DIREITO TRIBUTÁRIO — COISA JjulgADA — MANDADO DE SEGURANÇA

— A ordem de mandado de segurança preventivo opera ex nunc *em relação aos casos futuros e determinados na lide.*

PARECER

I

CONCRETEX — Engenharia de Concreto S.A., na conformidade de um dos seus objetivos sociais, vinha e vem prestando os serviços de engenharia consistentes no fornecimento de massa úmida de concreto, dosada, certificada e profissionalmente garantida, especificadamente para cada respectiva construção adquirente desse serviço.

De acordo com o sistema jurídico tributário a consulente vem pagando, integralmente, o imposto municipal sobre *serviços*. Aliás, a exposição e exatidão dessa forma de proceder da consulente foi confirmada por V. Exa. em parecer de 12.2.69, publicado em seu livro *Direito Tributário*, 1.ª Coletânea, editora Bushatsky, p. 133-147.

Conforme decisões judiciais, tanto em mandados de segurança como em ação executiva fiscal, já passadas em julgado, foi acolhido o parecer e ficou decidido o *mérito*, no sentido de que sobre o exercício dessa atividade da consulente é devido o imposto sobre serviços (ISS), de competência *privativa* do município e que sobre a *mesma atividade* não incide, nem poderia incidir, o imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), posto que a partilha tributária não admite essa invasão da competência impositiva exclusiva do município e garante ao contribuinte *não ser bitributado*.

Acontece que a fiscalização do Estado lavrou contra a ora consulente grande quantidade de autos de infração, na tentativa de lhe cobrar ICM e multas, pretensão essa julgada manifestamente ilegal por ferir direito líquido e certo do contribuinte.

Sendo, tanto o ISS, pago *continuadamente* pela consulente, como o ICM *continuada e ilegalmente pretendido* pelo fisco estadual impostos continuativos ou não-lançados, uma vez resolvida precisamente essa *relação jurídica tributária*, tanto em tema de mandado de segurança, como em ação executiva fiscal, formulamos a V. Exa. os seguintes quesitos, em face das decisões definitivas que anexamos:

1.º) Qual a distinção entre mandado de segurança *normativo* e *preventivo* ou *repressivo*, em relação aos efeitos temporais da ordem concedida?

2.º) A decisão de mérito, proferida *in casu*, no mandado de segurança concedido definitivamente à ora consulente, é oponível à autoridade coatora, como *ordem para cessar* ou não repetir essa *mesma coação*, ou teria a vítima da coação de assoberbar o Poder Judiciário com a impetração de mandados de segurança em relação a cada um dos inumeráveis atos praticados e continuados, de saída dos caminhões ou de emissão de cada nota fiscal?

3.º) A decisão sobre a relação jurídico-tributária *in casu*, no Mandado de Segurança, constitui "coisa julgada"?

4.º) A decisão de mérito da relação jurídico-tributária *in casu*, na ação executiva fiscal, constitui "coisa julgada"?

5.º) Por se tratar de impostos não pode o contribuinte obter do Poder Judiciário a segurança e tranqüilidade quanto a uma determinada relação jurídico-tributária contínua?

II

1. As decisões alcançadas pela consulente, *definitivamente*, em tema de mandado de segurança e em ação executiva fiscal, ambas sobre *a mesma relação jurídico-tributária*, demonstram à saciedade que, reiteradamente, o assunto ficou soberanamente encerrado com os efeitos da "coisa julgada".

Nos termos deste instituto a ora consulente encontra-se hoje investida num dos direitos e garantias individuais que a Constituição Federal prevê no art. 153, § 3.º, pelo qual estabelece a *autovinculação* do Estado no interesse da *segurança jurídica*, da *paz jurídica* e da *confiança* dos jurisdicionados, se não vejamos:

A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA COMO TEMA DE MÉRITO, TANTO DOS MANDADOS DE SEGURANÇA CONCESSIVOS, COMO DA AÇÃO EXECUTIVA FISCAL E A COISA JULGADA

2. Por simples *desconhecimento* do Sistema Jurídico Tributário Nacional, pretendeu a Fiscalização da Fazenda do Estado de São Paulo coagir a ora consulente a pagar o ICM, iniciando a coação pela lavratura de auto de infração, que é peça acusatória de ocorrência de *fato típico* ou fato gerador, categoria esta plenamente juridicizada já no plano da legislação paraconstitucional (*loi quadre, Rahmengesetz*) ou pela lei orgânica da tributação, que é o Código Tributário Nacional, nestes termos:

"Art. 114 — Fato gerador da obrigação principal é a situação *definida em lei* como *necessária* e *suficiente* à sua ocorrência."

