

Coisa julgada sobre questão prejudicial nas relações jurídico-tributárias de trato continuado envolvendo Fisco Municipal e contribuinte

Res judicata on a preliminary issue in legal-tax relations involving Municipal Tax authorities and taxpayers

Fernanda Donnabella Camano¹

RESUMO

Este artigo se propõe a investigar o impacto da alteração promovida pelo CPC/2015 quanto à coisa julgada incidente sobre a questão prejudicial (§ 1.º, I a III, e § 2.º do art. 503 do Código de Processo Civil). Investigaremos os efeitos da nova disciplina sobre as relações jurídico-tributárias de trato continuado, isto é, em que medida a decisão sobre a questão prejudicial a respeito da (in)validade da regra-matriz de incidência impede o contribuinte e o Fisco Municipal de relitigarem sobre idêntica questão. Demonstrar-se-á, por exemplo, que se o contribuinte coloca em xeque a exigibilidade do crédito tributário mediante o ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal (ou de embargos à execução fiscal), ainda que o pedido seja demarcado no tempo (referente a um específico lançamento), uma vez transitada em julgado, a decisão sobre a questão prejudicial a respeito daquela (in)validade se projeta para os demais exercícios, proibindo o contribuinte e o Fisco Municipal de relitigarem sobre ela. Trata-se de inovação de significativa importância na ordem jurídica, especialmente tributária, pois evita a

¹ Pós-doutora pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Professora da FGV/LAW/Direito/SP, sócia da Fernanda Camano Advocacia. E-mail: fernanda@camano.com.br

proliferação de demandas judiciais e a produção de decisões inconsistentes entre si.

Palavras-chave: Coisa julgada; Questão prejudicial; Relações jurídico-tributárias de trato continuado; (In)validade da regramatriz de incidência tributária; Impossibilidade de relitigação entre o contribuinte e o Fisco Municipal.

ABSTRACT

This article proposes to investigate the impact of the change promoted by the CPC/2015 regarding the *res judicata* incident on the preliminary question (§ 1, I to III, and § 2 of art. 503 of the Code of Civil Procedure). We will investigate the effects of the new discipline on the legal-tributary relations of continued treatment, that is, to what extent the decision on the preliminary question regarding the (in)validity of the tax base rule prevents the taxpayer and the Municipal Tax Authorities from relitigating on an identical issue. It will be shown, for example, that if the taxpayer challenges the enforceability of the tax credit by filing a tax debt annulment action (or a tax enforcement action), even if the request is demarcated in time (referring to a specific assessment), once it becomes final and unappealable, the decision on the preliminary question regarding that (in)validity is projected to the other fiscal years prohibiting the taxpayer and the Municipal Tax Authorities from reporting on it. This is an innovation of significant importance in the legal system, especially in the tax system, as it avoids the proliferation of lawsuits and the production of inconsistent decisions.

Keywords: *Res judicata*; Question referred for a preliminary ruling; Legal-tax relations of continued treatment; (In)validity of the tax incidence matrix rule; Impossibility of relitigation between the taxpayer and the Municipal Tax Authorities.

1. Introdução

Nos últimos anos, a discussão da coisa julgada em matéria tributária focou o impacto dos precedentes obrigatórios sobre os efeitos das decisões definitivas obtidas pelos contribuintes nas ações judiciais antiexacionais² de cunho preventivo (isto é, nas ações declaratórias negativas e nos mandados de segurança), diante das relações jurídicas de trato continuado³ (cujos eventos homogêneos se repetem no tempo).

A razão de ser de tal debate monotemático, iniciado em 1992, diz respeito a que inúmeros contribuintes obtiveram decisões judiciais transitadas em julgado eximindo-lhes do pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro, instituída pela Lei 7.689/1988 e, posteriormente, quando esgotado o prazo para o ajuizamento de ação rescisória por parte da União, o Supremo Tribunal Federal decidiu, incidentalmente, pela sua constitucionalidade (Recursos Extraordinários 138.284/CE⁴ e 146.733/SP⁵) e, mais

²As expressões ações/medidas judiciais “antiexacionais” foram utilizadas no contexto tributário por Paulo Cesar Conrado, significando aquelas de iniciativa do contribuinte quando este põe em xeque o dever de pagar o tributo (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012). Por medidas judiciais antiexacionais, referimo-nos à exceção de pré-executividade.

³Ainda que tal terminologia tenha sido por nós criticada (Efeitos materiais da sentença declaratória. Perspectivas no tempo e ruptura destes efeitos em face de precedente do STF em sentido contrário. *In*: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II, p. 63-82), dela nos utilizaremos tal como é conhecida na pragmática tributária. Sobre a distinção entre relações jurídicas instantâneas, permanente e sucessivas (estas últimas se caracterizam por sua homogeneidade e repetição, as quais denominamos relações jurídicas de trato continuado), ver: ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2014. p. 99-105.

⁴Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, DJ28.08.1992.

⁵Rel. Min. Moreira Alves, Plenário, DJ06.11.1992.

tarde, o mesmo ocorreu no controle principal e abstrato (ADI 15-2⁶).

Apenas em 2016, a Corte reconheceu a repercussão geral da matéria nos Recursos Extraordinários 949.297/CE⁷ e 955.227/BA⁸, cujos julgamentos ainda não finalizaram⁹, em que apreciará se e como as decisões proferidas no controle incidental e concreto e, ainda, no principal e abstrato de constitucionalidade afetam a coisa julgada em sentido contrário obtida pelos contribuintes¹⁰.

Muito embora tais *leading cases* refiram-se ao conflito instaurado com o Fisco Federal, a solução exarada atingirá semelhantes conflitos com os Fiscos integrantes das demais esferas da federação, como é o caso do Fisco Municipal paulista.

Isso porque imaginemos a seguinte situação: ao longo dos anos os contribuintes atacaram a exigibilidade do crédito tributário envolvendo inúmeras discussões a respeito do ISS, como, por exemplo, sobre sua incidência na produção de medicamentos manipulados sob encomenda (RE 605.552/RS – Tema 379). Em se tratando de evento que se repete no tempo e, a depender da solução que a Corte Suprema atribuir aos referidos *leading cases*, a decisão exarada no Tema 379 é apta a cessar prospectivamente os efeitos da coisa julgada eventualmente obtida pelos contribuintes do ISS em sentido diverso.

Todavia, como dito, esse é um dos possíveis “subtemas” a que o “macrotema” da coisa julgada em matéria tributária encontra-se inserido.

⁶Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ/31.08.2007.

⁷Rel. Min. Edson Fachin.

⁸Rel. Min. Roberto Barroso.

⁹Após os votos dos Ministros Relatores, e dos Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli e Rosa Weber, pediu vista de ambos os autos o Ministro Alexandre de Moraes.

¹⁰Registre-se que a PGFN editou, em 1994, o Parecer 1.277 e, em 2011, o Parecer 492, discorrendo sobre o tema.

Neste estudo, o objeto será a análise do instituto da coisa julgada sobre *questão prejudicial* prevista no § 1.º, I a III, e no § 2.º do art. 503 do Código de Processo Civil, e que *quase nenhuma atenção tem sido dedicada pelos que militam na área tributária*.

Com a edição do CPC/2015, que integrou tal instituto no sistema jurídico, os reflexos daí advindos no contencioso entre o contribuinte e o Fisco Municipal são evidentes, especialmente quanto à efetividade, racionalidade e coerência na prestação jurisdicional.

