

Aspectos da Coisa Julgada em Questões Tributárias

Hugo de Brito Machado

Juiz do Tribunal Federal da 5.^a Região
Prof. Titular de Direito Tributário da UFC

SUMÁRIO:

1. Introdução. 2. Coisa Julgada e Execução não Embargada. 3. Coisa Julgada no Mandado de Segurança. 4. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada. 5. Relação Jurídica Continuativa Tributária. 6. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 7. Manifestações Doutrinárias. 8. Relação Jurídica Continuativa e Ação Declaratória. 9. Conclusões.

1. Introdução

A questão da coisa julgada em matéria tributária tem despertado o interesse dos estudiosos há muito tempo. Já em 1946 o Professor Rubens Gomes de Sousa publicava judicioso estudo a esse respeito, comentando pronunciamento do Supremo Tribunal Federal.⁽¹⁾

Entre as diversas questões que podem ser suscitadas em torno da *coisa julgada*, das mais relevantes, no questionamen-

(1) "A Coisa Julgada no Direito Tributário". em *Revista de Direito Administrativo*, FGV, vol. V, p. 48/76.

to tributário, é a que pertine a seus limites objetivos. A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, e de valiosas manifestações doutrinárias, mostra que ainda não foi formulada solução satisfatória para o caso em que a relação de tributação configura verdadeira relação jurídica continuativa.

A questão de saber se há, ou não, coisa julgada em uma execução fiscal não embargada, é também de grande relevância. Essa questão, aliás, já foi objeto de valiosa contribuição doutrinária (2), e de pronunciamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal (3), afirmativos da inexistência de coisa julgada, que estão a merecer maior divulgação, até porque tanto a doutrina, como a jurisprudência, registram ainda manifestações em sentido contrário. (4)

Já a questão dos limites objetivos da coisa julgada, em se tratando de embargos à execução, mandado de segurança, ação anulatória de lançamento tributário, e ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, está a merecer a atenção dos estudiosos, em virtude da inovação introduzida, quanto aos limites objetivos da coisa julgada, pelo Código de Processo Civil de 1973, que superou profunda controvérsia entre os processualistas, bem como em razão do que denominamos relação jurídica continuativa.

Começaremos pelo exame da questão de saber se ocorre, ou não, coisa julgada em execução não embargada. A seguir cuidaremos da coisa julgada em mandado de segurança, e depois da questão dos limites objetivos da coisa julgada nos embargos à execução e na ação anulatória de lançamento tributário.

Examinaremos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal bem como as manifestações doutrinárias a respeito do tema, para demonstrar que a questão dos limites objetivos da coisa julgada, na jurisprudência, como na doutrina, ainda não foi colocada com a devida atenção para a natureza jurídica específica da ação declaratória. Tal especificidade, aliás, é que nos permite a formulação de nossa proposta de equacionamento da questão, no que pertine à relação jurídica tributária continuativa.

(2) JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de Direito Processual Civil*, 4.ª edição, Forense, Rio de Janeiro, vol. 12, p. 500, 1988.

(3) *Recurso Extraordinário n.º 93.041-1-SP*. DJU de 24.10.80, p. 8.610.

(4) SILVA, Antonio Carlos Costa e. *Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal*, Aide Editora, Rio de Janeiro, pp. 14-15.

2. Coisa Julgada e Execução não Embargada

Pode ocorrer que o contribuinte, tendo feito o pagamento da quantia cobrada em execução que não embargou, chegue depois à conclusão de que pagou um tributo indevido. Neste caso, a questão que se coloca é a de saber se pode pleitear a restituição do indébito, administrativa ou judicialmente, ou se terá de promover ação rescisória da sentença proferida na execução fiscal, extintiva daquele processo.

Em outras palavras, a questão reside em saber se a sentença que julga extinto o processo de execução, pelo pagamento, faz coisa julgada.

Como é sabido, a *coisa julgada* pode ser *formal*, que “só opera no processo em que foi proferida a sentença”, e *material*, que “opera em relação a qualquer processo”. (5)

A sentença que declara extinto o processo de execução faz coisa julgada apenas formal. Não faz, nem poderia fazer, coisa julgada material, porque não contém nenhuma manifestação a respeito da relação de direito material existente, ou inexistente, entre as partes. Em outras palavras, a sentença proferida no processo de execução nada diz a respeito da questão de saber se o tributo é devido, ou não.

Sem questionar, aqui, o conceito de *mérito*, diremos, com destacados processualistas, que “no processo de execução, o juiz não aprecia o mérito, reservando-se o conhecimento deste para eventuais embargos”. (6)

Há, é certo, quem atirne que também no processo de execução existe *mérito*. Entretanto, para os que assim entendem, o *mérito* não é, na execução, “uma questão a ser decidida, mas atos a serem praticados”. (7)

Entendida a *questão de mérito* como a questão de direito material submetida à decisão judicial, é correto dizer-se que na execução não existe apreciação de mérito. Assim, não se pode falar de coisa julgada material relativamente à sentença de que se cuida.

(5) ROCHA, José Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*, Saraiva, São Paulo, p. 220, 1986.

(6) CINTRA, A.C. de Araújo. Ada Fellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco. *Teoria Geral do Processo*, 6.ª edição, Editora Revista dos Tribunais, p. 277.

(7) DANTAS, Marcelo Navarro Ribeiro. “Admissibilidade e Mérito na Execução”. *Revista de Processo*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, n.º 47.

Na verdade, o argumento de que as normas do processo de conhecimento aplicam-se ao processo de execução e, assim, sendo o pagamento uma forma de reconhecimento, teria havido extinção do processo com apreciação de mérito, nos termos do art. 269, item II, do Código de Processo Civil, é absolutamente improcedente. É certo que as normas do processo de conhecimento aplicam-se ao processo de execução, mas apenas subsidiariamente, vale dizer, naquilo em que não se choquem com normas do processo de execução, nem impliquem modificação da própria natureza deste.