"Art. 97 — *Somente a lei* pode estabelecer:

I — a instituição de tributos...

III — a definição do fato gerador da obrigação principal...

IV — a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo...

V — a cominação de penalidades..."

3. Portanto, o CTN com o caráter de legislação complementar da Constituição (art. 18, § 1.º) exige a configuração absoluta e integral da *hipotização de incidência nos textos legais* como pré-requisito da incidência, colocando no art. 114 até as condições lógicas da implicação dupla (necessária e suficiente), ou seja, de *equivalência.*

4. Como ensina o eminente catedrático de Heidelberg, Ulrich Klug, em sua famosa *Jusristische logik* ao tratar precisamente das condições *necessária, suficiente* e ainda da *necessária e suficiente*:

"as três classes indicadas de condições ou pressupostos correspondem respectivamente à implicação extensiva e a de equivalência (implicação dupla).

Especialmente a condição suficiente corresponde à conseqüência da implicação extensiva; a condição necessária corresponde à conseqüência da implicação intensiva; a condição necessária e suficiente a uma das premissas da relação de equivalência."

"No caso da EQUIVALÊNCIA tanto o antecedente como o conseqüente podem chamar-se implicantes. Isto decorre de que, reunidas a necessária e suficiente, a EQUIVALÊNCIA constitui uma *implicação dupla.*" [1]

5. Por conseguinte, em nosso sistema jurídico-tributário as condições "necessária e suficiente" para ser exigido imposto ou multa, preliminarmente requerem a existência de lei com prefiguração de todos os requisitos do art. 97, ou seja, *tipificação legal plena,* também chamada de *tipologia taxativa* ou ainda "tipicidade fechada".

6. Sendo a obrigação fiscal protótipo da obrigação *ex lege,* o seu *prius* é, pois, a *hipótese de incidência* ou *previsão* em lei.

Logo, no caso nada mais adequado para contestar a falsa pretensão do que o mandado de segurança, com a simples demonstração da *inexistência de legalidade* para essa exigência, pois não há no caso nenhuma *quaestio facti.* [2]

Raramente se pode encontrar, em tema de impostos, *questão de direito* tão cristalina com previsão de "direito líquido e certo" do contribuinte. A Constituição Federal prevê no art. 24, II, a competência *privativa* do município sobre os serviços "definidos em lei complementar" e por sua vez a legislação complementar colocou em *numerus clausus* esse serviço como da *competência privativa* do município, como se vê do Decreto-lei n.º 406, art. 8.º, n.º 19 da Lista. [3]

Não só não existe o *prius* ou *hipotetização legal* em favor do Estado, mas antes, *proibição* ao Estado de arrogar-se titular da *hipótese de incidência.*

Portanto a questão é apenas de direito ou mesmo, de simples *jus in civitate positum.*

7. Acontece que a ora consulente, além de ter a seu favor já essa clareza, essa fixidez por *numerus clausus* ou Lista, em

[1] Juristische logik, *Dritte, erweiterte un verandert Auflage,* Springer-Verlag, Berlin-Heidelberg-New York, 1966. p. 41-2.

[2] Confronte Da coisa julgada em mandado de segurança, Ivan Ordine Righi. *RT,* n.º 427, p. 21.

[3] Sobre *numerus clausus,* "exclusivismo", condições "necessária e suficiente" no direito tributário, confronte-se ainda a notável e recente obra do Prof. Pinheiro Xavier, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário.* Coimbra, 1972. p. 322-8.

disposições literais da legislação complementar a seu favor, invocou a proteção do Poder Judiciário e a obteve reiterada e *conclusivamente*.

Com efeito:

1.º) Como se vê do Agravo de petição n.º 135.493, em mandado de segurança, chegado até à Suprema Corte pelo Agravo de instrumento n.º 52.287, esta confirmou seu ganho de causa, no sentido de que sobre a sua questionada atividade só é devido o imposto municipal (ISS) que vem pagando e vedado o ICM.