Tome-se o seguinte exemplo do que ocorria na pragmática antes do CPC/2015: o contribuinte demandava o Poder Judiciário para impugnar a exigibilidade do crédito tributário cobrado pelo Fisco Municipal, identificado no tempo, com fundamento na invalidade da regra-matriz de incidência tributária que o suportou e, posteriormente, o “mesmo crédito”, apenas alterados o exercício em que constituído e, naturalmente, a soma exigida, era objeto de nova cobrança, pautada por idêntica norma jurídica e pressuposto de fato concretamente realizado (por exemplo, cobrava-se o ISS sobre determinada atividade no exercício de 2018; posteriormente no exercício de 2019; e, assim, sucessivamente, cujo pressuposto fático era o de “realizar a atividade ‘X’ ensejadora da cobrança do ISS” em qualquer um dos períodos). Essa situação era (e ainda é) corriqueira diante das relações jurídico-tributárias de trato continuado.

Por conseguinte, o contribuinte acionava o Poder Judiciário, algumas vezes mais, para anular cada uma das exigências. E o fundamento das insurgências residia no mesmo argumento sobre a invalidade daquela norma jurídica tributária objeto da discussão e solução primitivas.

O incômodo gerado a partir desse contexto foi reforçado pela constatação da mudança de postura dos atores jurídicos em face do contencioso tributário, denunciadora da excessividade de litígios judicializados, de modo a propor um modelo cooperativo entre o Fisco e o contribuinte para sua resolução. Noutros termos, é de notar,

em nossos tempos, que a sociedade (ou ao menos parcela significativa dela) não mais deseja o assoberbamento do Poder Judiciário, cuja consequência imediata é a de produzir decisões ineficientes, irracionais e inconsistentes entre si.

O presente estudo tem por objetivo propor uma saída teórica para o problema prático supra-apontado (de sucessivos litígios a respeito de uma mesma relação jurídica substancial antes resolvida) – trazendo a debate o § 1.º, I a III, e o § 2.º do art. 503 do CPC para subsidiar a afirmativa de que a decisão judicial sobre a (in)validade da regra-matriz de incidência tributária consiste em *questão prejudicial*, passível de *transitar em julgado* e, assim, uma vez solucionada em definitivo, projeta-se para o futuro, independentemente se o pedido foi circunscrito à exigibilidade de um crédito tributário delimitado no tempo ou a uma soma fixada.

Verificou-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina brasileira do direito tributário, especialmente os estudos de Rubens Gomes de Sousa, datados dos anos 40 do século XX, solucionaram aquele problema a partir de conceitos jurídicos próprios do direito tributário, isto é, com apoio nos elementos componentes da regra-matriz de incidência (especialmente do critério material eleito) e nos pressupostos fáticos que acionam sua aplicação, e não com fundamento em regras de índole processual que, aliás, inexistiam no CPC/1939, tais como concebidas no CPC/2015.

Rubens Gomes de Sousa defendeu a tese de que, se a decisão judicial dissesse respeito aos elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica (tese radicada no critério material da hipótese de incidência, por exemplo, relativa ao comportamento de “prestar o serviço X”), não seria possível ao contribuinte postular outro provimento jurisdicional para afastar a nova exigibilidade do crédito tributário, ainda que o período e a soma a ele referidos fossem diversos. Em verdade, tal solução foi prescrita pelo Supremo Tribunal Federal por meio de decisão exarada desde 1941.

No entanto, a construção dogmática e jurisprudencial do passado se perdeu.

Uma das razões para tanto decorre das lições dos processualistas, ao ser editado o CPC/1973, pois tal diploma normativo herdou as lições restritivas de Chiovenda e de sua interpretação do direito romano¹¹ no sentido de que a coisa julgada apenas recobre a decisão do pedido, pelo qual se entrega o bem da vida às partes. Ainda, dispôs o Código que a solução da *questão prejudicial* dependia do ajuizamento de ação declaratória incidental para ser coberta pela coisa julgada. Por fim, o CPC/1973 prescreveu os elementos identificadores entre duas demandas para efeito de caracterizar a coisa julgada (partes, causa de pedir e pedido), de sorte que, variando um deles (na hipótese, o pedido), o contribuinte estaria autorizado, novamente, a provocar o Poder Judiciário porque diversa a “lide” outrora solucionada.

Em acréscimo, como os processualistas ensinaram que, a partir do CPC/1973, os “motivos” não transitam em julgado e por que o juiz deve resolver o litígio à luz do pedido,¹² o contribuinte, que obteve decisão judicial

¹¹Tais são as lições de Luiz Guilherme Marinoni: “Chiovenda lembra que a coisa julgada, em Roma, embora discutida em seu significado e limites, tinha *certamente* a característica *'d'essere inerente alla sola decisione di merito'*. Nessa linha, diz que os romanos concentraram toda a importância da coisa julgada na *'condanna o nell'assoluzione'* e nunca pensaram em baseá-la no raciocínio do juiz e muito menos a viram nos meros *'provvedimenti direttivi della lite'*. Ao referir-se ao pensamento de Chiovenda, Marinoni cita, entre outras obras, *Sulla cosa giudicata*. Saggi di diritto processuale civile. Milano: Giuffrè, 1993. v. 2 (*Coisa julgada sobre questão*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2019. p. 145).

¹²Aduz José Carlos Barbosa Moreira: “Ademais, suscitaram-se em doutrina outros argumentos ponderáveis, no sentido de restringir ao *decisum* propriamente dito o campo de atuação da coisa julgada. Cumpre passar agora em revista os principais. O mais importante deles, em nosso entender, é o que decorre do tradicional princípio da correlação necessária entre o pedido e a decisão” (*Questões prejudiciais e coisa julgada*. 1967. Tese (Concurso para a docência

transitada em julgado, com fundamento na (in)validade da regra-matriz de incidência, no tocante ao crédito tributário exigido em determinado espaço-tempo, ainda que se trate de relação jurídica continuativa, deveria litigar – tantas e quantas vezes – para atacar a exigibilidade do crédito tributário constituído relativamente a períodos diversos, independentemente da *identidade substancial da relação jurídica tributária resolvida em juízo* (e tão somente aritmeticamente distinta em cada uma das situações).

Portanto, apagou-se do cenário jurídico aquela solução operada no campo próprio do direito tributário, bem como se esqueceu da jurisprudência então produzida pelo Supremo Tribunal Federal.

Após a constatação de que a resposta para a questão residia nas lições dos doutrinadores e nas decisões do Supremo Tribunal Federal da década de 40 do século passado, o presente texto não poderia se limitar a simplesmente reeditá-las, haja vista a necessária formulação de uma teoria para objetar as afirmações de que a coisa julgada recai apenas sobre o dispositivo decisional (à luz do pedido), bem como que o reconhecimento da (in)validade da norma jurídica tributária constitui os “motivos” não acobertados pela coisa julgada, de maneira que a decisão prolatada em uma demanda contestando a exigibilidade do crédito tributário em um exercício, com fundamento na (in)validade da norma jurídica tributária, deveria produzir efeitos apenas para o período impugnado.

É o que se verificará nas próximas linhas.

2. A coisa julgada restrita à decisão sobre o pedido no CPC/1973

Entre nós, o processualista Barbosa Moreira se dedicou ao tema ao escrever em 1967 (e, portanto, sob a

livre de Direito Judiciário Civil) – Congregação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1967, p. 89).