Inaplicável, no processo de execução, a norma do art. 474 do Código de Processo Civil, segundo a qual, "*passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido*".

Não há, no processo de execução, sentença de mérito, no sentido de sentença que aprecia as questões de direito material postas em Juízo. Nem podem ser nele deduzidas, nem repelidas, alegações e defesas. Nisto reside precisamente a característica específica do processo de execução, que o distingue do processo de conhecimento.

Ensina, a propósito, Humberto Theodoro Júnior:

"Como a execução forçada não contém nenhum acerto jurisdicional sobre o direito do credor, seu resultado equipara-se ao simples adimplemento. É mero pagamento forçado.

Somente quando se interpuserem embargos (ação de conhecimento paralela à execução), é que haverá possibilidade de sentença de mérito e, conseqüentemente, de coisa julgada sobre o objeto da execução forçada.

Se a execução de título extrajudicial foi injusta, por inexistência do direito material do exeqüente, o que houve foi *pagamento indevido* e, por ausência de coisa julgada, ao devedor será lícito o manejo da ação de *repetição do indébito* na forma do art. 964, do Código Civil.

Aliás, o pagamento ao credor, na execução, é ato judicial que se realiza, independentemente de sentença; e, como dispõe o art. 486, "os atos judiciais, que não dependem de sentença, podem ser rescindidos, como atos jurídicos em geral, nos termos da lei civil."

Basta, pois, uma ação comum de repetição do indébito para reparar a injustiça feita ao devedor no caso de execução fundada em título extrajudicial não embargada.

Nenhum dispositivo de lei ou princípio de direito abona a tese daqueles que pretendem ver nos resultados da execução não embargada uma estabilidade equivalente à da coisa julgada (na verdade, a estabilidade de uma simples execução de título extrajudicial seria maior do que a *res iudicata*, porque esta admite ação rescisória, o que seria impossível no primeiro caso, dada a inexistência de sentença de mérito a desconstituir).⁽⁸⁾

Registre-se, finalmente, já haver o Egrégio Supremo Tribunal Federal decidido que "não embargada a execução de título extrajudicial, segue-se a avaliação, sem sentença, razão pela qual não se pode falar em coisa julgada no tocante à ação anulatória de lançamento fiscal."⁽⁹⁾

Assim, o contribuinte que, ao ser executado, pagou tributo indevido, sem opor embargos, pode pedir administrativamente a restituição respectiva. Negada esta, pode promover ação de repetição do indébito.

3. Coisa Julgada no Mandado de Segurança

A questão da coisa julgada, em se tratando de sentença proferida em mandado de segurança, há de ser examinada com atenção para alguns aspectos peculiares. Em primeiro lugar, tem-se que a sentença que defere o mandado de segurança e da qual não caiba mais recurso, adquire a qualidade de coisa julgada, tal como acontece com a sentença proferida em ação anulatória de lançamento, ou em embargos à execução. O mesmo, porém, nem sempre acontece com a sentença contrária ao impetrante.

Realmente, pode ocorrer que o Juiz indefira o mandado de segurança sem apreciar o mérito do pedido, porque: (a) foi ultrapassado o prazo de 120 dias entre a data do conhecimento, pelo impetrante, do ato impugnado, e a impetração; (b) os fatos em apreciação não se encontram devidamente comprovados, isto é, o direito que o impetrante diz haver sido lesado, poderá existir mas não é líquido e certo; (c) não foram observados requisitos processuais. Em qualquer destes casos o impetrante poderá renovar o pedido, utilizando a via ordinária. "Não faz coisa julgada, quanto ao mérito do pedido, a de-

(8) JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de Direito Processual Civil*, 4.^a edição, Forense, Rio de Janeiro, vol. 12, p. 588, 1988.

(9) *Recurso Extraordinário n.º 93.041-1-SP*, DJU de 24.10.80, p. 8.610.

cisão que apenas denega a segurança por incerto ou ilíquido o direito pleiteado, a que julga o impetrante carecedor do mandado e a que indefere desde logo a inicial por não ser caso de segurança ou por falta de requisitos processuais para a impetração.” (10)

Há quem sustente que a sentença denegatória do mandado de segurança, seja qual for o seu fundamento, não transita em julgado, ficando sempre aberta a via ordinária para a apreciação da mesma questão. (11) Na verdade, diz a lei que “a decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais”. (12)

O Supremo Tribunal Federal sumulou entendimento pelo qual “decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria”. (13) Entretanto, a própria Corte Maior, interpretando esta súmula, tem entendido que a decisão denegatória da segurança, tendo apreciado o mérito do pedido e concluído que o impetrante não tem nenhum direito, faz coisa julgada material, impedindo a reapreciação da controvérsia em ação ordinária. (14)

Em síntese, é possível concluir-se o seguinte:

a) A sentença que concede e a que denega a segurança apreciando o mérito do pedido fazem coisa julgada material.

b) A sentença que indefere a segurança sem apreciar o mérito do pedido não faz coisa julgada material, podendo o impetrante requerer outro mandado de segurança se, ainda não decorrido o prazo de 120 dias, a contar da ciência do ato impugnado, for possível suprir a deficiência que deu causa ao indeferimento. Não sendo isto possível, caberá o uso da via ordinária, sempre que a sentença denegatória da segurança não houver apreciado o mérito do pedido.

(10) MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança e Ação Popular*, 8.ª edição. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 65, 1982.