Quem quer que examine nos autos as decisões desde à primeira até à última instância, verifica que foi invocada e apreciada toda a legislação pertinente, até à atualmente vigente. A certidão de trânsito em julgado consta dos autos às fls. 216. Não pode haver dúvida de que esse julgamento formal e materialmente passou a constituir "coisa julgada", nos precisos termos do art. 287 do CPC.

2.º) Também na Ação Executiva Fiscal, Agravo de petição n.º 173.535, a mesma relação jurídico tributária foi integralmente questionada e arquivado o Agravo de instrumento interposto pela Fazenda por incabível o Recurso extraordinário e nos termos do mesmo art. 287 produzida a "coisa julgada".

3.º) Novamente, em tema de mandado de segurança, por unanimidade, como se vê do Agravo de petição n.º 192.118, foi concessiva a ordem no mérito e a contribuinte opôs e está pedindo o reconhecimento da coisa julgada que obteve.

8. Ora, no caso *sub judice* não se trata, nem sequer, de imposto de *lançamento anual* (em que já se levantou o problema, aliás mesmo aí impertinente, da *anualidade do orçamento*), mas sim de imposto *não lançado*, de imposto *instantâneo* ou *continuativo*.

Mesmo para os impostos periódicos ou de lançamento anual, com absoluta procedência e antevisão, já esclarecera no STF o eminente Ministro Castro Nunes:

"A coisa julgada existe em qualquer processo contencioso, seja de que natureza for, ordinário, sumário, ou especial, sem possível exclusão do executivo, desde que se decida da *relação jurídica* por contestação entre as partes. Só não induzem a coisa julgada os processos mencionados na lei processual, entre os quais não estão os executivos, fiscais ou não " (RDA, v. 2, n.º 2, p. 554).

Por isso mesmo o Tribunal de Apelação de São Paulo, já em 1944, deixara decidido:

"como tem estabelecido o Supremo Tribunal Federal, designadamente em matéria de cobrança de impostos, por identidade de coisa deve entender-se, não o mesmo corpo ou o mesmo objeto, *senão a mesma controveria* ou *a mesma relação de direito já resolvidas*".

(Agravo de petição n.º 22.414, RDA, v. 2, n.º 2, p. 589).

9. Uma vez decidida reiterada e *definitivamente* a questão, não vemos como no caso não se reconheçam os efeitos da coisa julgada, quando o CPC estabelece:

"Art. 287 — A sentença que decidiu total ou parcialmente a *lide* terá *força de lei* nos *limites* das *questões decididas*.

Parágrafo único — Considerar-se-ão decididas *as questões* que constituam *premissa necessária* da conclusão.

10. A *lide* consistiu precisamente na discussão da existência ou inexistência da *relação jurídico-tributária*, isto é, se *uma determinada, efetiva* e *continuada* atividade *da empresa Concretex* está *prevista* na legislação como sujeita ao ICM. O Poder Judiciário, em tema de mandado de segurança decidiu que não existe na legislação

sequer essa *hipótese de incidência*. Mais ainda, que não só não existe essa *relação jurídico-tributária* em favor do Estado, mas existe essa *hipótese de incidência* ou *relação jurídico-tributária* outorgada pela Constituição e pela legislação paraconstitucional, *privativa ou exclusivamente*, ao município, o que ainda significa *exclusão* do Estado do *próprio poder de tributar* essa atividade, pois se o fizer estará praticando *conflito* ou *invasão de competência privativa* do município que a já exerceu e está, legitimamente recebendo, com exclusividade, o ISS que a contribuinte Concretex está, *efetiva* e *continuadamente* pagando.

11. O fulcro da pergunta do 1.º quesito é saber se a *coisa julgada* neste tema de mandado de segurança não poderia levar à suposição errônea de que se teria omitido uma ordem de mandado de segurança normativa.

Como muito bem esclarece Hely Lopes Meirelles:

"segurança *normativa* seria a que estabelesse *regra geral* de conduta para casos futuros, *indeterminados*". [4]

Precisamente em questão de ICM, o jovem e talentoso promotor público Ronaldo Porto Macedo, já esclareceu, com precisão, em parecer publicado na Revista *Justicia*, v. 76, p. 148:

"trata-se de segurança preventiva e não normativa, pois esta ocorreria se a sentença estabelecesse um regramento genérico e abstrato, aproveitando a todos que estivessem em situação igual à da impetrante, independentemente da existência de uma determinada situação concreta, conflitante e permanente, envolvendo sujeitos perfeitamente definidos, que divergem, quanto ao entendimento e aplicação concreta de um dispositivo legal".

