....para definir ou limitar competências tributárias", não pode nenhuma lei tributária e muito menos um ato administrativo ou auto de infração, ser utilizado para fraudar o instituto da COISA JULGADA expresso na Constituição Federal.

XVIII - Portanto o Direito Tributário somente pode fornecer esclarecimentos e subsídios sobre a natureza, alcance ou conteúdo da relação jurídico-tributária para a mais completa e exata aplicação da eficácia da sentença soberanamente julgada, nada mais.

XIX - Neste sentido, a notável, mais completa e atualizada obra enciclopédica do Direito Tributário já conhecida, que é o Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais, publicado na República Federal da Alemanha em 1972 e que, após o novo Código Tributário foi revista e ampliada em 2a. edição em 1981, como luva ao caso da COISA JULGADA MATERIAL em Direito Tributário para o caso, esclarece precisamente a extensão do efeito vinculante material ou objetivo.

Para autenticidade, transcreveremos em paralelo com a tradução o texto original, lembrando que a citação do direito e da doutrina alemães se justificam no caso específico da matéria tributária porque a Comissão da Reforma Tributária Nacional declarou e esclareceu que a primazia das suas fontes foi a Ordenação Fiscal daquele país (vide a pág. XII da apresentação do "NOVO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO", tradução do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, edição Forense, Rio-S.Paulo, 1978, estas informações da Comissão Especial do CTN).

Não é demais antecipar que esse comentário serve como luva aos já transcritos artigos do CPC do Brasil, combinados com o texto específico do CTN que reza:

Art. 156. *Extinguem o crédito tributário:*

X - *a decisão judicial passada em julgado.*

Com efeito.

A citada obra enciclopédica do Direito Tributário e das ciências Fiscais (HANDWOERTERBUCH DES STEUERRECHTS UND DER

STEUERWISSENSCHAFTEN, editora Beck e Instituto Científico dos Tributaristas Alemães, Munique e Bonn, 1981.), no vol. II, sob o verbete RECHTSKRAFT, à pág. 1.122, como dissemos, assim esclarece a extensão e limites da eficácia vinculante da coisa julgada material no campo tributário:

*"Die sachliche Bindungswirkung reicht soweit als über den Streitgegenstandentschieden worden ist. Hierfür kommt es auf den Urteilspruch an; der Tatbestand und die Gründe des Urteils sind lediglich für die Beurteilung der Reichweite des Urteilspruchs heranzuziehen.*

*Die Bindungswirkung beschränkt sich in tatsächlicher Hinsicht auf die Entscheidung über die dem Gericht bekannt gewordenen, von ihm*

*"O efeito vinculante material vai até onde tiver sido decidido sobre o objeto da lide. Para tanto é relevante a sentença: o fato gerador e a fundamentação da sentença somente devem ser examinados para a apreciação do alcance do que foi decidido.*

*Quanto ao aspecto de fato o efeito vinculante se limita à decisão sobre os fatos levados ao conhecimento do tribunal e por ele declarados como exis-*

als vorhanden oder als nichtvorhanden festgestellten, Tatsachen. In rechtlicher Beziehung beruht sie auf der Annahme, dass das Gericht diesen Sachverhalt rechtlich voll gewürdigt hat, selbst soweit dies infolge Rechtsirrtums des Gerichts nicht geschehen ist.

Im Rahmen der Bindungswirkung können sich die Beteiligten nur durch Durchführung eines erfolgreichen Wiederaufnahmeverfahrens von der rechtskräftigen Entscheidung befreien."

tentes ou inexistentes.

Sob o aspecto de direito ela se baseia no pressuposto de que o Tribunal tenha apreciado plenamente esta situação de fato sob o prisma jurídico mesmo que isto não tenha ocorrido em virtude de um erro de direito por parte do Tribunal.

No âmbito do efeito vinculante as partes somente podem livrar-se da decisão transitada em julgado através da propositura de uma ação rescisória coroada de êxito."

