



REVISTA DE DIREITO PÚBLICO

Edição da EDITORA
 REVISTA DOS TRIBUNAIS

ANO VII

N.º 29

no menos grave, debe responder por hecho y no por el que llevó a cabo autor (Soler, II/276, aplicando el art. del Código Penal argentino). Si el autor aconseja simular un pasivo "indólo" pero nada habla de documentos falsos y el contribuyente los usa, éste no responde por la forma agravada (3 ley 20.658), pero el asesor sólo la forma simples (art. 1). Es decir: él es culpable por la culpa de otro por la propia. A la inversa: a nadie le vecha la inculpabilidad sino a quien responde.

1.º) Consecuencia de lo expuesto: La participación comunicable es aquella que se comunica objetivamente, por lo menos, la participación, y subjetivamente, por lo menos, el asentimiento (Soler, II/282).

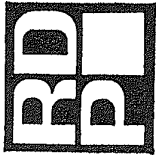
2.º) Complicidad primaria o necesaria (art. 45 del Código Penal). Para saber si un asesor impositivo actuó como cómplice y primario, es necesario dilucidar si el hecho se hubiera realizado, tal como participó, suprimiendo hipotéticamente la participación de dicho asesor impositivo. En consecuencia, pensamos que la complicidad primaria, si el contribuyente, para realizar el fraude, debía necesariamente recurrir a ese otro asesor, o no podría, haberse valido por sí mismo. Puede bastar con elaborar "el plan" de fraude, si tal plan es imprescindible para consumarlo.

3.º) Instigación (art. 45 del Código Penal). Instigador es el que determina

directamente a otro a cometer el delito. En nuestro caso y para que haya instigación, el asesor tributario tiene que haber determinado realmente al contribuyente a evadir fraudulentamente. Si éste ya estaba determinado a hacerlo, no hay instigación. Debe además haber intervención "directa" en el sentido de "contacto personal entre asesor y cliente" no por "interpósita persona" (Soler, II/291).

4.º) Complicidad secundaria (art. 46 del Código Penal): Es toda clase de cooperación no indispensable. Requiere: objetivamente, acciones cooperadoras, y subjetivamente, voluntad o sentimiento del hecho principal. También es necesario el conocimiento concreto de que su acción es un "fragmento" de un proceso de producción cuyo valor total se conoce. Lo que interesa para diferenciar esta hipótesis de la complicidad primaria del art. 45 del Código Penal, es la naturaleza objetiva del aporte que en el caso de la complicidad secundaria no es indispensable.

En tal sentido, estimamos que el aporte se considerará como "no indispensable" cuando la simplicidad del acto en el cual el asesor impositivo colabora, hace que el mismo esté al alcance de la capacidad intelectual del contribuyente concreto de que se trate (según su grado de instrucción y conocimientos), quien podría haber actuado solo y sin la cooperación del asesor.



COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CELSO NEVES

Professor Titular de Direito Processual Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Em 1985, a Prefeitura de São Paulo, convencida de que a construção de um novo hipódromo era "emprescindível" de manifesta utilidade para esta Capital", a fim de resolver este problema, submeteu à apreciação do antigo Conselho Consultivo do Estado duas soluções: uma, visando à sua localização no Parque Ibirapuera e, outra, em terrenos da Cia. Cidade Jardim.

A segunda destas soluções foi a que obteve a aceitação daquele Conselho, desde que "os terrenos de Cidade Jardim (fossem) doados diretamente à Municipalidade, para que esta os (desse) em uso e gozo vitalício ao Jôquei Clube", ou, então, "que a doação desses terrenos ao Jôquei Clube (fosse) feita com as cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade, a não ser com a anuência da Municipalidade, com reversão à Municipalidade, no caso de dissolução da sociedade".

Acatando o parecer do citado Conselho, a Prefeitura baixou o Ato n. 884, de 6.7.1985, pelo qual autorizou a realização do empreendimento, com a outorga e aceitação das escrituras e acordos que se fizessem necessários ao mesmo empreendimento.

Foi, assim, em 5.11.1986, lavrada, a fls. 32 do Livro 610 das notas do 11.º Tabelião desta Capital, a escritura pública através da qual os terrenos para a construção do novo hipódromo foram

doados ao Jôquei Clube, ficando eles gravados com os ônus de inalienabilidade e impenhorabilidade e instituída, ainda, em favor da Municipalidade, uma cláusula, onde se previu que, cessando a atividade da sociedade, a praça de competições, com todas as suas benfeitorias e edificações, passaria ao patrimônio da Prefeitura.

O Jôquei Clube, por sua vez, alterando seus Estatutos, inseriu disposição determinando a observância das obrigações que assumiu ao comparecer com a Prefeitura no aludido instrumento público, onde se concretizaram as bases da construção do atual hipódromo paulistano.

Erigido o novo hipódromo, a Municipalidade absteve-se de lançar sobre ele o imposto predial e territorial. Mas, em 1957, exigindo esse tributo em relação aos exercícios de 1948, 1949 e 1950, a Municipalidade ajuizou o executivo fiscal n. 10, da série T-1/1957, perante a 2ª Vara dos Feitos da Fazenda Municipal desta Capital.