[4] *Mandado de segurança e ação popular*. 2. ed. São Paulo. Editora RT, 1969. p. 45.

Ora,, a ordem obtida pela consulente foi *in casu*, entre *determinadas partes*, tendo como objeto esclarecer uma *determinada* "relação jurídico-tributária", em face do *direito positivo vigente*.

12. Como já ensinava Santo Tomás de Aquino no livro *Das leis*:

"os legisladores julgam *em geral* e para o futuro; ao passo que *os homens, que presidem ao juízo*, julgam do presente" (legislatores judicant in universali et de futuris; sed hominis judicis praesidentis judicant de praesentibus). [5]

13. A *coisa julgada* obtida *in casu* é, com precisão, um exemplo feliz para esclarecer essa questão em face do *ato continuado*, freqüentemente existente no campo dos chamados impostos indiretos, não-lançados, instantâneos, de autolançamento ou ainda *continuativos*, como o é, tipicamente, o ICM. [6]

14. É interessante observar que a mesma Fazenda do Estado de São Paulo, em causa que patrocinamos como advogado do con-

[5] *Suma teológica*. Trad. de Alexandre Correia. São Paulo. Editora Odeon, 1936. p. 76.

[6] É elementarmente sabido que os impostos se dividem em diretos e indiretos, também chamados lançados e não-lançados, ou ainda periódicos ou instantâneos. Periódicos são aqueles cuja realização do "fato gerador" compreende um período, geralmente anual, como são exemplos o imposto de renda lançado, que toma todo o "ano-base"; ou o imposto predial que compreende todo um exercício. O imposto não-periódico, instantâneo ou *continuativo*, ao contrário, é aquele cujos exemplos típicos são o ICM e o ISS do caso da consulta, que são impostos não-lançados ou de autolançamento, cujo "fato gerador" ocorre em cada *momento*, em cada operação realizada e por isso são *continuativos*.

tribuinte, chegou a levantar idêntica, argüição, logrando, de início, cassação da ordem, a que contrapusemos a Correição parcial n.º 314/68 na 1.ª Vara da Fazenda Estadual. O ilustre magistrado reconsiderou seu ato e obtivemos a confirmação do Egrégio Tribunal de Alçada Civil e afinal a *coisa julgada* precisamente sobre o mesmo tema da relação jurídica do ICM como *ato continuado.*[7]

Neste passo, são relevantes e aplicáveis como luva ao caso da ora consulente, os fundamentos da sentença reconsideranda, *mutatis mutandis* em todos os seus termos, que são os seguintes:

"Examinando melhor a pretensão do Frigorífico Anglo, requerente da presente Correição Parcial, reconheço a sua procedência.

Efetivamente, nos autos principais de Mandado de Segurança, o requerente pleiteou e obteve segurança definitiva para a exportação de carne congelada ou resfriada, sem a exigência de pagamento do ICM, não só para os embarques já programados, como também para as futuras saídas *do referido produto,* com destino ao exterior."

Ora, uma vez transitada em julgado a decisão onde, estreme de dúvidas, ficou reconhecido como industrializado o produto em questão e, como tal, imune à tributação do ICM, quando destinado à exportação, não pode pretender, agora, a Fazenda do Estado obstacular a execução do julgado.

7 Ver acórdão unânime nos autos da Correição parcial n.º 171.490, Primeira Câmara do Tribunal de Alçada Civil, proferido em 21.3.72 Certidão do trânsito em julgado de 24.5.72.

Ver ainda confirmação da "coisa julgada" no tocante ao ICM pelo Acórdão também *unânime* nos Autos do recurso *ex officio* n.º 189.373, Segunda Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, prolatado em 4.4.1973.

Aliás, como muito bem observou o digno representante do Ministério Público, em seu judicioso parecer de fls. 31/33, o requerente, no caso, visa dar à r. sentença de fls. 54/57 e ao v. acórdão de fls. 69, dos autos principais, a execução fiel e exata que compete às coisas julgadas, como o recomenda o art. 891 do CPC e conclui:

"A Fazenda deverá, querendo, socorrer-se dos meios processuais próprios, para intentar a modificação do decidido (coisa julgada). Mas não pode restringi-lo nesta fase executória."