(11) FAGUNDES, Seabra e VIDIGAL, Luiz Eulálio de Bueno, citado por Hely Lopes Meirelles, em *Mandado de Segurança e Ação Popular*, 8.ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 65, 1982.

(12) Lei n.º 1.533, de 31.12.1951, art. 15.

(13) Súmula n.º 304.

(14) Cf. THEOTONIO NEGRÃO, *Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor*, 17.ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 823, 1987.

A questão dos limites objetivos da coisa julgada material, na sentença que concede, ou denega a segurança apreciando o mérito do pedido, não comporta exame específico porque, neste aspecto, não há qualquer diferença entre as sentenças proferidas em mandado de segurança, embargos à execução e ação anulatória.

Poder-se-ia considerar a possibilidade de impetração *preventiva* uma especificidade capaz de implicar diferente tratamento da questão. Tal porém, não acontece. Mandado de segurança preventivo não se confunde com mandado de segurança *contra a lei em tese*. Preventivo é o mandado de segurança impetrado para proteger direito atual, resultante de fatos já ocorridos contra ameaça de lesão. É *preventivo* porque a lesão ainda não existe. O direito ameaçado de lesão, todavia, resulta da concretização de uma situação jurídica, vale dizer, resulta da incidência, já consumada, de uma norma jurídica. Já o mandado de segurança contra lei em tese, incabível, seria aquele no qual o impetrante pretendesse uma sentença meramente interpretativa da norma jurídica cuja incidência não se consumara.

Já nos manifestamos no sentido de que a sentença proferida em mandado de segurança, com exame do mérito do pedido, produz efeitos para o futuro, no caso de tratar-se de uma relação jurídica continuativa.⁽¹⁵⁾ Mesmo sem estarmos ainda convencidos da tese contrária, preferimos admiti-la, para buscar na ação declaratória a solução que nos parece tecnicamente mais adequada para a questão da relação continuativa. Assim, aqui, estamos admitindo serem os mesmos os limites objetivos da coisa julgada material, no mandado de segurança, nos embargos à execução e na ação anulatória de lançamento tributário.

4. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada

Pode ocorrer que o contribuinte tenha colocado em juízo sua pretensão de não pagar determinado tributo, que reputa indevido, impetrando mandado de segurança, promovendo ação anulatória do lançamento tributário, ou embargando a execução contra ele movida pela Fazenda Pública.

É certo que o contribuinte pode promover, contra a Fa-

(15) *Efeito Normativo da Sentença em Mandado de Segurança*, Repertório IOB de Jurisprudência, n.º 9/88.

zenda Pública, ação declaratória. Preferimos, porém, cuidar da coisa julgada em se tratando de ação declaratória, isoladamente, em face da especificidade dessa situação, como veremos adiante.

No mandado de segurança, a pretensão há de se limitar a remover o ato ilegal, ou evitar que se consuma a ameaça de sua prática, como já acima explicamos.

No processo de execução, a pretensão é apenas e simplesmente o recebimento da quantia cobrada. Os embargos do executado corporificam a resistência oposta àquela pretensão, formando-se a *lide*, que não é ampliada, de modo nenhum, pelo conteúdo dos embargos do executado. Os fundamentos dos embargos podem ser diversos, mas o pedido é sempre o mesmo: a improcedência da execução. A pretensão formulada pelo embargante é apenas e simplesmente de que o Juiz não pratique nem determine os atos que lhe foram requeridos pelo exequente.

Na ação anulatória, a pretensão do contribuinte é a desconstituição do crédito tributário.

Os efeitos da coisa julgada, como é sabido e está expresso na lei (CPC art. 468), não se projetam além dos limites da *lide*, e estes são fixados pelo pedido, e não por seus fundamentos. Segundo Chiovenda, "objeto do julgado é a conclusão *última* do raciocínio do juiz, e não as premissas; o último e imediato resultado da decisão, e não a série dos fatos, das relações ou dos estados jurídicos que, no espírito do juiz, constituíram os pressupostos de tal resultado."⁽¹⁶⁾

No plano de uma teoria do processo, desvinculada de um determinado ordenamento jurídico, tanto se pode sustentar que a coisa julgada abrange as premissas lógicas da decisão, como a tese contrária.

No Brasil, com o advento do vigente Código de Processo Civil, não nos parece deva persistir a polêmica. A lição é do Mestre Moacir Amaral Santos:

"A matéria comportava controvérsia e profundas indagações no regime do Código de 1939, à vista do que dispunha o parágrafo único do art. 287: 'Considerar-se-ão decididas todas as questões que constituam premissa necessária da conclusão'. Queria dizer que se consideravam com efeito de coisa

(16) *Instituições de Direito Processual Civil*, Trad. de J. Guimarães Mene-gale, Saraiva, São Paulo, vol. I, p. 411, 1965.

julgada as decisões, no desenvolvimento da análise das questões suscitadas, e que se pressupunham necessariamente na conclusão. E acrescentava-se que, nesse regime, tão-só se haviam por decididas as *premissas necessárias* à conclusão, não as *conseqüências* delas, embora necessárias. Aliás, esse era o nosso parecer.