égide do CPC/1939) sua obra *Questões prejudiciais e coisa julgada*.¹³ Se posiciona de acordo com a concepção chiovendiana, no sentido de que a coisa julgada recai sobre a decisão da “lide” posta ao Poder Judiciário, e não sobre as questões de que se valeu o julgador para solucioná-la; trata-se da tese “restritiva” da coisa julgada. Chiovenda não negava que o juiz decidisse *questões prejudiciais* relativamente às quais a resolução do pedido estivesse subordinada, mas as compreendia como “meros raciocínios lógicos” apartados da entrega do “bem da vida” outorgado pelo Estado mediante o julgamento do pedido.

Barbosa Moreira alegava que o art. 287 e seu parágrafo único do CPC/1939, ao dispor que “A sentença que decidir total ou parcialmente a lide terá força de lei nos limites das questões decididas. Parágrafo único. Considerar-se-ão decididas todas as questões que constituam premissa necessária da conclusão” deveriam ser interpretados à luz daquele que lhe deu origem, ou seja, o art. 290 do Projeto italiano do Código Processual Civil de 1926. Salaria que o projeto se referia no singular a “questão decidida”, e não como fez o CPC/1939, que empregou tais termos no plural. Assim, para o autor, trata-se de um indício de que tal dispositivo não poderia se referir a questões outras que não a circunscrita pela própria “lide”, tendo ocorrido uma atecnia quando da tradução do italiano para o português.

Acrescenta que o legislador do CPC/1939 teria incorrido em outro equívoco, pois deixou de reproduzir a mesma prescrição tal como concebida no Projeto de Código italiano, pois dela retirou a expressão “lide” na segunda parte da frase “A sentença que decide totalmente ou parcialmente uma lide tem força de lei no limite *da lide* e da questão decidida”. Tal supressão, a seu ver, equivocada, deu margem a polêmicas desnecessárias, pois levou o exegeta a pressupor que a coisa julgada se conecta à “lide” e às “questões decididas” a par da “lide”. E, como se viu, para o autor, tanto

¹³BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Questões prejudiciais e coisa julgada* cit.

a “lide” quanto as “questões decididas”, para submeterem-se à coisa julgada, dependem da resolução do pedido.

Nas lições de Luiz Guilherme Marinoni,¹⁴ essa solução afigura-se irracional na medida em que a definitividade da coisa julgada sobre determinada *questão* depende de o juiz apreciá-la mediante uma forma particular (ação declaratória incidental), sem se ater à substância daquela decisão, ou seja, a resolução sobre *questão prejudicial* não estaria apta a entregar o “bem da vida” ao litigante, mas, como objeto de declaratória incidental, assim poderia fazê-lo.

Por fim, Barbosa Moreira leciona que, não obstante aquele parágrafo único do art. 287 prescrever que “Considerar-se-ão decididas todas as questões que constituam premissa necessária da conclusão”, o exegeta deve interpretar a expressão “premissa necessária da conclusão” em harmonia com o *caput*, isto é, restritiva ao pedido formulado pelas partes, além de concebê-las como meros “raciocínios lógicos” do juiz insuscetíveis de ser acobertadas pela coisa julgada.

Dessa maneira, o CPC/1973 “corrigiu” os equívocos apontados por Barbosa Moreira inserindo uma série de dispositivos na tentativa de combater qualquer dúvida de que a coisa julgada incide sobre a decisão acerca da “lide” (limitada ao pedido), a menos que fosse proposta ação declaratória incidental, o que na prática, ao menos em matéria tributária, não era utilizada.

3. A coisa julgada em matéria tributária, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal da década de 40 do século XX e a doutrina de Rubens Gomes de Sousa

Uma das decisões importantes sobre a questão ora tratada foi proferida pela Suprema Corte em 1944, por meio de Embargos opostos pela União em Agravo de Petição

¹⁴MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão* cit., p. 148.

11.227¹⁵ em face da empresa-contribuinte Guardian Assurance.

No caso concreto, a União pretendia cobrar o Imposto sobre a Renda no exercício de 1936 sobre os juros auferidos pela empresa em razão de apólices emitidas antes de 1925.¹⁶ Em defesa, o contribuinte alegou que, no tocante ao executivo fiscal de 1934, obtivera êxito para afastar a exigibilidade do mesmo imposto, o que foi acatado pela Suprema Corte; por sua vez, a União alegou que “não pode haver coisa julgada em executivos fiscais, de vez que renovada anualmente a cobrança”, além do fato de que o Supremo Tribunal Federal havia decidido (em outros casos) pela incidência do imposto naquela situação, independentemente da data de emissão dos títulos.

Em prol da coisa julgada, o voto do Ministro Castro Nunes, invocando doutrinas italiana e francesa, sustenta a distinção entre o litígio tributário envolvendo aspectos relativos ao ato jurídico administrativo do lançamento (por exemplo, discussão sobre a soma exigida ou vícios nele contidos) ou concernentes ao fundamento da relação jurídica tributária (por exemplo, invalidade da lei),¹⁷ esta última a promover a identidade substancial entre dois litígios postos em confronto. Com apoio nas lições de Giovanni de Santis (*Diritto Finanziario*), o Ministro sustenta:

Outro não sucede, porém, quando de lançamento não se trate, senão do imposto em si mesmo. É o que adverte o mesmo expositor italiano quando acrescenta que, tratando-se embora de imposto continuativo e de obrigação

¹⁵ *Archivo Judiciário*, v. LXXIII, p. 172-182, 1945.

¹⁶ Conforme se pode inferir do relatório do voto, os juros sobre apólices passaram a ser tributados pelo Imposto sobre a Renda em 1925.

¹⁷ Marinoni assevera acerca dos fatos objeto de litígio que: “Porém, isso não quer dizer que os fatos possam ser rediscutidos para o efeito de negar a consequência jurídica que deles foi extraída na decisão que produziu coisa julgada” (*Coisa julgada sobre questão* cit., p. 296).

periódica, o julgado proferido conserva a sua eficácia mesmo nos períodos sucessivos, nos casos em que a controvérsia não se tenha limitado à qualidade e quantidade da matéria imponible, mas tenha abrangido outros aspectos não suscetíveis de revisão (existência legal do imposto, tributabilidade). [...]

Mas se os tribunais estatuírem 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 especial 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 Pyrrho.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos,¹⁸ rejeitou os Embargos em Agravo de Petição opostos pela União, acolhendo a tese de que o fundamento acerca da

¹⁸Observe-se, contudo, que os Embargos foram rejeitados por dois fundamentos: o de que não deveria incidir o Imposto sobre a Renda no caso concreto, bem como pelo acolhimento da defesa de coisa julgada (não tendo este último tema alcançado a maioria de votos). Acolheram a coisa julgada impeditiva de nova cobrança os Ministros Castro Nunes; Orozimbo Nonato e Laudo de Camargo. O Ministro Philadelpho Azevedo produz voto extenso rejeitando a defesa de coisa julgada, sobre um dos fundamentos da violação da igualdade com relação a outros contribuintes, acaso a Guardian Assurance não submetesse à tributação os juros nos períodos vindouros.

(in)validade da regra-matriz de incidência tributária, nas relações jurídicas de trato continuado, projeta-se para além do exercício/soma referidos no lançamento fiscal.

Acerca dos limites objetivos da coisa julgada em matéria tributária, foi Rubens Gomes de Sousa quem se pronunciou com profundidade no tema e, portanto, será utilizado como guia.