Por outro lado, no caso, não há como se falar em mandado de segurança normativo, pois o próprio Prof. Hely Lopes Meirelles, no trecho citado pela Fazenda do Estado, é precisamente a favor da medida preventiva concedida ao Frigorífico Anglo, ao esclarecer:

"A segurança normativa seria a que estabelecesse *regra geral* de conduta para casos futuros, *indeterminados.*"

No caso, a segurança foi pedida e concedida específica e *determinadamente* para a *exportação continuada,* para o caso determinado do impetrante Frigorífico Anglo que o provou e requereu para, em relação a *determinado imposto* estadual e contra uma *determinada interpretação* errônea, de uma *determinada autoridade coatora* e a obteve com os efeitos da *coisa passada em julgado,* ou seja:

"para o fim de não ser obrigado a recolher o imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) nas saídas, da carne congelada ou resfriada destinada ao exterior".

(item IV, *b* da petição inicial e fls. 32 do parecer da Promotoria).

Esse pedido foi ainda reiterado a fls. 46, quando tornou a pedir e obteve:

"a extensão dos efeitos da liminar concedida aos embarques cujas licenças estão anexas, bem como aos demais a serem efe-

tuados, cujas licenças ainda não foram expedidas pelo órgão competente, a fim de que a suplicante não sofra manifesto prejuízo".

Ora, o ato de exportação dessa sua mercadoria, pela própria impetrante, no cumprimento do contrato de compra e venda para o exterior é um verdadeiro *procedimento*, pois como ensina Emílio Betti *"o procedimento* consiste em vários atos jurídicos sucessivos visando à mesma finalidade, dos quais, todo ato que segue, pressupõe necessariamente o precedente, preparando e prenunciando o seguinte" (Teoria generale del negozio giuridico. In: *Trattato di diritto civile italiano.* Vassali, Filippo. ed. 15, t. 2). Mas precisamente, é um *ato continuado* e a própria *legislação fiscal* de nosso País, até mesmo para aplicação de multa considera e categoriza, juridicamente, o *ato continuado* como uma *unidade* ou seqüência. Assim, o Decreto n.º 61.514, de 12 de outubro de 1967, considerado o nosso estatuto fiscal mais completo em matéria de *procedimento administrativo* reza:

"Art. 151.

§ 2.º — As infrações continuadas... estão sujeitas a uma pena única..." [8] e o Código Penal, no art. 51, § 2.º, também, para o mesmo efeito, caracteriza a unicidade do *ato continuado.*

Ora, para o caso do impetrante foi concedida a ordem de segurança preventiva contra a ameaça comprovada de que a autoridade coatora, por errônea interpretação estava impedindo o exercício do direito líquido e certo de o impetrante exportar a sua mercadoria debaixo da imunidade. Como é sabido, a imunidade é uma categoria muito mais ampla do que a simples isenção. A imunidade tributária é uma limitação constitucional que exclui o próprio poder de tributar, isto é, quando o § 7.º do art. 23 de Constituição reza, imperativamente, que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias "não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior os produtos industrializados" criou uma imunidade também chamada de "não incidência qualificada". Retirou por aí dos Estados, a própria competência de tributar essas exportações por meio do ICM.

Finalmente, se prevalecesse a tese defendida pela Fazenda do Estado, não obstante a segurança obtida, o impetrante teria que que se valer do remédio heróico toda vez que necessitasse exportar os produtos que industrializa, o que se me afigura absurdo, mesmo porque "isto importaria na criação de obstáculo intransponível para o exercício de sua atividade comercial", conforme bem salientou a r. decisão citada às fls. 10.

"Isto posto, julgando procedente a presente Correição Parcial, reconsidero o despacho de fls. 122, para determinar que a Fazenda do Estado, em obediência ao julgado, se abstenha da exigência do ICM nas exportações de carne congelada ou resfriada efetuadas pelo Frigorífico Anglo. Custas, na forma da lei. Int. São Paulo, 19 de novembro de 1971. Gabriel Cuba dos Santos. Juiz de Direito."

15. Eis aí, com clareza meridiana, a diferença entre a natureza do mandado de segurança *normativo* (figura que legalmente não existe) e a natureza do provimento do mandado de segurança *preventivo* ou *repressivo.*

16. Às páginas 44 e 45 da já citada obra, Hely Lopes Meirelles esclarece, precisamente, esses pontos:

"O mandado de segurança admite decisão *repressiva* e *preventiva* (art. 1.º). É *repressiva* quando visa a corrigir ilegalidade *já consumada, é preventiva* quando se destina

8 Nota do autor deste parecer: Observe-se que o citado art. 151 e § 2.º estão em pleno vigor e até ressalvados expressamente pelo art. 269 do Decreto Federal n.º 70.162, de 8.2.72, pois pertencem ao Título IV (Das infrações e penalidades).

a impedir o cometimento de ilegalidade iminente. Em ambos os casos é necessária a indicação do objeto e a comprovação da iminência da lesão a direito subjetivo do impetrante."