A cobrança fiscal foi julgada improcedente no juízo singular e a sentença, ali proferida, entre outros fundamentos de sua decisão, fez constar o de que: "... Pela escritura pública, lavrada em 5.11.1986, entre a autora e o recorrido e terceiros, verifica-se que além das cláusulas de impenhorabilidade e inalienabilidade, do patrimônio do Clube, ficou estabelecido que esse patrimônio reverteria para o da Municipalidade, na hipótese

de dissolução legal da sociedade. Estas cláusulas foram aceitas pela Municipalidade e instituídas em seu benefício. Disto resulta, necessariamente, a intributabilidade dos bens que constituem o patrimônio do recorrido, destinados exclusivamente para corridas de cavalos".

A sentença em apreço foi confirmada pelo acórdão do Tribunal de Justiça do Estado, proferido, em 5.2.1960, no agravo de petição n. 98.402. Interposto contra o acórdão o recurso extraordinário, o apelo deixou de ser recebido, através de despacho do Presidente dessa Corte de Justiça, datado de 31.5.1960, contra o qual não se valeu a Municipalidade do uso de agravo de instrumento.

Fixados os pontos acima — instruída esta exposição com cópias "xerox" autenticadas: a) de certidão da Prefeitura do Município de São Paulo contendo o inteiro teor do texto do Ato n. 884, de 6.7.1935, do parecer do Conselho Consultivo a que esse ato se reporta, do ofício contendo as informações prestadas pela Prefeitura a esse Conselho, mencionado naquele parecer; b) da "escritura de acordo, aquisição e doação", de 5.11.1936, lavrada nas notas do 11.º Tabelionato desta Capital; Livro 510, fls. 32; c) de certidão expedida pelo Escrivão do 2.º Ofício dos Feitos da Fazenda Municipal desta comarca contendo o inteiro teor da sentença proferida pelo Dr. L. G. Parahyba Campos, em 23.9.1959, nos autos do executivo fiscal n. 10, da Série T-1/1957, do acórdão da 6ª Câmara do Tribunal de Justiça, de 5.2.1960, que a confirmou e do despacho do então Presidente desse Tribunal, Des. Pedro Chaves, que indeferiu o recurso extraordinário manifestado pela Prefeitura Municipal de São Paulo e a certidão do trânsito em julgado da decisão acima referida e do arquivamento do processo; e d) da sentença proferida pelo Dr. José Luiz Dias Filho, em 12.12.1973, nos autos do executivo fiscal n. 89.396-17/70, indaga-

a) Na decisão judicial proferida no executivo fiscal n. 10, da Série T-1/1957, ficou reconhecida ao Jockey Clube de São Paulo uma intributabilidade do imposto predial sobre o hipódromo paulis-

tano em decorrência das cláusulas pactuadas na escritura pública de 5.11.1938, que fixaram uma destinação específica ou imutável para o imóvel?

b) Essa intributabilidade recebe a proteção do art. 178 do CTN?

c) Essa intributabilidade, desde que fixada em decisão judicial inatacável, agora, até pela ação rescisória, também recebe a proteção do art. 150, § 3.º, da Constituição Federal?

d) As Súmulas ns. 239 e 544, da jurisprudência do STF, abonam a decisão que vem de ser proferida no executivo fiscal n. 89.396 — 17/70?

e) Essa última decisão ofende a coisa julgada resultante do que ficou decidido no executivo fiscal n. 10, da Série T-1/1957?

PARECER

Embora despicienda a circunstância para o deslinde da espécie — porque manifesto o contraste que há entre a primeira decisão e a segunda, de molde a caracterizar infração à "res iudicata" que compromete o último desses julgamentos — não nos furtamos a algumas observações iniciais, a propósito dos antecedentes a que se refere a consulta.

A escritura de 5.11.1936, denominada "de acordo, aquisição e doação", consubstancia um negócio jurídico complexo, levado a efeito mediante prévia anuência do então Conselho Consultivo do Estado, entre a Cia. Cidade Jardim, o Jockey Clube de São Paulo, a Municipalidade de São Paulo e o Banco Comércio e Indústria de São Paulo, "para a execução do plano organizado para a construção de um novo hipódromo para o Jockey Clube, nesta cidade" mediante:

a) doação da área pela Cia. Cidade Jardim ao Clube, gravada de inalienabilidade e impenhorabilidade, "a fim de jamais responder pela solução de qualquer obrigação porventura assumida pelo Clube, a não serem (sic) as que, com prévia anuência da Municipalidade, ele, Clube, houver de assumir para uma eventual remoção do novo hipódromo para outro mais amplo local que, num futuro remoto, venha a ser exigido pelo desenvolvimento e progresso da cidade e pela ne-

cessidade de adoção de técnicas porventura então

b) obrigação do Clube de novo hipódromo com o preceito, à Municipalidade, de direitos do então hipódromo

c) pagamento da Municipalidade, em apólices resgatáveis;

d) financiamento e execução do novo hipódromo ao qual as apólices seriam da Municipalidade;

e) reversão para a Municipalidade do novo hipódromo — terreno — no caso de dissolução

Disso resulta: a) a inalienabilidade do terreno havido pelo Jockey Clube — porque título oneroso — porque produto da venda da cidade, de tudo que era sermo da Moóca — bem como que nele se obrigava a inalienabilidade perene do novo hipódromo; b) obrigação do Clube, enquanto existente hipódromo — que a propriedade reconheceu necessária para as finalidades que se propunham.