O Código vigente cortou definitivamente a contro-
vérsia, excluindo da eficácia da coisa julgada as questões resolvidas na fundamentação, até mesmo as chamadas questões prejudiciais (art. 469).”(17)

Pontes de Miranda, a seu turno, doutrina:

“Os motivos, ainda que importantes para determinar o *alcance* do que decide a sentença (‘parte dispositiva da sentença’), não fazem coisa julgada material. No processo não mais se podem discutir e julgar porque o processo se extinguiu. Fora do processo, o que pode ter eficácia de coisa julgada (material) é o enunciado sentencial. O que pode acontecer e por vezes acontece é que se têm de apreciar para se saber qual o verdadeiro alcance da decisão ou das decisões. Porém, mesmo em tais circunstâncias, não fazem coisa julgada, nem têm eficácia de coisa julgada material (art. 469, I, *verbis* ‘ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença’). Está-se apenas no plano da interpretação dos enunciados da sentença, em pesquisa lógica. Fez bem o art. 469, I, em repelir o que alguns juristas queriam conferir aos motivos.”(18)

Hermenegildo de Souza Rego, em excelente estudo no qual aprecia em profundidade o assunto, invoca Castro Mendes para dizer que “o alargamento ou não alargamento do caso julgado aos fundamentos da decisão é, em última análise, um problema de política legislativa”, e conclui, reportando-se ao Código de Processo Civil de 1973:

(17) *Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, Rio de Janeiro, vol. IV, p. 476, 1976.

(18) *Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, Rio de Janeiro, Tomo V, p. 178/179, 1974.

“Adotou o Código um ‘sistema restritivo puro’, na terminologia de Castro Mendes. Isto é: nenhum fundamento da decisão fica revestido da autoridade da coisa julgada.”

E esclarece:

“Obviamente, porém, a rediscussão dos fundamentos, em outro processo, e a adoção, a seu respeito, de conclusões divergentes, não pode atingir a coisa julgada, isto é, não pode subtrair a *res* (o bem da vida objeto da ação ou da reconvenção) que a sentença anterior tenha concedido com base nos fundamentos dos quais divergiu a segunda decisão.”(19)

É evidente que a *res*, o *bem da vida*, disputado, é apenas o crédito tributário que o contribuinte pretende desconstituir, tanto nos embargos como na anulatória de lançamento tributário. Se o contribuinte pagou, porque vencido nos embargos, ou na anulatória, o efeito da coisa julgada obviamente impede que se rediscuta a questão de saber se aquele crédito era realmente devido, questão que foi resolvida pela sentença proferida nos embargos, ou na anulatória. Não alcança, todavia, os motivos ou pressas lógicas dessa decisão. Não abrange a questão de saber se o tributo, relativamente a outros períodos, é devido.

A questão de saber se existe, ou se é válida, a relação jurídica tributária, na verdade é apenas premissa da sentença que assegurou ao contribuinte o direito de não pagar, ou ao fisco o direito de receber o crédito tributário em disputa. Entretanto, as premissas do julgamento, que se consubstanciam em questões de direito ou questões de fato, não se tornam imutáveis, por força da coisa julgada, porque esta só atinge o objeto do pedido.

Neste sentido, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos já decidiu que “os motivos que alicerçam a sentença não fazem coisa julgada salvo se também dispõem”.(20)

Realmente, segundo dispositivo expresso do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada: a) os motivos, ainda

(19) “Os Motivos da Sentença e a Coisa Julgada”, *Revista de Processo*, n.º 35, pp. 14-21.

(20) RTFR 122/211, cit. Por Theotonio Negrão, *Código de Processo Civil*, 17.ª edição, p. 210.

que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; b) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; c) a apreciação de questão prejudicial, decidida incidentemente no processo.⁽²¹⁾

Ronaldo da Cunha Campos propõe, com extrema habilidade, uma distinção entre *motivos* e *razões* da sentença. Os motivos seriam as representações dos fatos, capazes de formar o convencimento do julgador. As *razões* seriam os fatos jurídicos determinantes da decisão. Os motivos, cuja substituição é possível sem que se alterem as razões da decisão, cu a própria decisão, não transitam em julgado. Já as razões da decisão, que a determinam, integram a coisa julgada.⁽²²⁾

Não obstante o brilho da tese do eminente Professor da Universidade Federal de Uberlândia, não nos parece tal distinção aceitável, para o fim proposto. Os motivos, no art. 469, I, do Código de Processo Civil, são os fundamentos *jurídicos*, são consubstanciados pela tese, ou pelas teses jurídicas adotadas pela sentença. A verdade dos fatos, no inciso II do mesmo artigo, abrange os fundamentos *de fato* da sentença. Por isto pode-se dizer que os fundamentos da sentença, quer tenha esta resolvido questão de direito, ou questão de fato, ou ambas, não transitam em julgado.

Comentando o art. 469 do Código de Processo Civil, escreve Barbosa Moreira:

“O legislador brasileiro de 1973, ao contrário do tedesco, não se contentou em delimitar positivamente o círculo de incidência da coisa julgada. Empenhado, ao que tudo indica, em dissipar de maneira definitiva as dúvidas subsistentes ao longo da vigência da lei anterior, teve a cautela de redigir outro dispositivo (art. 469) para discriminar, em termos expressos, as matérias excluídas isto é, aquelas que não se submetem à *auctoritas rei iudicatae*.”⁽²³⁾

Entretanto, depois de transcrever o art. 469 do Código de Processo Civil, aquele eminente processualista exemplifica com sentença em ação declaratória, não nos parecendo

(21) Art. 467.

(22) *Limites Objetivos da Coisa Julgada*, Aide Editora, Rio de Janeiro, especialmente p. 83/88, 1988.

(23) “Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil”. *Revista Forense*, n.º 246, p. 31.

seja o exemplo adequado. Em se tratando de ação declaratória, parece-nos que o alcance da coisa julgada abrange precisamente a relação jurídica, e assim, em se tratando de uma relação jurídica continuativa, como em muitos casos é a relação tributária, a questão do alcance da coisa julgada merece especial atenção.