Em 1946, em seu artigo "A coisa julgada no direito tributário",¹⁹ comentou a decisão antes referida propondo, todavia, uma inversão nos conceitos identificadores entre duas demandas: para ele, (i) a *coisa* ou *objeto* reside no mesmo tributo posto em confronto, em sua *acepção substancial*, ou seja, mais precisamente no critério material da regra-matriz de incidência tributária, conotativo do comportamento do contribuinte a dar origem à aplicação da lei e, pois, ao nascimento do crédito tributário, independentemente do suporte físico legislativo (se lei "A" ou lei "B"); (ii) a *causa* ou *relação jurídica*, na "permanência dos elementos de fato" aptos a desencadear a obrigação tributária, o que compreendemos, segundo o autor, seja o fato de "prestar o serviço 'X'", e não aquela soma aritmeticamente calculada. Compreendem os fatos homogêneos e repetidos nas relações jurídicas de trato continuado.

Se, substancialmente, no cotejo entre duas demandas objetivando o ataque à exigibilidade dos créditos tributários, tratar-se do mesmo signo exterior de riqueza concretamente percebida ("prestar o serviço 'X'") e de idêntico critério material da hipótese de incidência, as demandas são as mesmas, não podendo ser repetidas; se assim for, deverão ter idêntica solução judicial.

Rubens Gomes de Sousa se manteve fiel ao binômio próprio do direito tributário, isto é, causa/objeto integrantes da obrigação tributária e que, dependendo do contorno da

¹⁹SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 5, 1946, p. 48-76.

solução a eles atribuída pelo Poder Judiciário, impediriam a relitigação em outra demanda, ainda que os pedidos formulados em ambas não fossem idênticos.

Por tal razão, diante de executivos fiscais apenas diversos quanto ao período/soma exigidos, o autor compreendia que a solução fundada na (in)validade da regra-matriz de incidência se referia a ambos os elementos, afirmando, no texto intitulado “Coisa julgada (Direito fiscal)”,²⁰ que “o aspecto da identidade de objeto é dificilmente dissociável, na prática, do de identidade de causa”.²¹

Aquele autor construiu o raciocínio de que, ao atacar judicialmente a exigibilidade do crédito tributário, com fundamento na (in)validade da regra que o suportou, a decisão judicial não promove a segregação da causa jurídica (assentada no pressuposto fático presuntivo de riqueza) de seu objeto (a norma jurídica tributária abstratamente considerada), pois tal seria tentar apartar o incidível. Se a sentença decretou a inexigibilidade do crédito tributário posta em xeque pelo contribuinte, resolvendo acerca daquela (in)validade, é porque paralisou a aplicação da regra-matriz de incidência relativamente à conduta do contribuinte, integrante do respectivo critério material, isto é, estancou-se o fenômeno da aplicação quanto ao pressuposto fático, decidiu-se sobre a normatividade e o factual em seu sentido substancial (e não meramente formal).

Vale transcrever trecho esclarecedor da posição do autor:²²

²⁰SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (Direito fiscal). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro, v. 9, p. 290-303, 1947, p. 291.

²¹Ressalte-se que, segundo João José Pinto Junior, os requisitos para a coisa julgada no direito romano (fls. 12, 13 e 14 do Digesto) são: “identidade de objeto, identidade de causa, identidade de pessoas”. PINTO JR., João José. Curso elementar de direito romano. Recife: Typographia Econômica, 1888. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/bibliotecadigital/OR/47474/pdf/47474.pdf>. Acesso em 2 fev. 2021., p. 45.

²²SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (Direito fiscal) cit., p. 297.

Se por outro lado se considera que o reconhecimento da existência (ou inexistência) do débito tributário, objeto da ação judicial, terá de ser apurado através da valoração dos elementos de fato que constituem o substrato material do processo, analisados em confronto com a definição do fato gerador do tributo contida na própria lei tributária material que constitui o fundamento imediato ou causa processual do pedido, desde logo estará evidente a interpenetração dos elementos *causa* e *objeto* na relação processual tributária.

O Fisco Federal discordava desse entendimento com fundamento na “anualidade” e independência dos exercícios financeiros, além do fato de que a soma aritmética não era idêntica, de sorte que a decisão não poderia projetar-se para o futuro (além do pedido).

Gomes de Sousa²³ analisa com mais vagar o art. 287 e seu parágrafo único do CPC/1939, afastando expressamente a doutrina de Chiovenda quando afirma, em direção oposta ao autor italiano, que a decisão resolutive dos “elementos permanentes e imutáveis” da relação jurídica integra a coisa julgada, *verbis*:

Contra esta orientação se poderá objetar que aquilo que conceituamos como elementos permanentes da relação jurídica tributária são na realidade *questões prejudiciais*, no sentido que a doutrina processual moderna empresta a esta expressão, isto é, antecedentes lógicos da solução da questão principal, excluídos da coisa julgada como simples

²³SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (Direito fiscal) cit., p. 298.

elementos do raciocínio do juiz, não integrados no dispositivo da sentença, a que servem meramente de premissas necessárias. A objeção é improcedente: quando a sentença, cuja coisa julgada se invoque, tenha decidido quanto a elementos permanentes, constantes e imutáveis da própria relação jurídica debatida, tais elementos não serão meras questões prejudiciais, ou simples antecedentes lógicos da decisão, mas constituirão a própria tese jurídica decidida, ou seja representarão o próprio objeto da decisão.

Muito embora nesse texto os sentidos atribuídos pelo autor sobre as expressões *questão prejudicial*, “motivos”, “raciocínios lógicos” se interpenetrem, ou seja, estariam fora do campo de incidência da coisa julgada, firmou entendimento de que, uma vez resolvida a (in)validade da norma jurídica de incidência à luz do pressuposto de fato concretizado, não seria possível a renovação da discussão à luz da “própria tese jurídica decidida, ou seja, representarão o próprio objeto da decisão”.

Como se vê, a construção teórica do autor não se deu em razão da existência de normas processuais, não obstante as conhecesse, mas do próprio fenômeno da incidência da regra-matriz tributária sobre o evento qualificado normativamente.

4. O *collateral estoppel* norte-americano e a coisa julgada sobre questão no direito brasileiro

Com base na obra de Luiz Guilherme Marinoni, *Coisa julgada sobre questão*, encontramos os alicerces da tese aqui defendida, os quais são aplicados ao direito tributário.²⁴

²⁴Quando nos referimos ao direito tributário, consideramos, nas lições de Eurico Marcos Diniz de Santi, “o conjunto de proposições jurídicas que

Pautados pelo pensamento do autor, sustentamos que não faz mais sentido admitir que o conflito tributário possa ser renovado, na hipótese de o Poder Judiciário decidir apenas um específico período de aplicação da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, um lançamento ou “autolancamento” demarcado no tempo, se decretou a (in)validade da regra-matriz de incidência tributária. Nessa hipótese, tem-se por solucionada uma *questão prejudicial* (§ 1.º, I a III, e § 2.º do art. 503 do CPC), cujos fundamentos impedem a rediscussão pelo mesmo contribuinte e pelo Fisco, ainda que em ação judicial diversa.