Se buscarmos, subjacentes às contratuais que nisto se vê, a essência mesma de talvez não possamos ir além da simples detenção do imóvel, Municipalidade de São Paulo e do Clube, com o encargo de não do se reconheceu necessário para a construção do hipódromo. Note-se que nenhuma das partes tem o Jockey Clube o hipódromo de Cidade Jardim, afasta, desde logo, a idéia de propriedade resolvida, supõe, no proprietário, a "res iudicata", o "ius uti fructu", o "ius abutendi" na propriedade. Tudo isso se refere à esfera jurídica do "casos de propriedade que pode desmembrar-se, incluída a instituição de direitos de terceiros. Mas, se não há, algum elemento prop

cessidade de adoção de novas condições técnicas porventura então existentes”;

b) obrigação do Clube de construir o novo hipódromo com o produto da alienação, à Municipalidade, dos bens e direitos do então hipódromo da Moóca;

c) pagamento da Municipalidade ao Clube, em apólices resgatáveis em 15 anos;

d) financiamento e execução da construção do novo hipódromo, pelo Banco, ao qual as apólices seriam entregues pela Municipalidade;

e) reversão para a Municipalidade do novo hipódromo — terrenos e edificações — no caso de dissolução do Clube.

Disso resulta: a) a indisponibilidade do terreno havido pelo Jockey Clube, a título oneroso — porque sujeito a nele aplicar o produto da venda, à Municipalidade, de tudo que era seu, no Hipódromo da Moóca — bem como das acessões que nele se obrigava a introduzir; b) a vinculação perene do novo hipódromo à Municipalidade; c) obrigação de o Jockey Clube, enquanto existente, manter esse hipódromo — que a própria Municipalidade reconheceu necessário à cidade — para as finalidades que lhe são precipuas.

Se buscarmos, subjacente às estipulações contratuais que nisso se pode resumir, a essência mesma delas resultante, talvez não possamos ir além de uma simples detenção do imóvel, atribuída pela Municipalidade de São Paulo ao Jockey Clube, com o encargo de mantê-lo, segundo se reconheceu necessário à nossa Capital. Note-se que nenhuma disponibilidade tem o Jockey Clube quanto ao Hipódromo de Cidade Jardim — o que afasta, desde logo, a idéia de uma relação de propriedade resolúvel, que pressupõe, no proprietário, a tença, o “ius possidendi”, o “ius utendi”, o “ius fruendi”, o “ius abutendi” e o direito à nua propriedade. Tudo isso pode pertencer à esfera jurídica do “dominus”, nos casos de propriedade resolúvel, como pode desmembrar-se, inclusive mediante a instituição de direitos reais em favor de terceiros. Mas, se desmembramento há, algum elemento próprio do domínio

deve permanecer com o proprietário, sem que a condição resolutiva o iniba do poder de disposição, quanto a esse elemento. Apenas alcança e vincula o adquirente, quando transmissão ocorra. Todavia, entre a aquisição e o implemento da condição resolutiva, há todo um “tempus”, em que não há restrições ao “proprietário”, se relação de propriedade houver.

Considerada a posição do Jockey Clube, relativamente ao Hipódromo de Cidade Jardim, verifica-se que nenhuma disponibilidade tem ele sobre esse imóvel, nem mesmo no simples plano do uso que, como direito real, se lhe pudesse atribuir, porque vinculado o imóvel a uma destinação prefixada e imutável. As próprias cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade estipuladas na escritura de 5.11.1936, caem no vácuo — não obstante a doação a que ali se alude — porque nenhuma propriedade se transmitiu ao pretense donatário.

Embora despicie — como, inicialmente, assinalamos — para elucidação das questões colocadas pela consulta, estas considerações preliminares revelam que sobre o hipódromo de Cidade Jardim não pode haver tributação, nem pela Municipalidade — porque implicaria tributar o que, na essência, a ela mesma pertence — nem pelo Estado, nem pela União — estes em face da regra do art. 19, n. III, “a”, da Constituição vigente, reiteração do que preceituava a Constituição de 18.9.1946, em seu art. 31, n. V, “a”.

Feitas estas observações iniciais, ditas apenas pelo inusitado das estipulações do contrato de 5.11.1936 passemos à matéria específica da consulta.