XX - Ora, no caso específico da Consulente, na petição inicial da Ação Declaratória esta pleiteou que lhe fos

se assegurado o direito de se creditar do montante do ICM correspondente às aquisições de sucatas de ferro e metais em geral, por ela utilizados em seus processos de industrialização, a partir do período não atingido pela prescrição quinquenal, BEM COMO NAS FUTURAS AQUISIÇÕES DESSAS MATÉRIAS PRIMAS, com a correção monetária sobre o que não estivesse prescrito.

Fundamentou seu pedido na legislação de regência, que tendo "diferido" o lançamento do ICM para o momento de saída dos bens fabricados com aquelas matérias primas, no entender da requerente se não acompanhadas do crédito pleiteado, ocorreria distorção e conseqüente inconstitucionalidade do tributo em uma de suas características fundamentais, como seja, a não cumulatividade.

XXI - A sentença não concedeu a correção monetária, mas julgou e reconheceu o direito ao crédito nestes termos bem explícitos:

*"... o legislador mantém as saídas de sucatas como hipótese de incidência do ICM, daí resultando não pode*

*rem os estabelecimentos industrializadores conseguir a recuperação plena do tributo, no momento de comercialização de seus produtos.*

E SE SÃO JUSTAMENTE ESTES ESTABELECIMENTOS OS RESPONSÁVEIS PELOS RECOLHIMENTOS DIFERIDOS DO IMPOSTO RELATIVO ÀS SAÍDAS ANTERIORES DO VENDEDOR, CERTAMENTE DEVEM CREDITAR-SE POR TAL RECOLHIMENTO, ASSIM ATENDIDO O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE (artigo 3º do decreto-lei (federal) nº 406/68; artigo 38 da lei nº 440/74)."

e afinal declarou o direito da autora

*"... de se creditar do ICM correspondente às aquisições de sucata de metais em geral, por ela empregada em seus processos de industrialização, DORAVANTE e até cinco anos antes do despacho que ordenou a citação... ."*

Esta sentença foi confirmada sem alteração significativa, pela Primeira Câmara do 1º Tribunal de Alçada Civil do Es

tado de São Paulo, por julgamento de 6 de junho de 1978 e afinal transitado o acórdão em julgado em razão do indeferimento do agravo interposto pela Fazenda contra o despacho que negara o recurso extraordinário. Concordando com a sentença a Fazenda não propôs ação rescisória.

XXII - Assim caracterizada a coisa julgada, a Consulente passou a proceder de acordo com a decisão, creditando-se do ICM correspondente às entradas, para compensação com os débitos originados das saídas, sempre anotando o cumprimento do "acórdão TAC 244.467" nas notas fiscais e as escriturando para conhecimento da Fiscalização. Aliás, como já vimos, a própria Fiscalização compareceu ao estabelecimento e em levantamento concluído em 14 de junho de 1983, reconheceu e aprovou esse creditamento e compensação, como constatou o emprego dessa matéria prima e portanto nenhuma alteração de fato ou de direito.

Neste ponto é da maior relevância ressaltar no caso do ICM, em que a relação jurídica é continuativa (CPC art. 471 I e Constituição da República art. 23 II - operações relativas à circulação de mer

cadorias) a imutabilidade ou a garantia "dos efeitos da consulta" no tempo.

O próprio Regulamento do ICM vigente no Estado de São Paulo, fazendo remissão à Lei, dispõe expressamente que a orientação ou resposta mesmo em sede administrativa é mantida no tempo, independentemente de exercício ou ano calendário, mesmo porque esse imposto não é periódico, de lançamento, ou anual, mas instantâneo, isto é, as "operações" são continuativas ou repetitivas e independentes de prévio lançamento administrativo. Por isso o próprio texto do Regulamento garante ao contribuinte de direito ou arrecadador:

Art. 549. A resposta dada pela Consultoria Tributária aproveita exclusivamente ao consulente, nos exatos termos da matéria de fato descrita na consulta(Lei 440/74, art.96).

Parágrafo único - A observância, pelo contribuinte, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer pe-

nalidade e exonera-o do pagamento do imposto considerado não devido.

Neste mesmo sentido é o texto do vigente Código Tributário da Alemanha já citado, que igualmente reza:

§ 206

Efeitos da vinculação

(1) O parecer vinculante tem força vinculante para a tributação quando a relação de fato ocorrida posteriormente coincidir com a relação de fato que serviu de base ao parecer vinculante.