. . . . . .

"Não se confunda — como freqüentemente se confunde — segurança *preventiva* com segurança *normativa*. O nosso sistema judiciário admite aquela e rejeita esta. Segurança *preventiva* é a que se concede para impedir a consumação de uma ameaça a direito individual em *determinado* caso; segurança *normativa* seria a que estabelecesse *regra geral* de conduta para casos futuros, *indeterminados*" (grifos do autor e da transcrição).

17. A Concretex impetrou e obteve com o caráter definitivo de "coisa julgada" a solução do *objeto* de uma sua *determinada* atividade *continuada*, em relação a dois impostos *continuativos*, em confronto com a exigência *continuada* do Fisco estadual, em razão de *uma determinada* e errônea interpretação *continuada* de *determinada* legislação e o Poder Judiciário solucionou *a controvérsia, objeto* da *lide*.

18. Esta solução, como por tantos anos nos ensinou na Faculdade o Mestre Enrico Tullio Liebman e o diz em sua clássica obra "Eficácia e Autoridade da Sentença" traduzida por Buzaid e Aires, tornou-se "coisa julgada formal e substancial" (p. 56), nos "limites objetivos e subjetivos" (p. 51).[9]

19. Vejam-se ainda os comentários de Liebman a acórdão de nosso Supremo Tribunal Federal, precisamente sobre a *coisa julgada em matéria fiscal*, onde conclui, com sua lapidar clareza:

"As regras relativas à coisa julgada recebem, pois, *integral aplicação em matéria fiscal*, e não há razão para admitir-se desviações ou restrições, devidas à natureza especial da função desenvolvida pelo Estado, quando cobra os impostos para satisfazer as necessidades de ordem geral. Ainda quando desenvolve essa função, o Estado está submetido ao direito objetivo, à jurisdição e à coisa julgada."[10]

Também Allorio, outro renomado processualista, em sua obra *Diritto processuale tributario*, tratando da *cosa giudicata tributaria*, à página 259, esclarece igualmente:

"La decisione avente forza di cosa giudicata, *anche nel processo tributario*, produce dunque quei ridigi effetti che le sono propri nel diritto processuale comune."[11]

20. Nas obras mais recentes e mais notáveis da literatura tributária mundial, tais como no *Handwörterbuch des steuerrechts und der steuerwissenschaften* que, pelo seu conteúdo, traduzimos por *Dicionário Enciclopédico do Direito Tributário e das Ciências Fiscais*, basta consultar os verbetes:

Rechtskraft — coisa julgada.

Bindungsproblem — problema da vinculação.

Streitgegenstand — objeto do litígio.

Urteil — sentença.[12]

Na obra *Steuerrecht* (Direito Tributário) do catedrático Wilhelm Kruse, p. 318 e seg., *Wirkungen des urteiles* (Efeitos da senten-

9 Edição *Revista Forense*, Rio, 1945.

10 *Revista de Direito Administrativo*, v. 2, n. 2, p. 565, out. 1945.

11 Edição Dott. A. Giuffrè, Milano, 1942.

12 Edição C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München e do Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmäch Tigten Gmbh Bonn, 1972.

ça),[13] e por todos esses elementos vê-se como Liebman e Allorio foram exatos em seus magistérios sobre a "coisa julgada", em matéria tributária.

Sendo o instituto da "coisa julgada" de *direito público* e mais especificadamente de *direito constitucional*, existe até *a fortiori* maior necessidade e utilidade de sua aplicação no campo da disciplina jurídica do fenômeno fiscal, porque a tributação é fenômeno socio-econômico-financeiro em massa: portanto a "coisa julgada" é ainda mais necessária para a maior segurança do povo contribuinte, para a paz entre o Estado-Fisco e o Cidadão-Contribuinte e para a confiança dos contribuintes no Poder Judiciário, como jurisdicionados.