Ao estudarmos o fundamento do instituto da coisa julgada, depois de deixarmos assentado ser ele eminentemente pragmático, escrevemos: “Interessado na realização do direito objetivo, o estado chamou a si a tarefa de solucionar os conflitos de interesses que denunciam resistência à disciplina pela qual se preestabelece a sua composição. Se a conduta das partes não se coaduna, originária e diretamente, com o modelo legal, a solução do conflito fica na dependência da atuação secundária e substitutiva do

art. 468: "A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas". A lide, portanto, tal como tenha sido colocada no processo — com ou sem abrangência total do conflito de interesses — é que define, subjetiva e objetivamente, a coisa julgada. Subjetiva e objetivamente, porque inter-subjetivo o conflito de interesses.

Como relação inter-subjetiva, o conflito de interesses caracteriza-se por uma situação favorável à satisfação de uma necessidade, excludente da situação favorável à satisfação de uma necessidade oposta (v. Carnelutti, "Sistema", Pádua, 1936, vol. I/12). É ele o elemento material da relação jurídica, que tem no comando jurídico o seu elemento formal. O conflito de interesses, quando regulado pelo Direito, surge, pois, como relação jurídica, expressão da coordenação das vontades de seus titulares (Carnelutti, ob. e vol. cit., págs. 25 e 40). A exigência da subordinação de um interesse alheio a nosso próprio interesse denomina-se pretensão. A ela pode ocorrer a resistência do titular do interesse oposto, resultando daí a figura da lide, na concepção de Carnelutti: "Il conflitto di interessi qualificato dalla pretesa di uno degli interessati e dalla resistenza dell'altro" (ob. e vol. cit., pág. 40). Precisando mais o seu pensamento, escreve, logo adiante, o eminente jurista peninsular: "Anche la lite, come il rapporto giuridico, é un conflitto di interessi qualificato; e perciò presenta un elemento o aspetto materiale e un elemento formale: il primo é il conflitto di interessi, il secondo il conflitto di volontà. Balza chiara così la analogia e la differenza tra rapporto giuridico e lite: la prima sta nell'elemento materiale che è identico; la seconda nell'elemento formale che è diverso; meglio che diverso, anzi, contrario: vi è rapporto giuridico perchè il conflitto di interessi é composto in una coordinazione di volontà; vi é lite in quanto, invece, il conflitto si risolve in contrasto di volontà" (ob. e vol. cit., pág. 41).

A posição assim tomada por Carnelutti concerne ao pré-processual. Por isso, de

nosso lado, acentuamos: "Se atentarmos, entretanto, para a diferença que a doutrina assinala entre o conflito de interesse qualificado por uma pretensão resistida, na conceituação de Carnelutti, e a "res in iudicium deducta", na sua acepção ulterior, definida como figura no processo, verificaremos que os limites subjetivos e objetivos do julgado são definidos através da própria lide, como fenômeno processual. A relação de direito material aparece, então, como dado pré-processual que, eventualmente, pode servir à identificação da lide, no plano, portanto, da interpretação da sentença. Mas não é da relação de direito material que resulta, obrigatoriamente, a limitação objetiva da coisa julgada, mormente quando se admita a distinção proposta por Carnelutti entre processo integral e processo parcial. Tudo isso mostra que a coisa julgada pertence, exclusivamente, ao campo do processo e pelos dados e elementos deste, caso a caso, é que se definem os seus limites" ("Coisa Julgada Civil", págs. 422-423).

Toda a elaboração doutrinária em torno da chamada identificação das ações resulta, precisamente, dessa evidência. Importa identificar as ações, precisamente para assegurar o "bis de eadem re ne sit actio". Para isso é que servem as noções de partes, causa de pedir e pedido, mediante as quais, por confronto, se sabe se duas ações são, ou não, idênticas, segundo haja, ou não, coincidência desses elementos da petição inicial. Elas refletem os elementos subjetivos e objetivos da lide que, a nosso entender, "se define pela contraposição, virtual ou efetiva, dos pedidos das partes que o juiz é chamado a decidir" ("Coisa Julgada Civil", pág. 440).

O que a sentença, solucionando a lide, elimina, "é, precisamente, a incerteza quanto às conseqüências decorrentes da composição do conflito de interesses — já pré-composto pelo direito objetivo que também não altera a relação jurídica, em si mesma. A visão incoincidente das partes, quanto às conseqüências próprias da composição do conflito, é que gera a incerteza que a sentença elimina" ("Coisa Julgada Civil", pág. 441).

órgão jurisdicional, imediatamente voltada para a realização do direito objetivo, por cuja dimensão se dá a satisfação do direito subjetivo do litigante que tenha razão. A coisa julgada é resultante dessa operação pela qual o Estado, atreito às raízes do direito que incidiu e deve ser aplicado, qualifica uma relação jurídica que, de "res deducta", passa a ser "res indicata". O ser essa interferência, ou única ou plural, é problema que não tem solução apriorística, dependendo de ter-se o Estado disposto a prestar, ou uma só vez ou muitas vezes, a jurisdição. Depende do que se tiver assentado, "de lege lata", sem que se possa afastar o contrário, "de lege ferenda". Cada sistema jurídico diz, portanto, se nele deve operar, ou não, a coisa julgada, na dupla função que a doutrina atribui a essa figura jurídica. As próprias razões que levam o Estado "A", ou o Estado "B", a adotá-la, podem variar, porque concernentes a variáveis concepções sócio-políticas. A preocupação de acerto, o fetichismo pela sentença sempre justa, assim como pode levar à multiplicação das vias de recurso, pode conduzir, também à postergação da coisa julgada, pelo temor de revestir a sentença injusta com o manto da autoridade do Estado".