O autor, nessa obra, analisa a história do *estoppel*²⁵ britânico – de raízes germânicas –, depois plenamente desenvolvido nos Estados Unidos como *collateral estoppel*,²⁶ destacando que, desde as origens, a ideia subjacente à interdição de nova discussão sobre a questão resolvida pelo Poder Judiciário era a de boa-fé (as partes estavam comprometidas com o que afirmavam no processo).²⁷

correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi,2012>. Acesso em: 10 set. 2019). Quando aludimos ao processo judicial tributário, queremos nos referir às normas processuais civis e tributárias, em uma intersecção instrumental/material.

²⁵Marinoni adverte: “Alegou-se que o termo *estoppel* tem raiz na palavra francesa *estoupe*, que deu origem à palavra inglesa *stopped*, o que explicaria o motivo para se falar em *estoppel* para qualificar a situação do sujeito que tem sua boca fechada – com uma estopa de pano – para falar algo contrário àquilo que se falou” (*Coisa julgada sobre questão* cit., p. 206).

²⁶Marinoni sustenta que a expressão *collateral* agregada ao *estoppel* serve para “distinguir o efeito do julgamento da demanda (*claim* ou *cause of action*), que obsta a repropositura da ação, do efeito da decisão sobre a questão, que veda a relitigação da questão em *diferente* ação entre as mesmas partes” (*Coisa julgada sobre questão* cit., p. 52).

²⁷Helena Taveira Torres, ao citar as lições de Menezes Cordeiro, adverte sobre a existência do *venire contra factum proprium*, o que fere a “boa-fé e a confiança legítima nas expectativas de condutas”, aplicando a ideia ao direito tributário, vinculante para a Administração Pública (O

Posteriormente, o *estoppel* atrelou-se não apenas ao comportamento das partes, mas à solução judicial dele derivada, de sorte a outorgar máxima eficiência às decisões jurisdicionais.

Longe de reproduzir acriticamente a dogmática e a jurisprudência do *common law* norte-americano, o autor delas se vale para interpretar a nova redação daqueles preceitos incorporados ao CPC/2015, cujo conteúdo é semelhante ao prescrito na Seção 27 do *Restatement (Second) of Judgments* (RSJ).²⁸ Além da semelhança, a normatividade advinda com o CPC/2015 – demandando estabilidade, uniformidade e coerência das decisões judiciais, cujos conceitos estão espalhados em todo o Código – reúne as condições necessárias para que o direito norte-americano, a partir de 2015, seja objeto de referência (comparatística) quanto ao tema, pois, como bem observa Marinoni,²⁹ “o *estoppel* estadunidense nasceu preocupado com a coerência do direito, a autoridade e a eficiência das Cortes e a economia, aspectos que sempre estiveram presentes no desenrolar do desenvolvimento do *collateral estoppel* nos Estados Unidos”.

Luiz Guilherme Marinoni afirma que o objetivo fundado no *estoppel* britânico e, posteriormente, desenvolvido com vigor pelo direito norte-americano, como *collateral estoppel*, consistia em impedir a litigação desnecessária e repetida, além de calcar-se na boa-fé das

princípio da proteção da confiança legítima no direito administrativo e no direito tributário. *In*: ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). *Direito público em evolução: estudos em homenagem à professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 75-95).

²⁸O *Restatement (Second) of Judgments* (RSJ) é um documento produzido pelo *American Institute of Law* a partir de 1980, sistematizando as regras a respeito do processo civil, a partir de considerações de juristas renomados na academia, na advocacia e especializados em litigância nas Cortes dos Estados Unidos, como leciona Marinoni. É um documento respeitado na aplicação do direito naquele país (*Coisa julgada sobre questão cit.*, p. 49-50).

²⁹MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão cit.*, p. 48.

partes e na cooperatividade para a resolução do litígio. Tais diretrizes são imanentes à segurança jurídica estabelecida pelo CPC/2015 que, em inúmeros dispositivos, reiterou a coerência, a estabilidade, a proteção da confiança e a isonomia das decisões judiciais, a saber: arts. 926; 927, §§ 3.º e 4.º, e 976, II.

A Seção 27 trata das “questões preclusas”, prescrevendo diversas regras a respeito dos contornos da relitigação. O racional a sustentar a impossibilidade de relitigação traduz-se na seguinte frase: “cada parte tem direito apenas a um dia na Corte”.³⁰

Vejamos o quadro comparativo entre as redações da Seção 27 do RSJ e do mencionado dispositivo contido no CPC:

<i>Restatement (Second) of Judgments - Section 27 (RSJ)</i> ³¹	Art. 503, § 1.º e incisos I a III do CPC
Quando uma <i>questão de fato ou de direito (lei)</i> encontram-se sob <i>litígio</i> ...	[Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente <i>o mérito</i> tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.] § 1.º O disposto no <i>caput</i> aplica-se à resolução de questão prejudicial, ...
... e são determinadas por um <i>válido e final julgamento...</i>	... <i>decidida</i> expressa e incidentemente no processo, se: II – a seu respeito tiver havido <i>contraditório prévio e</i>

³⁰“Each party deserves only one day in court” (tradução livre).

³¹*Restatement of Judgments Section 27*: “When an issue of fact or law is actually litigated and determined by a valid and final judgment, and the determination is essential to the judgment, the determination is conclusive and in a subsequent action between the parties, whether on the same or a different claim”.

	efetivo , não se aplicando no caso de revelia;
... e essa determinação é essencial ao julgamento ...	I – dessa resolução depende o julgamento do mérito ;
... a determinação é conclusiva em uma ação subsequente entre as mesmas partes, seja em relação à idêntica ou diversa demanda. ³²	... tem força de lei (art. 503, <i>caput</i>) nos limites da questão prejudicial decidida (§1.º do art. 503). [Quer significar que não poderá ser objeto de rediscussão, seja em demanda idêntica, seja em demanda diversa.]

Figura 1

Retomemos. A proibição de relitigação – deduzida da *collateral estoppel* – impossibilita, inclusive, que a parte processual vencida na demanda tente a “sorte” em outro juízo, conduta abominável com relação à ética perante o direito. Por exemplo, suponhamos que, em sede de mandado de segurança repressivo – em que o contribuinte impugne a exigibilidade da obrigação tributária específica no tempo –, sobrevenha decisão declarando a compatibilidade da regramatrix de incidência tributária com a Constituição. Tal *mandamus*, além de referir-se a período específico, vincula a decisão prolatada à jurisdição da respectiva autoridade coatora.

Na hipótese de o contribuinte não pretender se insurgir quanto a aspectos concretos relativos à obrigação tributária – por exemplo, quantificação da obrigação tributária; formas de contabilização das receitas; enquadramento de determinada atividade a alguma tabela normativa de incidência tributária –, poderia valer-se da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária a

³²Tradução livre.

ser ajuizada no Distrito Federal³³ com o mesmo objeto daquele *mandamus*, isto é, tentar a “sorte” em outro juízo, pecando contra a racionalidade, a efetividade e a eficiência do poder estatal, o que configura conduta repelida pela ordem jurídica.

Uma vez circunscrito o conceito de *questão prejudicial* no contexto do direito norte-americano e sua conexão com o § 1.º, I a III, e § 2.º do art. 503 do CPC, vejamos sua aplicação em matéria tributária.