Ora, se as "operações" "ut singuli" são absolutamente idênticas, coincidentes ou continuativas o efeito vinculante no texto literal e de garantia ao contribuinte de direito é e não poderia deixar de ser este:

"exime-o de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do imposto considerado não devido"

Entretanto, em contramarcha a todo esse procedimento e aprovação reiterada da mesma fiscalização, volta esta no dia 5 de setembro último ao estabelecimento e lavra o Auto de Infração e Imposição de Multa nº 940028, série "F" atribuindo a esse mesmo contribuinte não só a responsabilidade e débito pelo imposto creditado com base na coisa julgada e aprovação fiscal, mas ainda com a exacerbação da máxima penalidade, correção monetária, juros e acréscimos precisamente sobre o período de 01.01.80 a 30.06.83 pelos créditos das entradas de sucatas coberto não só pela coisa julgada mas por todos os citados procedimentos de aprovação implícita e expressa das próprias autoridades fiscais e durante o qual o contribuinte não cobrara de seus clientes esse mesmo imposto em consequência da COISA JULGADA e das reiteradas orientações da Fazenda estadual.

XXIII - Este indigitado Auto de Infração, por todos os demonstrativos que o acompanham confirma não só as entradas de sucata no estabelecimento mas a sua utilização no processo industrial, pois apura e confirma a produção e saída do produto final, de tal sorte que ele também confirma e

comprova a inalterabilidade da situação de fato.

Quanto à situação de direito, no seu próprio texto literal esse Auto de Infração atesta que o contribuinte

*"creditou-se..., pela entrada de sucatas em seu estabelecimento, alegando decisão prolatada no TAC 244.467 - Proc.742/77 - AG 74.035-7, conforme declara nas suas notas fiscais de entradas e apurado conforme demonstrativo anexo e integrante do presente."*

Este Auto de Infração, além de surpreendente por ser contramarcha de todo o procedimento anterior de orientação e aprovação das autoridades fiscais, antes de mais nada, nos termos do Capítulo "Do Processo Fiscal" contido no vigente Regulamento do ICM, art. 514 § 3º é NULO porque este dispositivo estatui, a contrário senso, que o auto de infração é nulo quando dele não

*"constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração."*

XXIV - Este princípio aĩ transcrito no capítulo "Do Processo Fiscal" nada mais é do que um dos direitos e garantias individuais previstos pela Constituição, quando estatui que "a lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes" (§ 15 do art. 153) e na matéria penal o que assegura o princípio do contraditório (§ 16 do art. 153), pois o Auto de Infração é peça acusatória que se não contiver os "elementos suficientes" para determinar com segurança a natureza da infração imputada impede ou cerceia a ampla defesa.

Ao contrário de conter os elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração, esse auto sō contém os elementos mais do que suficientes para descaracterizar qualquer infração. Ele próprio descreve e cita que em todas as notas fiscais estã o acórdão passado em julgado e que o contribuinte não alterou a situação de fato em nenhuma de suas operações industriais. Portanto esse auto não é de infração. Todos os seus textos e demonstrativos, ao contrário de determinar a natureza da suposta infração, somente contém os elementos suficientes para determinar, como de

terminou, que não houve infração, mas somente o cumprimento fiel da COISA SOBERANAMENTE JULGADA e reiteradamente aprovado pelas próprias instruções de todas as já citadas autoridades e órgãos fiscais, durante todo o período de 01.01.80 a 30.06.83 que foi levantado pelo próprio Auto, nada mais.

#### 2º QUESITO

*A superveniência da lei estadual nº 2.252/79 alterou a relação jurídica objeto da decisão declaratória favorável à Consulente ?*

#### RESPOSTA

XXV - Embora tal Auto de Infração contenha todos os elementos comprovantes de não ter ocorrido nenhuma infração, mas apenas e tão só o integral cumprimento da sentença com a qualidade e eficácia de COISA JULGADA, passemos ao campo do Direito Tributário para confirmar o conteúdo e extensão da sentença que julgou a lide e que tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas, porque a relação jurídica tributária continuativa não foi modificada no estado de fato, como também não o foi

no seu estado de direito (CPC arts. 468 e 471), senão vejamos.