Mais adiante, fixando a posição do nosso sistema jurídico em face do problema, acrescentamos: "Em nosso Direito, a regra de vedação de sentença sobre sentença já dada é anterior às Ordenações Afonsinas, para a qual foi transposta. Na esteira da velha regra do Direito Romano, anterior às Doze Tábuas — "bis de eadem re ne sit actio" — a opção se fez e se manteve, não obstante a sua explicação doutrinária tenha variado, de autor para autor, de época para época" ("Coisa Julgada Civil", São Paulo, 1971, págs. 431-432).

A opção revela o prevalecimento, entre nós, do "vetus proverbium" a que se referia Quintiliano, ao aludir à regra "bis de eadem re ne sit actio". Senhor do monopólio da jurisdição, vincula-se o Estado a prestá-la, em cada caso, apenas uma vez, tornando imutável o conteúdo declaratório das sentenças de seus juízes.

A determinação desse conteúdo é matéria que pertence ao plano dos limites objetivos da coisa julgada, restritos "à parte dispositiva da sentença, segundo o princípio "quantum iudicatum quantum disputatum vel disputari debebat". A regra "bis de eadem re ne sit actio" concerne à ação proposta e julgada, cuja identificação se faz pelos elementos da lide. "De lege lata", a regra do parágrafo único do art. 287 do CPC vigente não estende a limitação objetiva da coisa julgada aos motivos da decisão, como acentua Liebman. Dela se excluem as questões prejudiciais incidentalmente resolvidas, para ressalva do princípio da congruência entre o pedido e o julgamento. O fato de prevalecer, no sistema jurídico brasileiro, o princípio da substanciação do pedido que compreende tanto a causa próxima como a "causa remota actonis", corrobora o caráter restrito da limitação objetiva da coisa julgada. A definição do seu conteúdo vincula-se, portanto, ao que foi pedido na ação e constitui objeto do julgamento, de seu lado, restrito ao elemento declaratório da sentença" ("Coisa Julgada Civil", pág. 494).

"De iure condito", é isso que vigora no sistema brasileiro, mormente pela redação do art. 468 do CPC de 1973 que, corrigindo o defeito do art. 287 do Código de 1939, eliminou de sua disciplina, também, a regra do parágrafo único desse texto. Ademais, é de trânsito corrente, na doutrina e na jurisprudência, que esse art. 287 devia ser entendido à luz do pensamento de Carnelutti, refletido no art. 290 do Projeto Mortara, de 1926: "La sentenza, che decide totalmente o parzialmente una lite, ha forza di legge nei limiti della lite e della questione decisa". Com isso, repita-se, a coisa julgada é restrita à decisão da lide, denunciando um conteúdo de natureza declaratória, porque concernente ao conflito de interesses, tal como passou, da realidade extraprocessual, para a realidade processual.

A tal propósito, o Código vigente, depois de definir, no art. 467, a coisa julgada material como "a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário", traça-lhe os limites, no

art. 468: "A sentença, ou parcialmente a lide, nos limites da lide e das coisas julgadas". A lide, portanto, sendo colocada no processo sem abrangência total dos interesses — é que define, tipicamente, a coisa julgada objetivamente, porque é o conflito de interesses.

Como relação inter-sujeito de interesses caracterizada por situação favorável à satisfação da necessidade, excludente da possibilidade de satisfação da mesma necessidade, é a situação favorável à satisfação de uma necessidade (v. Carnelutti, "Sist. de D. P. B.", vol. I/12). É ele o elemento da relação jurídica comandando o seu conteúdo. O conflito de interesses, pelo Direito, surge, pois, da existência de uma relação jurídica, expressão da vontade de seus titulares (v. Carnelutti, "Sist. de D. P. B.", vol. I/12, págs. 25 e 40). A subordinação de um interesse a outro, em nosso próprio interesse de satisfação, é a situação de tensão. A ela pode ocorrer o titular do interesse oposto, daí a figura da lide, na doutrina de Carnelutti: "Il conflitto di interessi è il conflitto di interessi qualificato dalla pretesa di un interesse e dalla resistenza (ob. e vol. cits., pág. 25). É mais o seu pensamento que, adiante, o eminente jurista italiano afirma: "Anche la lite, come il conflitto di interessi, è un conflitto di interessi e perciò presenta un elemento materiale e un elemento formale. Il conflitto di interessi è il conflitto di volontà. E la analogia e la differenza giuridico e lite: la prima è il conflitto di interessi materiale che è identico nell'elemento formale che è il conflitto di volontà che diverso, anzi, il rapporto giuridico per cui gli interessi è composto in un conflitto di volontà; vi è lite il conflitto si risolve in un conflitto di volontà" (ob. e vol. cits., pág. 25).