21. Mas não é só. Imagine-se ainda do ponto de vista prático, em um país como o Brasil, onde os maiores impostos são os *continuativos* ou de auto lançamento (IPI, ICM, IMPOSTOS do Comércio exterior, parte do IR, do ISS, etc.), se cada contribuinte tivesse que impetrar mandado de segurança, propor ação ou ser demandado em cada ato *a ser praticado*, ou *continuado*, como ficariam os tribunais sufocados em atos *repetitivos* ou de *rotina*.[14]

[13] 2., *vollig überarbeitete Alflage*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1969.

Acrescente-se *Bestandskraft und Rechtskraft*, p. 302-3 do livro *Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts* de Heinz Paulick, 2. ed. Carl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1972.

[14] Veja-se no *Dicionário do Direito Tributário* já citado, v. 1, p. 96, a importância da "praticabilidade" (*Diepraktikabilität*) no campo tributário, em razão do fenômeno em massa, dos casos (*Phänomen der Massenhaftigkeit*) que as autoridades têm que resolver, como nesse mesmo sentido os acórdãos da Corte Tributária Federal (BFH), aí citados.

Ao reverso, a característica fundamental de toda a filosofia ocidental, aproveitada agora como possibilidade da *Informática Jurídica* na era do computador, é precisamente a da procura da *sistematização*, da unificação de conceitos universais e válidos para solução da gigantesca problemática que a vida atual apresenta, cada vez mais, com a feição de volume em massa.

A idéia criadora de Wiener veio possibilitar o ingresso da *automação*, especialmente para aliviar o trabalho intelectivo, *dos atos repetitivos*.[15]

Se já havia no plano intelectivo algo semelhante aos efeitos da automação eletrônica que o grande sábio matemático veio doar à humanidade, parece-nos que é o do instituto da "coisa julgada", antecipadamente criado e aplicado pelo gênio dos juristas que, na verdade, já haviam construído um verdadeiro "computador" invisível, não eletrônico, mas superior, porque no cérebro humano e portanto "cognoscente" ou "racional".

Realmente o instituto da "coisa julgada" é uma solução conceitual e sistematizada que, reduzindo-se à unicidade, obsta os *atos repetitivos ilegítimos*, dando ampla e uniforme cobertura ou eficácia ao regime do direito.

22. Produzida adequadamente a "coisa julgada" e com ela alimentado o compu-

[15] Cfr. Wiener, Norbert. *Cibernética e sociedade*. São Paulo, Editora Cultrix, *passim*.

Losano, Mário G. Sistema e strutura nel diritto. Giappichelli, G. ed. Torino, 1968. v. 1, e especialmente Corso di informatica giuridica. Milano, Cuem, 1971, ainda Lições informática jurídica, curso realizado no Departamento de Direito Econômico-Financeiro da Faculdade de Direito da USP, professor responsável Ruy Barbosa Nogueira, publicado em 1973. p. 1-5.

tador eletrônico, não há dúvida que a conquista da ciência interdisciplinar, que o gênio da cibernética nos legou, virá aumentar a efetividade da segurança jurídica, desde que os juristas permaneçam como sentinelas da correta produção e aplicação do direito.

23. O que nos parece inconcebível hoje, mais do que nunca, é que no campo tributário do lançamento, onde a própria administração emprega o computador (SEPRO — PRODESP — PRODAM) para exigir os impostos e o próprio Judiciário paulista ensaia a computação nas *sentenças repetitivas,* se possa deparar, no caso dos impostos *continuativos,* uma tal obstinação contra o conceito milenar da SISTEMATIZAÇÃO e da aplicação do genial instituto da *coisa julgada* quando, no dizer do Handwörterbuch des Steuerrecht ela é apenas uma *"autovinculação* dos próprios tribunais, pela qual a segurança jurídica, a paz jurídica e a proteção da confiança dos jurisdicionados exigem que os tribunais mantenham suas decisões conclusivas". [16]

24. Portanto, a solução da *relação jurídico-tributária* de que dá notícia a consulente é definitiva e sem sombra de dúvida oponível à Fazenda do Estado de São Paulo. Esta não só não pode renovar a coação, mas estando, como está, integralmente ciente de que essa cobrança é manifestamente ilegal, por decisão definitiva do Poder Judiciário, no interesse da sociedade e proteção de seus próprios funcionários deve *ex officio* desistir de toda tentativa no sentido dessa exigência.