5. A coisa julgada sobre questão prejudicial no direito tributário

Interessam-nos o § 1.º, I a III, e o § 2.º do art. 503 do CPC. Vejamos sua redação e, posteriormente, sua aplicação ao direito tributário:

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1.º O disposto no *caput* aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I – dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II – a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III – o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2.º A hipótese do § 1.º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que

³³Quando se trate de causa em que a União é parte.

impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Aduz Marinoni³⁴ que, ao abandonar a declaratória incidental como mecanismo de produção da coisa julgada sobre a *questão prejudicial*, o CPC/2015 reconfigurou o instituto a respeito da parcela da sentença transitada em julgado. Uma vez que o CPC definiu os requisitos em relação aos quais a *questão prejudicial* faz coisa julgada, desprendendo-a do julgamento do pedido, os efeitos pragmáticos que daí decorrem são incomensuráveis.

Passemos, então, à verificação de como a solução a respeito da (in)validade da regra-matriz de incidência tributária, proferida em ações/medidas judiciais antiexacionais, qualifica-se como *questão prejudicial*, passível de transitar em julgado, impedindo-se a relitigação indesejada.

5.1 A (in)validade decidida expressa e incidentemente nas ações/medidas judiciais antiexacionais (§ 1.º do art. 503 do CPC)

A redação do § 1.º do art. 503 do CPC prescreve que a *questão prejudicial* seja “expressamente decidida”, a significar a imprescindibilidade de sua individualização, para qualificar-se pela coisa julgada.³⁵ Tal necessidade também decorre do art. 489, § 1.º, I a VI, do CPC, impondo ao juiz o dever de fundamentação.

No direito tributário, a resolução acerca da (in)validade da regra-matriz de incidência tributária constará da fundamentação, ou seja, deve ficar claro que o juiz, para resolver o pedido de nulidade do crédito tributário, decidiu

³⁴MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão* cit.

³⁵Nesse sentido, invoca-se novamente Marinoni: “A exigência de ‘decisão expressa’ nada mais é do que uma advertência de que, sem a individualização da decisão, não há lugar para a coisa julgada sobre a questão” (*Coisa julgada sobre questão* cit., p. 269).

tal argumento. Por exemplo, o contribuinte ataca a exigibilidade da cobrança do ICMS antecipado ao fundamento de que as mercadorias por ele comercializadas não se enquadram no regime de substituição tributária, razão pela qual o decreto que assim determinou é inválido, pois tal regime de pagamento deve ser expresso por lei ordinária.

Referido fundamento foi discutido e decidido na sentença. Ocorre que, se o juiz afirmar sem evidenciar o debate e a resolução do argumento de que a sujeição ao regime de substituição tributária demanda lei complementar, tal afirmação não poderá consistir em questão prejudicial, pois não houve decisão acerca dela.

O mesmo raciocínio vale para as decisões interlocutórias de mérito, como aquelas que decidem a exceção de pré-executividade, quando o juiz acolhe totalmente a impugnação do contribuinte insurgente quanto à parcela do débito executado, ou acolhe-a parcialmente, na hipótese de ataque à totalidade dos valores cobrados.

Por fim, o dispositivo impõe que a *questão prejudicial* seja objeto de decisão “incidentemente” nos autos em que definida a *questão principal*, e nem poderia ser diferente, na medida em que se aboliu a declaratória incidental para tal atribuir àquela a força da coisa julgada.

5.2 Da resolução da (in)validade depende o julgamento do mérito (§ 1.º, I, do art. 503 do CPC)

Marinoni³⁶ aduz que “[...] é a questão que necessariamente deve ser decidida para se julgar o pedido ou é a questão de que ‘depende o julgamento do mérito’ [...]”, ou seja, é aquela cuja resolução vincula diretamente a resposta ao litígio.

A depender de qual das ações/medidas judiciais antiexacionais foi ajuizada pelo contribuinte, objetiva-se a produção dos seguintes efeitos: obstar a aplicação da regra-

³⁶MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão* cit., p. 234.

matriz de incidência tributária, ou seja, pré-excluir a juridicidade; anular ou extirpar a eficácia do lançamento ou do “autolancamento”; ou juridicizar o fato jurídico do indébito tributário. Para que o juiz decida pela paralisação da aplicação da regra, ou pela nulidade ou cessação da eficácia da obrigação tributária ou pela juridicização do indébito, resolvendo o litígio, é preciso *solucionar* acerca da (in)validade da regra-matriz de incidência tributária.

Registre-se que a (in)validade da norma jurídica tributária a subsidiar o ataque à exigibilidade do crédito tributário pelo contribuinte pode dar-se por afronta à Constituição Federal (inconstitucionalidade) ou à legislação (por exemplo, ao Código Tributário Nacional).

Não há problema algum de a decisão de (in)constitucionalidade de que depende a resolução do pedido caracterizar-se questão prejudicial. Trata-se de decisão incidental e concreta, em que todos os juízes e Tribunais detêm competência para fazê-lo, não se confundindo com a decisão de (in)constitucionalidade proferida no controle principal e abstrato pelo Supremo Tribunal Federal.

5.3 Contraditório efetivo e os limites à produção probatória e à cognição (§ 1.º, II e § 2.º do art. 503 do CPC)

O inciso II do § 1.º do art. 503 do CPC estabelece que a coisa julgada recairá sobre a *questão prejudicial se*, a respeito dela, “tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia”.

Marinoni³⁷ adverte que tal prescrição significa o dever de concessão à parte da *oportunidade de defesa*, no entanto não é necessário que se dê a produção de provas ou a elaboração das razões naquele sentido. Para o afastamento da coisa julgada sobre a *questão prejudicial*, basta a proibição ou impossibilidade de exercício do contraditório.

³⁷MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão* cit., p. 252.

No entanto, ainda que a parte não apresente provas ou as razões de sua defesa, há que ressaltar que a *questão prejudicial* depende da configuração de seu estado de conflituosidade, o que, no direito tributário, ocorre de forma peculiar. Vejamos.

O conflito em matéria tributária dá-se em razão, de um lado, do dever de o Estado-Administração efetuar o lançamento, tão logo verifique a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos estritos termos do artigo 142 e parágrafo único do CTN. Por outro lado, o contribuinte, mediante a interposição de ações/medidas judiciais antiexacionais, coloca em dúvida a exigibilidade do crédito tributário, por compreender, por exemplo, que a regra-matriz de incidência padece de (in)validade.

Desse modo, o conflito de que depende a formação da *questão prejudicial* a respeito da norma jurídica tributária guarda relação com a presunção de sua validade e a vinculação do Estado-Administração ao lançamento, por um lado e, por outro, com o próprio comportamento do contribuinte em atacar a respectiva exigibilidade.

Ainda que o Fisco não rebata os argumentos que levaram o contribuinte a colocar em xeque a exigibilidade do crédito tributário, o conflito estará instalado somente pelo fato da propositura das ações/medidas judiciais antiexacionais impugnando a norma jurídica de incidência tributária, ato contrário à presunção de validade da lei e do ato jurídico administrativo do lançamento. Registre-se, todavia, que o argumento deve ser invocado pelo contribuinte - argumento posto -, e não meramente pressuposto.

Não obstante, o juiz deverá individualizar nas razões de decidir os fundamentos em relação aos quais o levou a solucionar o conflito, sob pena de não se formar a *questão prejudicial* impeditiva da relitigação em ação/medida judicial com pedido diverso.

Por sua vez, o § 2.º dispõe que não incide a coisa julgada sobre a *questão prejudicial* se "houver restrições

probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial”.

5.4 A competência do juízo para decidir sobre a (in)validade da regra-matriz de incidência tributária como questão principal (§ 1.º, III, do art. 503 do CPC)

O inciso III do § 1.º do art. 503 determina que o juízo deva ter competência (quanto à matéria e à pessoa) para decidir a *questão prejudicial* como se principal fosse.