A posição assim tomada concerne ao pré-processual.

art. 468: "A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas". A lide, portanto, tal como tenha sido colocada no processo — com ou sem abrangência total do conflito de interesses — é que define, subjetiva e objetivamente, a coisa julgada. Subjetiva e objetivamente, porque inter-subjetivo o conflito de interesses.

Como relação inter-subjetiva, o conflito de interesses caracteriza-se por uma situação favorável à satisfação de uma necessidade, excludente da situação favorável à satisfação de uma necessidade oposta (v. Carnelutti, "Sistema", Pádua, 1936, vol. 1/12). É ele o elemento material da relação jurídica, que tem no comando jurídico o seu elemento formal. O conflito de interesses, quando regulado pelo Direito, surge, pois, como relação jurídica, expressão da coordenação das vontades de seus titulares (Carnelutti, ob. e vol. cit., págs. 25 e 40). A exigência da subordinação de um interesse alheio a nosso próprio interesse denomina-se pretensão. A ela pode ocorrer a resistência do titular do interesse oposto, resultando daí a figura da lide, na concepção de Carnelutti: "Il conflitto di interessi qualificato dalla pretesa di uno degli interessati e dalla resistenza dell'altro" (ob. e vol. cit., pág. 40). Precisando mais o seu pensamento, escreve, logo adiante, o eminente jurista peninsular: "Anche la lite, come il rapporto giuridico, é un conflitto di interessi qualificato; e perciò presenta un elemento o aspetto materiale e un elemento formale: il primo é il conflitto di interessi, il secondo il conflitto di volontà. Balza chiara così la analogia e la differenza tra rapporto giuridico e lite: la prima sta nell'elemento materiale che è identico; la seconda nell'elemento formale che è diverso; meglio che diverso, anzi, contrario: vi è rapporto giuridico perchè il conflitto di interessi è composto in una coordinazione di volontà; vi é lite in quanto, invece, il conflitto si risolve in contrasto di volontà" (ob. e vol. cit., pág. 41).

A posição assim tomada por Carnelutti concerne ao pré-processual. Por isso, de

nosso lado, acentuamos: "Se atentarmos, entretanto, para a diferença que a doutrina assinala entre o conflito de interesse qualificado por uma pretensão resistida, na conceituação de Carnelutti, e a "res in iudicium deducia", na sua acepção ulterior, definida como figura no processo, verificaremos que os limites subjetivos e objetivos do julgado são definidos através da própria lide, como fenômeno processual. A relação de direito material aparece, então, como dado pré-processual que, eventualmente, pode servir à identificação da lide, no plano, portanto, da interpretação da sentença. Mas não é da relação de direito material que resulta, obrigatoriamente, a limitação objetiva da coisa julgada, mormente quando se admita a distinção proposta por Carnelutti entre processo integral e processo parcial. Tudo isso mostra que a coisa julgada pertence, exclusivamente, ao campo do processo e pelos dados e elementos deste, caso a caso, é que se definem os seus limites" ("Coisa Julgada Civil", págs. 422-423).

Toda a elaboração doutrinária em torno da chamada identificação das ações resulta, precisamente, dessa evidência. Importa identificar as ações, precisamente para assegurar o "bis de eadem re ne sit actio". Para isso é que servem as noções de partes, causa de pedir e pedido, mediante as quais, por confronto, se sabe se duas ações são, ou não, idênticas, segundo haja, ou não, coincidência desses elementos da petição inicial. Elas refletem os elementos subjetivos e objetivos da lide que, a nosso entender, "se define pela contraposição, virtual ou efetiva, dos pedidos das partes que o juiz é chamado a decidir" ("Coisa Julgada Civil", pág. 440).

O que a sentença, solucionando a lide, elimina, "é, precisamente, a incerteza quanto às consequências decorrentes da composição do conflito de interesses — já pré-composto pelo direito objetivo que também não altera a relação jurídica, em si mesma. A visão incoincidente das partes, quanto às consequências próprias da composição do conflito, é que gera a incerteza que a sentença elimina" ("Coisa Julgada Civil", pág. 441).

Importa acentuar-se, a esta altura, a duplicidade de funções que tem a coisa julgada: "De um lado, define, vinculativamente, a situação jurídica das partes; de outro lado, impede que se restabeleça, em outro processo, a mesma controvérsia. Em virtude da primeira função, não podem as partes, unilateralmente, escapar aos efeitos da declaração jurisdicional; por decorrência da segunda, cabe a qualquer dos litigantes a "exceptio rei iudicatae", para excluir novo debate sobre a relação jurídica decidida" ("Coisa Julgada Civil", pág. 489). A triplíce reiteração que tal "exceptio" exige reflete na essência, o pressuposto mesmo dessas funções, vinculando-se, portanto, aos próprios elementos subjetivos e objetivos da lide: "eadem conditio personarum, causa petendi et petitum".