5. Relação Jurídica Continuativa Tributária

A relação jurídica tributária pode ser *instantânea*, como acontece no caso de venda eventual de um imóvel, por exemplo, ou *continuativa*, como acontece com o contribuinte do ICMS, por exemplo. No primeiro caso, o fato tributável é autônomo, isto é, nele residem todos os elementos de que se necessita para determinar o valor do tributo a ser pago, e o pagamento extingue não apenas o crédito tributário respectivo, mas a própria relação obrigacional fisco-contribuinte. No segundo caso, o fato tributável não é autônomo, no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte.

A relação jurídica tributária *instantânea* é peculiar aos tributos relacionados com ocorrências eventuais. Por isto mesmo não existe, nem se faz necessário, um cadastro de contribuintes, sujeitos passivos dessa relação.

A relação jurídica tributária *continuativa* é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. Por isto mesmo os contribuintes, sujeitos passivos dessa relação, inscrevem-se em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário. Na relação jurídica *continuativa*, ou *continuada*, muita vez até a determinação do valor a ser pago pelo contribuinte depende não apenas de um fato tributável, mas do encadeamento dos fatos que a integram, como acontece no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributos ditos *não cumulativos*.

Realmente, no IPI, como no ICMS, o valor a ser pago, em cada período, é apurado em função de uma *conta corrente* na qual são registrados *débitos*, relativos às saídas de mercado-

rias ou produtos, e *créditos*, relativos às entradas de mercadorias ou de matérias primas e outros insumos, no período de apuração respectivo. Havendo saldo devedor, este constituirá o valor devido no período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte, somando-se aos créditos daquele para efeito de nova apuração, e assim sucessivamente. Os fatos relevantes para esta determinação do valor do tributo devido entrelaçam-se de tal modo que tornam evidente a existência de uma relação continuativa.

A natureza *continuativa* da relação jurídica tributária, todavia, não é exclusiva dos impostos não cumulativos, embora nestes seja ela de evidência indiscutível.

O reconhecimento da existência de uma relação tributária de natureza continuativa impõe uma reflexão, a propósito dos limites objetivos da coisa julgada nas questões tributárias.

Realmente, admitida a posição a que chegamos no item 3 deste estudo, a sentença na ação anulatória de lançamento tributário, ou nos embargos à execução fiscal, que reconheça não incidir o ICMS na saída de determinada mercadoria, e por isto considere indevido o tributo relativamente às saídas ocorridas em determinado período, não impede que se rediscuta a questão de saber se o mencionado tributo é realmente indevido, a propósito das saídas que vierem a ocorrer no futuro, permanecendo, deste modo, o estado de incerteza e insegurança na relação de tributação, obviamente inconveniente, tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

6. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, por sua Primeira Turma, apreciando recurso extraordinário em mandado de segurança impetrado *"contra ato de Chefe de Posto Fiscal da Fazenda do Estado, visando ao reconhecimento de alegado direito ao crédito de ICM, correspondente ao valor da isenção de matéria-prima importada"*, entendeu estar a recorrente pleiteando *"efeito normativo que não se compadece com a índole do mandado de segurança"*. Segundo o eminente Ministro Octávio Gallotti, relator do caso, *"a questão resume-se a indagar se, reconhecido à Recorrente, o direito ao creditamento do ICM pelas importações comprovadas nos autos, poderia a concessão da segurança alcançar também as importações futuras, a ser realizadas pela mesma impetrante, dispensando-se nessa hipótese, a apresentação da prova documental, em juízo."*

Reportando-se a julgado anterior, da mesma Primeira Turma, (Ag. Rg. n.º 114.344, Rel: Min. Rafael Mayer), esclarece aquele eminente magistrado:

“Não há consistência em renovar-se a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 23, II, da Constituição. Não recusou-se o acórdão de aplicá-lo, mas o fez nos limites permitidos pelo mandado de segurança, concedido somente em parte.

A verdadeira inconformidade aí reside, pois a pretensão da impetrante é que lhe fosse concedida segurança in genere e para todos os casos futuros, o que lhe daria cunho de normatividade, como que uma imunidade pessoal inoportável nos lindes de um procedimento que visa a garantir direito, que exista líquido e certo, contra a lesão ou contra a ameaça de lesão.

Não se dá mandado de segurança contra direitos eventuais, futuros ou em cogitação, pois o writ preventivo o que contempla, de futuro, é a potencialidade de ameaça a consumir-se contra o direito subjetivo, aquele que é certo.”

Acolher a tese da recorrente, segundo o eminente Ministro Octávio Gallotti,

“seria adotar uma amplitude incompatível com a noção de ‘direito líquido e certo’, certamente aquela que é comprovável e comprovado de plano.

A índole indisfarçavelmente normativa da medida pretendida contrasta com o princípio da atualidade de que deve revestir-se a ameaça a ser conjugada por meio do mandado preventivo e, na prática, até mesmo a constante evolução da legislação fiscal, contribui para exaltar a prudência com que se houve o acórdão recorrido.’

O entendimento adotado no referido julgado⁽²⁴⁾ parece não ser pacífico na Corte Maior. Com efeito, sua Segunda Turma já decidiu:⁽²⁵⁾

(24) RE n.º 114.131-0 SP, Publicado na íntegra no *Repertório IOB de Jurisprudência* n.º 18/87, pp. 249/251.

(25) RE n.º 107.493 — (EDc) — SP, RTJ 124, pp. 1162/1163.

“Embargos de Declaração. Ação declaratória do direito ao crédito de ICM. Eficácia. Declarada a relação jurídica de isenção do tributo, por sentença, torna-se indiscutível o direito da parte. Se o imposto sobre que recai a isenção já foi pago, cabe a ação de repetição de indébito. Se não foi, cabe desde logo a escrituração dos respectivos créditos, independentemente de ação condenatória. Nessa hipótese, não há distinguir isenções sobre operações pretéritas ou futuras.”