Leciona Marinoni³⁸ que, se “A” propõe uma ação perante a Justiça Federal em face de “B” e da União, mas surge uma *questão prejudicial* entre “A” e “B” a ser processada perante a Justiça Estadual, tem-se que o juízo primitivo não é competente para decidir a questão prejudicial. Desta forma, poderia até resolvê-la, mas sobre ela não recai a coisa julgada.

Noutros termos, quando o dispositivo em tela prescreve que o juízo deva ter competência para decidir a *questão prejudicial* como se principal fosse, tal significa apenas que não poderá ser incompetente de forma absoluta, nos termos estabelecidos pelo art. 62 do CPC: “A competência determinada em razão da matéria, da pessoa ou da função é inderrogável por convenção das partes”.

Tal dispositivo poderia ser invocado no sentido de que a decisão sobre a (in)validade – *no viés da (in)constitucionalidade* – da regra-matriz de incidência tributária não é de competência dos juízes e Tribunais do País, mas do Supremo Tribunal Federal, em controle principal e abstrato, detentor da missão de conferir o último pronunciamento a respeito da interpretação constitucional.

Argumento desse jaez ignora a regra específica de que a competência para decidir a questão como se principal fosse tem a ver com aquela absoluta, vedando-se ao juiz absolutamente incompetente em razão da matéria, da

³⁸MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão* cit., p. 276.

pessoa ou da função se pronunciar sobre determinada questão com força de coisa julgada.

Dito isso, registre-se que o controle incidental e concreto de constitucionalidade outorga competência aos juízes e tribunais para aferir a (in)constitucionalidade da lei. Mais uma vez invocando a obra de Marinoni:³⁹ “Deixar de aplicar lei inconstitucional é inerente ao poder de decidir, ou seja, ao poder jurisdicional. Vale dizer que o controle incidental de constitucionalidade faz parte da tarefa cotidiana e rotineira dos juízes e tribunais”.

6. A coisa julgada sobre questão prejudicial e os efeitos decorrentes das tutelas proferidas na ação anulatória de débito fiscal e no mandado de segurança repressivo

A obrigação tributária corresponde ao vínculo (relação jurídica) estabelecido entre o Estado-Fisco (Fazendas Públicas) e o contribuinte, em que o primeiro (sujeito ativo) é titular do direito subjetivo de *exigir* a pretensão (crédito), ao passo que o segundo (sujeito passivo) tem o *dever* jurídico de entregar a soma de dinheiro que lhe é exigida (art. 3.º do CTN).

Carecendo ao sujeito ativo o direito de cobrar, não haverá a contraparte do dever do sujeito passivo de prestar, não se podendo falar em obrigação tributária (relação jurídica tributária).

A obrigação tributária, pois, localiza-se no *plano dos efeitos* da norma concreta e individual, a qual é posta na ordem jurídica pelo ato jurídico administrativo do lançamento por parte do Fisco (art. 142 e parágrafo único do CTN), ou pelo “autolançamento” cuja competência é atribuída ao contribuinte.

Vê-se que, de acordo com a eficácia da norma concreta e individual, é possível identificar três estágios pelos

³⁹MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo São Paulo: SaraivaJur, 2020. p. 1076.

quais passa a obrigação tributária, levando-nos a classificá-la em:

(i) *obrigação tributária potencial*: a) quando a regra-matriz de incidência se encontra no sistema do direito positivo (válida), mas ainda não é dotada de vigência; ou b) quando o evento descrito no antecedente abstrato ainda não ocorreu no plano fenomênico;

(ii) *obrigação tributária efetiva*: surge com a ocorrência do evento na realidade e sua constituição pela linguagem do lançamento ou do “autolancamento”.⁴⁰ Nessa categoria inclui-se a situação em que o Fisco ou o contribuinte ainda não emitiram a linguagem competente de sua constituição, muito embora presentes as condições para tanto;⁴¹

(iii) *obrigação tributária exaurida*: ao entregar a soma em dinheiro (crédito) ao Fisco, o contribuinte cumpre o dever jurídico que lhe cabia, rompendo-se o vínculo obrigacional.

As situações discorridas em (i), (ii) e (iii) necessitam ser decodificadas pelo contribuinte quando propõe as ações/medidas judiciais antiexacionais.

Em (i), como não foi produzida norma concreta e individual no plano extraprocessual, o contribuinte deverá inaugurar na petição inicial a linguagem “fática”, qualificando juridicamente o evento da realidade (ainda que de ocorrência potencial), de acordo com os documentos juntados na petição inicial (demonstrativos de sua situação de futuro devedor).

Por sua vez, em (ii), o contribuinte deverá reescrever, no processo judicial, a norma jurídica concreta e individual

⁴⁰Há muito entendemos superada a teoria de que a incidência ocorre automática e infalivelmente, sem o respectivo ato de aplicação (linguagem). A respeito da teoria entendida por nós ultrapassada, ver lições de Rubens Gomes de Sousa, citado por M. Seabra Fagundes, de que o lançamento não cria a obrigação tributária, esta surge antes, com a incidência da norma jurídica (SOUSA, Rubens Gomes de *apud* FAGUNDES, M. Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967. p. 210).

⁴¹Nessa última situação, uma vez constituída pela linguagem competente, a norma concreta e individual abarcará os eventos realizados no passado, desde o instante em que poderia dar-se a respectiva aplicação.

extraprocessual, a qual contém a obrigação tributária. Ingressa na petição inicial aquela obrigação tributária com a qualificação normativa atribuída pelo contribuinte e, ainda, se houve contencioso administrativo prévio, o contribuinte deverá conformar a obrigação tributária ao decidido na esfera administrativa. Em (iii), o contribuinte procede de igual forma a (ii), com o acréscimo de juntar aos autos o documento comprobatório do pagamento (ou da compensação)⁴² extintivo do vínculo obrigacional com o Fisco.

Levando em conta os três estágios assumidos pela obrigação tributária, o contribuinte que pretende *colocar em xeque a exigibilidade do crédito tributário, com fundamento na invalidade da regra-matriz de incidência*, terá a seu dispor a possibilidade de ajuizar as ações/medidas judiciais antiexacionais, classificadas em: (i) ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e mandado de segurança preventivo,⁴³ tendentes a declarar uma situação (juízo de certeza) relativa àquela obrigação tributária

⁴²O art. 156 do CTN dispõe sobre onze causas extintivas do crédito tributário (incisos I a XI), mas nos ateremos apenas às prescritas nos incisos I e II (pagamento e compensação). Quando aludimos à juntada do documento comprobatório do pagamento/compensação, não significa que o contribuinte necessite fazê-lo, de início, com relação a todos os comprovantes denotativos dessa situação, basta que demonstre seu interesse de agir à restituição.