16 Selbstbindung des BFH: *Rechtssicherheit, Rechtsfrieden und Vertrauensschutz (Treu und Glauben) erfordern es, dass die Revisionsinstanz bei erneuter Entscheidung über dieselbe Sache nach einer Zurückverweisung ihre ursprünglich geäusserte Rechtsauffassung beibehält* (Op. cit. item 8 da p. 205).

Este dever da Fazenda seria mesmo homenagem ao art. 316 do Código Penal (reproduzido no futuro Código), que *tipifica* como delito o *Excesso de exação,* assim considerado:

"Art. 316 — ...

§ 1.º — Se o funcionário *exige imposto,* taxa ou emolumento *que sabe indevido,* ou, quando devido, emprega na cobrança meio *vexatório* ou *gravoso,* que *a lei não autoriza."*

Não há dúvida que, para a ocorrência dessa figura, é pré-requisito o dolo, que não se presume. Entretanto é instrutiva e cautelar a leitura dos doutos em direito penal. Comentando o dispositivo transcrito, ensina o catedrático Magalhães Drummond:

"Na hipótese da simples exigência do indébito, o dolo estará na consciência disto — na consciência de não ser devida legalmente a taxa, imposto, ou emolumento, e, entretanto, exigi-lo, pondo assim em ação uma vontade poluída do ponto de vista moral e criminosa, do prisma legal.

Na hipótese de cobrança vexatória ou gravosa da contribuição devida, já o dolo consiste na consciência da ofensa ao direito que o contribuinte como pessoa humana tem de ser respeitado no seu pundonor e no seu patrimônio. Esse dolo se presume do fato mesmo concretizador da ofensa, porque se pressupõe no funcionário o conhecimento da extensão dos seus deveres e das limitações postas pela lei ao seu exercício. Tanto mais quanto o excesso constitui crime do Código Penal, cuja ignorância não se compadeceria com a qualidade de funcionário, ademais da sua geral inalegabilidade. Existindo precisamente para pôr em ação a lei, o funcionário sabe, por presunção legal, o que lhe cumpre fazer, e, se, em assunto tão importante, age contra a lei, é, de certo, com a consciência da ilegalidade da sua conduta.

O crime nesta hipótese se perfaz mediante procedimento vexatório ou gravoso. Gravoso compreenderia de modo geral também o vexatório, pois gravoso é o que traz malefício, agravo, prejuízo, e nada mais gravoso do que o prejuízo moral. Mas faz bem o legislador em discriminar, porque, assim, pôs bem em realce o propósito do respeito à pessoa humana, que ele não quer diminuída, humilhada, aviltada, envergonhada pelo representante da administração pública, a qual existe principalmente para realizar a conciliação do interesse coletivo, que tem por órgão o Estado, com o direito do indivíduo — interesse e direito que são medida um do outro, no ajustamento legal." [17]

III

Em face de todo o exposto, assim respondemos aos quesitos formulados na consulta:

1.º) Mandado de Segurança *normativo* seria ato equiparável à da *tipificação genérica* de lei com aplicabilidade, inclusive, aos casos futuros, *eventuais* ou *não-determinados*. Este tipo de provimento não existe em nosso sistema judiciário.

A ordem concessiva do mandado de segurança preventivo opera *ex nunc*, em relação aos casos *futuros* e *determinados na lide*.

A ordem do mandado de segurança repressivo opera *ex tunc* em relação ao caso da lide e, passado em julgado, aos casos futuros e *determinados na lide*.

2.º) A decisão de mérito proferida no mandado de segurança *in casu* e concedida definitivamente à consulente foi de uma ordem para *cessar a coação*, consistente esta na pretensão de a Fazenda do Estado exigir ICM, cuja pretensa causa somente poderia ser a existência de determinada relação jurídico-tributária. Tendo o Poder Judiciário julgado *inexistente essa relação*, a ordem é permanente enquanto não alterado o *substractum* nem superveniente lei criadora de tal relação jurídica entre a Concretex e a Fazenda do Estado de São Paulo.

3.º) Sim.

4.º) Sim.

5.º) Pode, como de fato e de direito ocorreu no caso consultado.

Este é nosso parecer.

S.M.J.

São Paulo, 28 de agosto de 1973. *Ruy Barbosa Nogueira*, professor de Direito Tributário, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

[17] Magalhães Drummond, J. de. *Comentário ao Código Penal*. Rio, Edição Revista Forense, 1944. v. 9, p. 289.