Cuidava-se, como se verifica do voto do Ministro Carlos Madeira, relator do caso, de embargos de declaração interpostos pelo Estado de São Paulo, pretendendo fosse esclarecido “que o direito reconhecido em ação declaratória só seja exercido mediante ação condenatória.” Deste modo, a prevalecer a pretensão do embargante, em cada importação teria a importadora de promover ação para creditar-se do valor da isenção. O sentido do acórdão, rejeitando os embargos, está bem definido no voto do Ministro Carlos Madeira, que afirma:

“Se o imposto de que a recorrente é isenta já foi pago, claro está que só com a ação condenatória pode ela reavê-lo. É a ação de repetição do indébito.

Mas se não foi pago, e a sentença declara que não é devido em virtude da isenção, o direito a escrituração do respectivo valor é decorrência de sua eficácia. Pouco importa nessa hipótese, se tratam de importações pretéritas ou futuras.”

Como se vê, a Corte Maior declarou expressamente que os efeitos da sentença projetam-se para fatos futuros. Não se cuidava, é certo, de mandado de segurança, mas de ação declaratória. Poder-se-ia, então, argumentar que no mandado de segurança o *dispositivo* é simplesmente a ordem, o mandamento, dirigido à autoridade impetrada, sendo a declaração do direito do impetrante apenas um *fundamento* para a emissão dessa ordem, vale dizer, um fundamento da sentença. Na ação declaratória, diversamente, a declaração do direito é o próprio *dispositivo* da sentença. Tal argumento, porém, embora a rigor nos pareça procedente, perde sentido diante da jurisprudência que tem admitido a eficácia declaratória da sentença proferida em mandado de segurança.

De todo modo, dos votos proferidos no caso por último referido, colhe-se que a questão realmente não diz respeito à natureza da ação, posto que não foi questionada a diferença entre mandado de segurança e ação declaratória, como fundamento para as conclusões divergentes a respeito do efeito da sentença relativamente a fatos futuros.

Realmente, o eminente Ministro Aldir Passarinho, que acompanhou o Relator, esclareceu que o fazia apenas porque se tratava, “no caso, de embargos declaratórios, que não podem ter efeitos infringentes, conforme, certamente, pretende o embargante. “Acrescentou, todavia, ter

“lembrança de que, em tema de ação declaratória, já foi entendido — penso até que nesta mesma Turma — no sentido de que não seria possível julgá-la procedente para abrangência de operações futuras, como pretendido na hipótese dos autos.”

Ressalte-se, finalmente, que o Supremo Tribunal Federal sumulou entendimento pelo qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.(26) Observa Roberto Rosas que a tendência na aplicação desta súmula é pela restrição.(27)

Entre os julgados mencionados por Roberto Rosas, a justificar sua observação, merecem destaque o de que foi relator o Ministro Rafael Mayer, que se reporta a *fatos geradores que se sucedem no tempo*, e o de que foi relator o Ministro Francisco Rezek, no qual foi feita específica referência a julgado em ação declaratória, a indicar a especificidade desta, demonstrando a importância desta em matéria de coisa julgada.

Mesmo assim, e até pela aparente desuniformidade dos julgados, verifica-se que o assunto ainda não recebeu da Corte Maior um tratamento capaz de compatibilizar o estreitamento dos limites objetivos da coisa julgada, fixados pelo Código de Processo Civil de 1973, com a necessidade de certeza jurídica que têm os sujeitos da relação tributária continuativa.

(26). Súmula n.º 239.

(27) *Direito Sumular*, 4.ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, s/d, p. 100.

7. Manifestações Doutrinárias

Celso Ribeiro Bastos, em excelente estudo a respeito do Mandado de Segurança em Matéria Tributária, suscita a questão de saber se existe o *mandado de segurança normativo*. E esclarece: "Trata-se de emprestar força à decisão proferida de tal sorte que ela dirima a controvérsia *sub judice*, dando uma solução a ser feita valer não apenas na hipótese presente, mas todas as vezes que uma idêntica se repetir no futuro." (28) Para o eminente constitucionalista de São Paulo não se trata de atribuir efeito normativo à sentença proferida em mandado de segurança, mas de definir corretamente os limites da coisa julgada. Afirma ele: "a segurança faz coisa julgada a ser respeitada nas múltiplas hipóteses que venham a se enquadrar nos limites da decisão revestida de tal força." (29)

Em sentido contrário doutrina, com propriedade, Hely Lopes Meirelles: "Para que surja a *coisa julgada*, em sentido formal e material, é indispensável a tríplice identidade de pessoas, *causa e objeto*: as partes hão de ser as mesmas; o fundamento de pedir o mesmo e o objeto o mesmo, e não apenas *assemelhado*. Muito comum é a repetição do ato abusivo, já considerado ilegal em outro mandado entre as mesmas partes, e incidente sobre objeto do mesmo gênero (mercadorias, serviços, atividades, etc.). Neste caso, não se verifica a *coisa julgada*, por faltar a decisão anterior um dos pressupostos de sua ocorrência, ou seja a vinculação da sentença primitiva ao mesmo objeto (e não á objeto do mesmo gênero). Ter-se-á aqui apenas um precedente judiciário; nunca a *coisa julgada* em acepção jurídica própria." (30)

Barbosa Moreira, depois de reportar-se às exclusões do âmbito da coisa julgada, feitas expressamente pelo art. 469 do Código de Processo Civil de 1973, exemplifica:

"O contribuinte X propõe contra o Fisco ação declaratória negativa de dívida tributária, em relação a determinado exercício, arguindo a inconstitucionalidade da lei que instituíra o tributo. O Juiz acolhe o pedido, por entender que tal lei era real-

(28) *Reflexões, Estudos e Pareceres de Direito Público*, Forense, Rio de Janeiro, p. 70, 1984.