No caso da consulta, nenhuma dúvida ocorre quanto à identidade subjetiva das partes, no primeiro e no segundo processo. Entendeu-se, neste, que a coisa julgada resultante daquele é restrita aos exercícios fiscais então em causa, "sem nenhuma projeção de seus efeitos para as futuras cobranças", acrescentando-se: "Esta orientação encontra fundamento na Súmula n. 239, do Supremo Tribunal, que determina que: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

A argumentação seria escoreita se a lide anterior tivesse sido restrita à validade ou invalidade dos lançamentos, em função de elementos próprios desses atos jurídicos, em sua estrutura autônoma, porque concernentes a determinados exercícios fiscais. A Súmula n. 239 deixa claro que só nesses casos não há coisa julgada em relação aos exercícios posteriores, quando expressamente se refere a cobrança indevida em determinado exercício. Circunscrita a lide ao indébito referente a determinado exercício, a coisa julgada não o transcende, por força do próprio princípio da congruência entre o pedido e a decisão. Mas não foi esse o caso do executivo anterior, em que, pela primeira vez, se pretendia sujeitar o hipódromo de Cidade Jardim a tributos municipais. Ali não se entendeu que, apenas

quanto aos exercícios reclamados — de 1948, 1949 e 1950 — era o imposto indevido. O que se decidiu, naquele processo, em face do negócio jurídico consubstanciado na escritura de 5.11.1936, foi que o hipódromo de Cidade Jardim era intributável, "verbis": "Pela escritura pública, lavrada em 5.11.1936, entre a autora e o recorrido e terceiros, verifica-se que além das cláusulas de impenhorabilidade e inalienabilidade, de patrimônio do Clube, ficou estabelecido que esse patrimônio reverteria para o da Municipalidade, na hipótese de dissolução legal da sociedade. Estas cláusulas foram aceitas pela Municipalidade, e instituídas em seu benefício. Disto resulta, necessariamente, a intributabilidade dos bens que constituem o patrimônio do recorrido destinados exclusivamente para corridas de cavalos. Estas corridas produzem uma renda, pois há o jogo de apostas, permitido por lei especial, federal. E esta renda, sendo necessária à organização das próprias corridas, à distribuição de prêmios, pagamento de despesas na manutenção do prado, não pode ser diminuída direta ou indiretamente pela Municipalidade contratante, a qualquer título. Fosse permitido à autora cobrar o imposto em causa, outros poderiam ser estipulados, e conseqüentemente cobrados, resultando a diminuição da renda, a impossibilidade do jogo, e ainda, a possível cessação das atividades sociais, com dissolução da sociedade, passando então o patrimônio para autora, por ato unilateral da própria beneficiária".

O que se reveste da autoridade de coisa julgada é, pois, essa declaração, que exclui qualquer exigência da Municipalidade de São Paulo, pretérita ou futura, no plano tributário, perante o Jockey Clube. Não se atém ela a repelir certos lançamentos, referentes a determinados exercícios. Afasta a tributabilidade que só com superveniente modificação do estipulado na escritura de 5.11.1936 poderia, em processo ulterior, constituir pretensão da vencedora, em face do vencedor, já então com base em "causa petendi" diversa.

Declarado intributável o hipódromo de Cidade Jardim, pela sentença proferida

no executivo fiscal n. estão afastadas de que rior questões sobre a ção e a não incidência cipais tributárias que pressupõem, no primeiro do ônus, no segmento da própria resp

Nem era dado ao processo interpretar a e 1936, "a fortiori", de ao que se decidira no Em qualquer dessas hipóteses fringindo — como in de vedação do "bis i assenta o instituto da

Nem é certo que a robore a posição tom de 12.12.1973. Ninguém se fundamental dessa gamento proferido no relatado por Castro N de maneira precisa, o iudicata" em matéria mente quanto aos im acentuando, com M "que, no tocante aos efeitos da coisa julga ao que foi objeto do assiette prise a part ce acte administratif isolé dant des décisions a que relatives la même de Droit Financier", 2/556-557).

Outro tanto não suc mais adiante, Castro I quando de lançamento do imposto em si mesm te o mesmo expositor a de Sanctis, "Il Dir vol. 2.º/208) quando ac tando-se embora de in vo e de obrigação per proferido conserva a si nos períodos sucessivo que a controvérsia não a qualidade e quantidade ponível, mas tenha aspectos não suscetíveis tência legal do imposto E a razão, acrescenta, não muda nem a caus

no executivo fiscal n. 10, Série T-1/1957, estão afastadas de qualquer debate ulterior questões sobre a existência de isenção e a não incidência de normas municipais tributárias que, conceitualmente, pressupõem, no primeiro caso, o levantamento do ônus, no segundo caso, a inexistência da própria responsabilidade fiscal.

Nem era dado ao juiz do segundo processo interpretar a escritura de 5.11.1936, "a fortiori", de maneira contrária ao que se decidira no primeiro processo. Em qualquer dessas hipóteses, estaria infringindo — como infringiu — a regra de vedação do "bis in idem" em que assenta o instituto da coisa julgada.