A LEI ESTADUAL nº 2.252, de 20.12.79

XXVI - A única lei que alterou alguns dispositivos da legislação do ICM após a COISA JULGADA e que cabe examinar foi esta nº 2.252, que entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1980. Em relação à matéria das entradas de sucatas adquiridas para utilização no processo industrial nada mais fez do que confirmar o sistema do "diferimento" já existente, por meio de linguagem ainda mais precisa da técnica do Direito Tributário, nestes termos:

Art. 11. São sujeitos passivos por substituição:

V - O contribuinte que realizar as operações abaixo indicadas, relativamente ao imposto nas anteriores saídas de... sucata de metais... promovidas por quaisquer estabelecimentos:

a) saída de produtos fabricados com essas mercadorias;

Estes dispositivos vieram textualmente confirmar, como confirmaram, que o ICM incidente no momento da entrada continuava, como continuou, "diferido" para ser incluído no momento da "saída de produtos fabricados com essas (sucatas ou) mercadorias", porque esse era e continuou a ser o sistema de "diferimento" em que o fabricante que adquiriu a sucata para emprego em seu processo industrial tem o direito de lançar o ICM daquela fase juntamente com o da fase da saída do produto fabricado e que integrou aquela matéria prima. Esta é a técnica do "diferimento", em razão da "substituição", nada mais. Estes dispositivos, pois, somente confirmaram, mais uma vez, a inalterabilidade da situação de direito.

XXVII - Aliás a lei estadual nº 2.252/79, na matéria substancial do fato gerador não poderia mesmo alterar, como não alterou a competência tributária que é prefixada pela Constituição Federal e nos termos do art. 18 § 1º da Constituição, também é somente a lei complementar que cabe estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria e regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Por isso

o fato gerador dos impostos, no Sistema Tributário Nacional é prefixado na legislação complementar, isto é, pelo CTN e leis complementares que o compõe. A lei estadual não pode sequer alterar o fato gerador prefigurado na lei nacional, paraconstitucional ou complementar da Constituição.

A lei estadual, tem a faculdade de criar ou não o ICM. Porém, ao instituí-lo, não pode caracterizá-lo ou dispor sobre o seu fato gerador já prefigurado na lei complementar. Como estatui o CTN em seu art. 4º "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação". Se fosse permitido a cada Estado-membro dispor sobre a natureza ou características do fato gerador, fraudada seria a configuração dos impostos em espécie e destruída a partilha constitucional.

XXVIII - A lei estadual nº 2.252/79 não só não poderia alterar o fato gerador, como o não alterou. Basta observar que o art. 38 da lei estadual nº 440 em vigor à época da sentença empregava a palavra "pago" e o art. 38 "caput" da lei 2.252 empregou a palavra "cobrado" apenas como "sinônimo" e isto não alterou como não poderia

alterar o fato gerador. Tanto a Constituição, como o Decreto-lei 406 integrante do CTN, já empregavam indiferentemente e com o mesmo sentido tanto um como o outro desses sinônimos.

XXIX - Neste sentido, em notável obra científica com a qual conquistou o magistério universitário, esclarece o Prof. Alcides Jorge Costa, um dos mais destacados tributaristas pátrios e sabidamente especialista do ICM:

*"O Art. 23, II, da Constituição (Emenda nº 1) fala em montante cobrado nas anteriores, ao passo que o Art. 3º, § 1º, do D.L. nº 406/68 menciona "o imposto pago relativamente às mercadorias nele (estabelecimento) entradas.*

*O vocábulo "cobrado" não pode ser entendido no sentido de concretamente exigido. Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação.*

*O sentido de cobrar sō pode ser o de incidir. E se assim ē na Constituição o "pago" mencionado no Art. 3º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68 não pode ter significado diverso."*

(ICM NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, pág. 156)

Também o acórdão que confirmou a sentença ainda reafirmou nesse ponto que:

*"O entendimento esposado pela apelante não merece guarida, porquanto o ICM é imposto não-cumulativo, nos termos do Art. 38 da Lei nº 440/74, motivo pelo qual o diferimento estabelecido em lei para o fim de fixar a época do seu recolhimento, em nada pode prejudicar o direito do contribuinte."*