(29) Obra e local citados.

(30) *Mandado de Segurança e Ação Popular*, 5.ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, pp. 66/67, 1982.

mente inconstitucional. A solução dessa questão de direito constitui motivo da decisão: sobre ela não se forma a coisa julgada. Com referência a outro exercício — e portanto a outra dívida — é lícito ao órgão judicial reapreciar a questão, eventualmente para considerar constitucional a mesma lei e julgar, por isso, que o tributo é devido por X.”(31)

Vê-se na lição de Barbosa Moreira a distinção entre o fundamento da sentença, que é a inconstitucionalidade da lei, no caso, e que não transita em julgado, e a decisão, que é a declaração de ser indevido o tributo, ou, em outras palavras, a declaração da inexistência da relação tributária, que faria coisa julgada apenas em relação ao exercício. Não enfrentou aquele eminente processualista a questão de saber se a relação tributária pode ser continuativa e, assim, admitiu simplesmente a orientação consubstanciada na Súmula 239, do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior estudou a questão dos limites objetivos da coisa julgada em matéria fiscal, revelando sua insatisfação com a doutrina que “oscila entre uma limitação temporária pronunciadamente restritiva e uma extensão sem limites.” Para ele a solução da controvérsia passa em primeiro lugar, pela distinção entre tributos diretos e indiretos. Em relação aos primeiros seria perfeita a regra da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, salvo os casos de inconstitucionalidade, isenção e imunidade. Em relação aos últimos ter-se-ia de distinguir a sentença que se refere apenas a questões pertinentes à exeqüibilidade, daquela que diz respeito a questões de exigibilidade. Relativamente à primeira, os efeitos da coisa julgada abrangeriam apenas o exercício. Em relação à última, os efeitos da coisa julgada não teriam essa limitação temporal, e apenas em se tratando de relação jurídica continuativa ficaria a coisa julgada sujeita a revisão na hipótese de modificação do estado de fato ou de direito, como dispõe o art. 471, II, do Código de Processo Civil.(32)

Não obstante o respeito que merecem essas manifestações doutrinárias, não nos consideramos satisfeitos com as soluções propostas.

(31) “Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil”, *Revista Forense*, n.º 246, p. 31.

(32) JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*, Editora Atlas, São Paulo, p. 41/51, 1990.

8. Relação Jurídica Continuativa e Ação Declaratória

O exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e das manifestações doutrinárias a respeito da coisa julgada em matéria tributária, revela que a causa das dificuldades reside especialmente na falta de esclarecimento a respeito da natureza continuativa da maioria das relações jurídicas tributárias, bem como na desconsideração da característica específica da ação declaratória.

Já o estudo mais antigo que conhecemos sobre coisa julgada em matéria tributária, pertinente à questão decidida em executivo fiscal, revela a preocupação em distinguir *elementos permanentes* do tributo, de *elementos variáveis*.⁽³³⁾

Parece-nos, por isto mesmo, que a solução mais adequada para a questão em estudo exige o exame de dois pontos fundamentais. O primeiro consiste na relação jurídica tributária de natureza continuativa, a respeito da qual já nos reportamos. O segundo está na consideração da característica essencial da ação declaratória, a respeito sobre a qual passaremos a discorrer.

Como ensina o Professor José Albuquerque Rocha, "O elemento peculiar das ações meramente declaratorias está em que estas tendem só a *declarar* a situação jurídica existente entre as partes com o fim exclusivo de eliminar a incerteza sobre a existência ou inexistência dessa situação."⁽³⁴⁾ No dizer de Buzaid, "se é certo que em toda ação se mira a declaração do direito, também é certo que há uma categoria de ação, que só objetiva essa declaração e com ela se exaure."⁽³⁵⁾

Esta peculiaridade é importante quando se está a examinar a questão dos limites objetivos da coisa julgada. Realmente, vimos que a coisa julgada não brange as premissas lógicas da decisão. Em outras palavras, ela não abrange a relação jurídica com fundamento na qual a sentença *condena* o contribuinte a pagar um tributo, ou *condena* o fisco a abster-se de sua cobrança. Em se tratando, porém, de sentença proferida em ação declaratória, a coisa julgada abrangerá precisamente a afirmação da existência, ou da inexistência, da relação jurídica, pois a decisão consiste precisamente nessa *declaração*.

(33) SOUSA, Rubens Gomes de. "A Coisa julgada no Direito Tributário", em *Revista de Direito Administrativo*, vol. V, pp. 40/76.

(34) ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*, Saraiva, São Paulo, p. 154, 1986.

(35) BUZAID, Alfredo. *A Ação Declaratória no Direito Brasileiro*, 2.^a edição, Editora Saraiva, São Paulo, p. 131, 1986.

Como afirma, com inteira propriedade, o Professor José Albuquerque Rocha, "nas ações condenatórias e constitutivas, a declaração é apenas uma premissa lógica para a condenação ou a constituição conforme o caso, enquanto na declaratória a *declaração* é um fim em si mesmo." (36)

Nas questões tributárias pode haver disputa a respeito de elementos circunstanciais, ocasionais, que eventualmente interferem no modo de ser da relação tributária. Pode ocorrer, porém, que se discuta a respeito de elementos essenciais, permanentes, da relação tributária. Enquanto na primeira hipótese não é importante o uso da ação declaratória, na segunda ele é decisivo, pois permite a obtenção de coisa julgada capaz de dar segurança às partes na relação tributária, tornando desnecessária a reprodução de ações idênticas.