Nem é certo que a Súmula n. 239 corrobore a posição tomada pela sentença de 12.12.1973. Ninguém ignora que a base fundamental dessa façanha foi o julgamento proferido no agravo n. 11.227, relatado por Castro Nunes, que colocou, de maneira precisa, o problema da "res iudicata" em matéria fiscal — especialmente quanto aos impostos diretos — acentuando, com Mirbach-Rheinefeld, "que, no tocante aos lançamentos, os efeitos da coisa julgada se restringem ao que foi objeto do litígio — "chaque assiette prise a part constitue en soi un acte administratif isolé, que est indépendant des décisions antérieures, encore que relatives la même affaire" ("Précis de Droit Financier", pág. 212)" (RDA 2/556-557).

Outro tanto não sucede — acrescenta, mais adiante, Castro Nunes — "porém, quando de lançamento não se trate, senão do imposto em si mesmo. É o que advierte o mesmo expositor italiano (refere-se a de Sanctis, "Il Diritto Finanziario", vol. 2.º/208) quando acrescenta que, tratando-se embora de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conserva a sua eficácia mesmo nos períodos sucessivos, nos casos em que a controvérsia não se tenha limitado a qualidade e quantidade da matéria impositiva, mas tenha abrangido outros aspectos não suscetíveis de revisão (existência legal do imposto, tributabilidade). E a razão, acrescenta, é que a revisão não muda nem a causa nem a natureza

jurídica da obrigação, e sim a soma exigida" (RDA 2/557).

Em outro lance, é incisivo o Min. Castro Nunes: "Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou, em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando a demanda a que o arrastara o fisco, uma verdadeira vitória de Pirro" (Revista e vol. cits., págs. 559-560).

E foi esse entendimento que prevaleceu no julgamento, em que os embargos da Fazenda foram rejeitados. A Súmula n. 239, em vez de corroborar a segunda sentença, abona a exceção de coisa julgada do Jôquei Clube.

Quanto à Súmula n. 544, assegura — com a eficácia de jurisprudência dominante do STF — o princípio da incolumidade do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, consagrado em nosso Direito Positivo.

Isto posto e passando às indagações da consulente, respondemos:

Quanto a "a", sim. A intributabilidade foi reconhecida e declarada no julgamento do executivo fiscal n. 10, da Série T-1/1957, como cerne do "decisum" que solucionou a lide desse processo.

Quanto a "b", essa intributabilidade é mais forte do que a isenção a que se refere o art. 178 do CTN. Quando isenção se veja reconhecida na sentença de 23.9.1959, sua eficácia impõe-se a todas as autoridades municipais, pela autoridade da coisa julgada de que se reveste essa decisão.

Quanto a "c", a garantia do § 3.º do art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil, foi instituída como óbice ao legislador. "A fortiori", assegu-

ra a incolumidade quanto aos demais poderes, porque atreitos à exata observância da lei.

Quanto a "d", não. Nem a Súmula n. 239 nem a de n. 544 abonam a sentença de 12.12.1973, proferida no executivo fiscal n. 89.396-17/70. A de n. 239, além de admitir a coisa julgada em matéria fiscal, só a restringe a exercícios determinados, quando a lide não alcance, objetiva e fundamentalmente, a obrigação tributária de que resulte o lançamento. Negada a existência da própria obrigação tributária fundamental, a coisa julgada — como na hipótese da consulta — assegura a imutabilidade do que se decidiu, obstando qualquer reiteração do debate.

ainda que a pretexto de exercícios diversos. No que se refere à Súmula n. 544 — acrescente-se — repousa no mesmo princípio que, a par do ato jurídico perfeito, assegura a imutabilidade do conteúdo declaratório das sentenças trânsitas em julgado, vinculativo para a Prefeitura Municipal de São Paulo, em face da decisão proferida no julgamento do executivo fiscal n. 10, Série T-1/1957.

Quanto a "e", sim. A decisão de 12.12.1973 ofende a coisa julgada resultante do que ficou decidido no executivo fiscal n. 10, da Série T-1/1957.

Este o nosso parecer.

São Paulo, 8 de fevereiro de 1974.



SUJEIÇÃO PAS

Sujeição direta e
Destinatário legal
de incidência.

a) Preliminar

A pesquisa do sujeito tributo exige, muitas vezes, que se investigue os efeitos da interpretação em Direito.

Sugestivo exemplo da hipótese da taxa rodoviária cuidada pelo Decreto-lei n. 9, alienação fiduciária em

Quem é o contribuinte? O proprietário, titular do domínio fiduciário, titular do

b) Natureza tributária única

Problema que emerge na legislação referente ao caso em questão, que deve ser considerado "proprietário", contido no Decreto-lei n. 999, que assim instituiu a Taxa Rodoviária, a ser paga pelos proprietários de veículos e motores registrados e licenciados no território nacional.

A dificuldade está em determinar quem é o "proprietário" do veículo, ou se outra é sua a