XXX - Portanto, quer com a redação original do art. 38 da Lei estadual nº 440/74, vigente à época da sentença, como com a redação do art. 38 da Lei estadual nº 2.252/79 nenhuma alteração ocorreu, como não podia ter ocorrido no fato gerador, já prefixado na lei complementar. Basta a leitura paralela dos dois textos para se ver a nenhuma alteração da situação de direito:

LEI Nº 440, DE  
30.12.74

ART.38 - O imposto é não cumulativo, correspondendo o valor a recolher à diferença a maior em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações tributadas e o anteriormente pago relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento.

LEI Nº 2.252, DE  
20.12.79

ART.38 - O imposto é não cumulativo, correspondendo o valor a recolher à diferença a maior em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações tributadas e o anteriormente cobrado relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento.

Aliás o próprio Tribunal de Impostos e Taxas na decisão unânime da 2a. Câmara no processo DRT 6-4318/80 já citada, em que reconheceu os efeitos inibitórios da COISA JULGADA, também já decidiu que nenhuma alteração sobreveio até hoje na situação:

"V O T O"

- I - Como se verifica dos pronunciamentos da fiscalização, a exigência do item I funda-se na ponderação de que a recorrente deveria reco-

lher, na qualidade de contribuinte substituto, por guia especial, o tributo relativo às entradas de sucata; daí a indicação do artigo 76, inciso IX, combinado com o artigo 51, I, "a", todos do RICM aprovado pelo Decreto nº 5.410/74, como tendo sido infringidos pela recorrente.

1.1 - Ora, tanto sob a vigência do primeiro RICM, como a partir da do Decreto nº 916/73, inexistia a referida obrigação de recolhimento por guia especial; o que a legislação estabelecia (e é mantido até hoje) era o diferimento do pagamento do imposto, para o momento da saída dos produtos industrializados fabricados com as sucatas, quando deveria ser recolhido juntamente com o devido pela saída.

1.2 - Segundo a legislação, a entrada não dava direito a crédito; porém, como se vê dos autos, o Poder Judiciário garantiu esse direito à recorrente, em decisão transitada em julgado.

1.3 - Dessumindo-se, do processado, que a recorrente recolheu o ICM incidente sobre as saídas dos produtos industrializados, segue-se que improcede a cobrança intenta no item I da peça vestibular. (DOE de 8.11.83, pãa.5, sô ementa)

Nenhuma alteração, pois, ocorreu na situação de direito, nem na situação de fato.

XXXI - Também como é elementarmente sabido, eventual alteração de interpretação jurisprudencial não tem nenhuma oponibilidade à coisa julgada.

XXXII - Resta, pois, examinarmos a coisa julgada em matéria tributária respectivamente em relação aos impostos diretos, lançados, anuais ou periódicos e em relação aos impostos indiretos, não lançados ou instantâneos.

No caso específico e somente em relação aos impostos lançados, cujo fato gerador tem por base de cálculo todo o conjunto das situações ocorridas dentro de um "período de imposto" (geralmente o ano ba-

se), muitas vezes a lide tem por objeto o próprio lançamento anualmente feito pela autoridade administrativa.

Neste caso, se a lide teve por objeto o controle de legalidade dessa mecânica ou forma jurídica, é evidente que os limites da coisa julgada se circunscrevem ao lançamento e à sua própria existência anual. No ano seguinte o fisco não estará impedido na sua atividade de proceder ao lançamento sobre o novo "período de imposto" com base em novos e/ou diferentes fatos ou situações. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, privativa da autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (cfr. CTN art. 142 e parágrafo único).