Na sentença que declara a inexistência de relação jurídica tributária, porque reconhece haver imunidade, ou isenção, ou não incidência pura e simples do imposto, transita em julgado a *declaração*. Assim, em se tratando de relação jurídica tributária continuativa, o *preceito* valerá para o futuro, salvo, é claro, alteração que poderá ocorrer nos elementos de fato ou de direito, formadores dessa relação.

Não se trata de utilizar a ação declaratória para o acerto de relação futura, mas para o acerto de uma relação atual, que se vai desenvolver no futuro. "Conquanto não possa ser objeto da ação declaratória a relação jurídica futura, pode ela versar sobre o desenvolvimento futuro de uma relação jurídica existente;" (37)

Recentemente, sobre o tema manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça, em julgado assim ementado:

"Tributário. ICM. Operações entre cooperativa e seus associados. Não incidência do tributo, reconhecido por meio de sentença declaratória transitada em julgado. Hipótese em que somente novo tratamento legal da matéria poderá ter o efeito de subtrair da eficácia da *res judicata* as operações da espécie, realizadas pelo contribuinte. Decidindo

(36) ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*, Saraiva, São Paulo, p. 154, 1986.

(37) BUZAID, Alfredo. *A Ação Declaratória no Direito Brasileiro*, 2.ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, p. 177, 1986.

em sentido contrário, violou o acórdão a norma do art. 468 do CPC. Recurso provido.”(38)

No julgado em referência, o eminente Relator transcreveu, em seu voto, os fundamentos da sentença de primeiro grau, de cuja análise verifica-se que o julgador teve dificuldade para justificar a conclusão a que chegou, à míngua, precisamente, do reconhecimento da relação.

Ressalte-se, finalmente, que a declaração, capaz de fazer com que a coisa julgada compreenda a própria relação jurídica, pode ser obtida nos embargos à execução, na ação anulatória de lançamento tributário, e mesmo no mandado de segurança.(39) Havendo interesse da parte em ampliar o alcance da coisa julgada material, o instrumento adequado para esse fim é a declaratória incidental. “A finalidade da ação declaratória, processada por via incidente, é alcançar uma certeza sobre a questão prejudicial, de forma que também a ela se estenda a autoridade da coisa julgada.”(40)

9. Conclusões

Em face de todo o exposto, é possível chegar-se às seguintes conclusões:

1.ª) Na execução fiscal não embargada não se pode falar de coisa julgada material.

2.ª) A sentença que concede, ou denega, mandado de segurança apreciando o mérito do pedido faz coisa julgada material. A que denega sem examinar o mérito do pedido não im-

(38) Ac. un. 2.ª Turma do STJ — Resp. 4.838-MEG — Rel. Min. Ilmar Galvão — julgado em 17.10.90 — Recte.: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais — DJU I, 05.11.70, p. 12.426, Repertório IOB de Jurisprudência, n.º 23/90, p. 389.

(39) O eminente Juiz Federal Paulo Roberto Oliveira Lima nos disse admitir objeções doutrinárias ao cabimento da declaratória incidental no mandado de segurança. O assunto, realmente, merece estudo. À primeira vista, porém nos parece que, inexistindo questão de fato controvertida a exigir a produção de prova, é perfeitamente cabível o pedido, feito na própria inicial do mandado de segurança, no sentido de que o Juiz declare a existência, a inexistência ou o modo de ser da relação jurídica que consubstancia o direito líquido e certo a cuja proteção se destina o mandamento requerido.

(40) BUZAID, Alfredo. *A Ação Declaratória no Direito Brasileiro*, 2.ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, p. 362, 1986.

pede seja o mesmo novamente formulado pela via ordinária, ou até em outro mandado de segurança, conforme o caso.

3.º) A coisa julgada, relativamente a sentença proferida em embargos à execução fiscal, ação anulatória de lançamento tributário, e mandado de segurança, não alcança a relação jurídica tributária, cuja existência, inexistência ou modo de ser constitui questão prejudicial, cujo exame fornece apenas premissas lógicas para a decisão.

4.º) Na sentença proferida em ação declaratória, a declaração da existência, inexistência ou modo de ser da relação jurídica tributária transita em julgado, porque constitui a própria decisão.

5.º) Assim, a extensão dos efeitos da coisa julgada à relação jurídica tributária pode ser obtida por meio da ação declaratória, principal ou incidental.

9. Conclusões

Em face de todo o exposto, é possível chegar-se às seguintes conclusões:

1.º) Na execução fiscal não empargada não se pode falar em coisa julgada material.

2.º) A sentença que concede ou denega mandado de segurança especificando o mérito do pedido faz coisa julgada material. A que denega sem examinar o mérito do pedido não im-

(38) Ac. un. 2.ª Turma do STJ — Rec. 4838-MEC — Rel. Min. Ilmar. Galvão — julgado em 17.10.90 — Recor. Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais — DJU I, 02.11.90, p. 33.436. Relatório LOR do Inteiro Teor, n.º 37.390, p. 384.

(39) O eminente Juiz Federal Paulo Roberto Oliveira Lima nos disse admitir hipóteses doutrinárias no tocante ao reconhecimento da declaratória incidental no mandado de segurança. O próprio, recentemente, participou de uma primeira vista, porém nos termos que, incluindo questões de fato controversas, a saber a proteção dos prazos, e posteriormente cabível o pedido, tal como na própria hipótese em questão, no sentido de que o Juiz declara a existência, a inexistência ou o modo de ser da relação jurídica que constitui o direito litigado, e certo a cuja proteção se destina o mandado de segurança.

(40) LUXAID, Alcido. A Ação Declaratória no Direito Brasileiro, 2.ª edição. Editora Saneia, São Paulo, p. 361, 1988.