XXXIII - Se, em relação ao imposto sujeito a lançamento anual ou periódico, um determinado lançamento submetido ao crivo do Poder Judiciário foi definitivamente anulado ou julgado nulo, por vício do

próprio lançamento ou formal, é evidente que a COISA JULGADA sobre a ilegalidade formal não só não impede a renovação correta do lançamento enquanto a Fazenda não houver decaído de seu direito material (CTN art. 173, II), como não impede a atividade de lançamento correto sobre o novo período ou períodos de imposto que ainda vão ocorrer ou nascer em razão de hipóteses de incidência cujas relações subjacentes serão as mais diferenciadas faticamente. Este é o caso, por exemplo, do Imposto de Renda lançado sobre o ano base e não o do ICM sobre uma única e mesma relação continuativa e de pagamento antecipado, sujeito a homologação expressa tácita ou ficta (CTN art. 150 e §§).

É precisamente neste sentido que o próprio Supremo Tribunal Federal já interpretou e decidiu sobre o verbete da Súmula 239, aprovado em 1963, antes do CTN, e assim redigido:

*"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"*

Com efeito.

XXXIV - Precisamente para es-  
clarecer e delimitar a aplicação dessa Súmu-  
la somente ao caso do "lançamento", o STF  
se pronunciou, ao dar provimento ao RE nº  
93.048-SP, de cuja ementa destacamos:

*"Não incidência. Coisa julgada. Súmu-  
la 239 (interpretação restritiva). Ina-  
plicação da Súmula 239 à hipótese, da-  
do que o reconhecimento da inexistên-  
cia do débito tributário, ajuizado pe-  
las mesmas partes, e declarada incons-  
titucional faz coisa julgada material".*

O Ministro Rafael Mayer, Re-  
lator, em seu voto vencedor, esclarecendo a  
interpretação e o alcance específico da Sú-  
mula 239 demonstrou e o Supremo decidiu por  
meio de verdadeira interpretação autêntica  
ou da própria fonte, que aquele verbete so-  
mente tem aplicação aos casos em que a lide  
tenha tido por objeto o lançamento em si, ou  
seja, a forma e não o conteúdo.

A Súmula 239 como deixou de-  
cidido o STF, não tem nenhuma aplicação aos  
casos em que a

*"decisão se coloca no plano da rela-  
ção de direito tributário material pa*

ra dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência da fonte legal da relação jurídica que obrigou o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há a precedente vinculação" (RTJ 99/419).

Este esclarecimento do próprio STF espanca quaisquer dúvidas e deixa transparente o caso da Consulente, com mais as seguintes evidências:

1a.) O ICM não é, sequer, imposto lançado; é mesmo o protótipo do imposto indireto, instantâneo em que antes de qualquer atividade administrativa de lançamento o contribuinte de direito antecipa o pagamento ou, como o qualifica o próprio CTN no art. 150:

"tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (isto é, sem o lançamento)... a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º... expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento...

2a.) Além de o ICM ser imposto não lançado (ou na expressão do CTN de "lançamento por homologação" ou mais expressivamente na doutrina universal, de autolancamento), não sô a questão nada versou sobre qualquer "procedimento administrativo de lançamento", que não existiu, como

3a.) A lide teve por objeto única e exclusivamente, como refere o acórdão do STF no voto do Ministro Rafael Mayer a "relação de direito tributário material" e a sentença passada em julgado em favor da Consulente, é precisamente aquela que, como "decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão do sujeito ativo, por inexistência da fonte legal da relação jurídica que obrigou o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há a precedente vinculação".

### 3º QUESITO

*O Auto de Infração e Imposição de Multa nº 940028 série "F", em face da COISA JULGADA em favor da Consulente, é incabível ou nulo ?*

### RESPOSTA

XXXV - Por todo o exposto o Auto de Infração e Imposição de multa nº 94 0028 série "F" é ato írrito, nulo ou juridicamente nenhum, pois além de ato inidôneo para a rescisão da coisa julgada, contra a qual não fora proposta AÇÃO RESCISÓRIA, a sentença em favor da Consulente chegou ao ápice da COISA SOBERANAMENTE JULGADA sobre a relação jurídico-tributária material e nos termos do Art. 468 do CPC tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas tanto mais que, no caso do ICM, tratando-se de imposto instantâneo cujo fato gerador é singularmente simples por serem sobre as mesmas e únicas "operações ou relação jurídica continuativa", nenhuma modificação sobreveio no estado de fato ou de direito (CPC art.471,I).

Este é o nosso parecer, s.m.j.