⁴³Rigorosamente, a terminologia “ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária” não nos parece a mais adequada, pois toda “declaração” pressupõe a constituição de uma dada realidade. Defende Tárek Moysés Moussallem: “Com isso, permanecem fora do âmbito do direito os enunciados meramente declaratórios. Ato declaratório, sentença declaratória, lei interpretativa, declaração de vontade, declaração de inconstitucionalidade são ‘nomenclaturas’ que podem levar o interlocutor a entender pela possibilidade de existir no direito enunciados declaratórios em sentido ordinário. [...] Graves problemas exsurgem da questão mal posta: primeiro, porque, em rigor, não se há falar em ação declaratória, já que o juiz nada descreve” (*Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 68-69).

potencial;⁴⁴ (ii) ação anulatória de débito fiscal, mandado de segurança repressivo, embargos à execução fiscal e, ainda, exceção de pré-executividade,⁴⁵ objetivando anular ou extirpar a eficácia⁴⁶ da obrigação tributária previamente constituída, isto é, invalidando o lançamento ou o “autolancamento”; e (iii) ação de repetição do indébito tributário ou declaratória/mandamental do direito à compensação, em que a obrigação tributária foi constituída e, também, extinta pelo pagamento, considerado, contudo, indevido, de sorte a ensejar o dever jurídico do Fisco de restituir o montante ao contribuinte.

6.1 A repressão-correção do conflito tributário: ação anulatória de débito fiscal e mandado de segurança repressivo

Celso Agrícola Barbi⁴⁷ afirma que “a ação anulatória de débito fiscal nada mais é do que uma ação declaratória

⁴⁴O contribuinte pleiteia a paralisação da aplicação da regra-matriz de incidência, de sorte a não ser formalizada a obrigação tributária. Todavia, na prática, implementadas as condições de aplicação, a norma jurídica incidirá (lançamento ou “autolancamento”), restando ao Poder Judiciário determinar, em sede de tutela provisória/liminar, que o Fisco não cobre o tributo.

⁴⁵Nesse item (ii) colocamos em “equiparação” a ação anulatória de débito fiscal, o mandado de segurança repressivo, os embargos à execução fiscal e a exceção de pré-executividade apenas para os efeitos deste trabalho, ou seja, por meio de tais instrumentos o contribuinte põe em dúvida seu dever de entregar os valores ao Fisco, com fundamento na invalidade da regra-matriz de incidência tributária (este é o núcleo comum que os permeia). Por certo, não ignoramos o fato de que os embargos à execução fiscal e a exceção de pré-executividade se alojam como meios de defesa a partir da ação exacional (execução fiscal) proposta pelo Fisco.

⁴⁶Registre-se que Rodrigo Dalla Pria adverte que tais ações/medidas promovem a extirpação/restricção da eficácia da norma concreta e individual constitutiva da obrigação tributária (acrescendo que, após o inadimplemento, a eficácia também contempla a declaração acerca da exequibilidade da obrigação tributária) (PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 220 e 527).

⁴⁷BARBI, Celso Agrícola. *Ação declaratória principal e incidente*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 106.

negativa, em que se pretende o reconhecimento da inexistência de uma dívida fiscal”. Logo, para o autor, não importa a denominação que se dê aos instrumentos, porque ambos visam ao “reconhecimento da inexistência de uma dívida fiscal”. Ressalta, ainda, que a nomenclatura “ação anulatória de débito fiscal” apareceu pela primeira vez na ordem jurídica no Decreto 58.400/1966,⁴⁸ pois, até então, ingressava-se com ação declaratória com a finalidade de anular o lançamento.

Tal passagem do autor nos serve apenas para reforçar o elemento declaratório inerente às sentenças proferidas nessa espécie de ação, ressaltando, porém, que atualmente a técnica desenvolvida pela doutrina processual tributária não nos permite identificar a ação declaratória negativa com a anulatória de débito fiscal, uma vez que derivadas de gêneros distintos (preventivo uma, repressivo, a outra, com as peculiaridades que lhes são inerentes).

A ação anulatória de débito fiscal⁴⁹ e o mandado de segurança repressivo tornam-se cabíveis quando o ciclo de posituação da regra-matriz de incidência tributária encontra-se em estágio mais avançado do que aquele em que inexistia a constituição do crédito tributário; demandam que o lançamento ou “autolancamento” tenham sido formalizados

⁴⁸Art. 430. Não serão incluídos nas sanções do artigo anterior os que provarem, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contado da data em que o ato se tornou irrecorrível na órbita administrativa, ter iniciado ação judicial contra a Fazenda Nacional para anulação ou reforma da cobrança fiscal, com o depósito da importância em litígio, em dinheiro ou em títulos da dívida pública federal, na repartição arrecadadora competente (Lei n. 154, art. 1.º).”

⁴⁹Segundo Walter Piva Rodrigues, a redação originária do art. 585, § 1.º, do CPC/1973 positivou a ação anulatória: “§ 1.º A propositura de ação anulatória de débito fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover-lhe a cobrança” (*Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. (Coleção de Processo Civil – Professor José Ignácio Botelho de Mesquita, v. 1., p. 41). Ainda, a Lei 2.642/1955 estabelecia em seu art. 6.º, § 3.º, que a propositura de ação anulatória de débito fiscal (não acompanhada do depósito da integralidade do crédito tributário) não impedia o ajuizamento da execução fiscal, tampouco induzia a litispendência.

em linguagem competente, constituindo-se a respectiva obrigação tributária.

Na hipótese de o contribuinte impugnar o lançamento, ensejando o contencioso administrativo, a decisão exarada poderá interferir na constituição da obrigação tributária, reduzindo, por exemplo, seu montante, devendo, assim, ser trazida à petição inicial.

Em ambas as hipóteses, o evento, qualificado como fato jurídico tributário, deverá integrar a petição inicial, o que pressupõe a juntada ao processo dos documentos comprobatórios da realidade extraprocessual.

O ponto de identidade entre tais instrumentos reside em que o contribuinte ataca a exigibilidade do crédito tributário demarcado no tempo, pois fruto de norma concreta e individual do lançamento ou “autolancamento”, ao fundamento da invalidade da regra-matriz de incidência tributária. Não obstante a obrigação tributária esteja materializada, o contribuinte não impugnará aspectos concretos do lançamento (sustentando equívocos em sua quantificação, por exemplo).

Julgando-se procedente o pedido, os *fundamentos de decidir* resolverão aquela *questão prejudicial* acerca da invalidade da norma jurídica tributária implicadora da ilegitimidade do direito à constituição do crédito tributário, assim como ocorre nas demais espécies de ações/medidas antiexacionais. Se improcedente, a tutela jurisdicional apenas certificará a legitimidade do Estado-Fisco de constituir o crédito tributário.

No que concerne à eficácia técnico-processual, o conteúdo decisório determinará a anulação (ou extirpação da eficácia) daquele crédito tributário impugnado no específico período (crédito “X”). E, como a *eficácia normativa* não decorre do dispositivo (conteúdo), tem-se que não se atrela ao pedido.

Isso posto, a *eficácia normativa* decorrente das tutelas jurisdicionais anulatória e mandamental repressivas identifica-se com as de natureza declaratória e mandamental

preventiva, obstando a relitigação quanto à idêntica questão prejudicial debatida e decidida nas relações jurídicas de trato continuado.

7. O teste prático em face da multiplicidade de execuções fiscais ajuizadas pelo Município de São Paulo

Trazendo as ideias deste artigo para as relações jurídicas estabelecidas entre o contribuinte e o Fisco Municipal de São Paulo, o que se afirma a respeito da proibição da relitigação de uma questão prejudicial decidida no bojo das ações/medidas judiciais antiexacionais é plenamente aplicável àquelas de trato continuado verificável entre tais partes.

Imaginemos que o Fisco Municipal de São Paulo lavre sucessivos autos de infração para exigir crédito tributário referente a tributo municipal cujos fatos geradores se perpetuam no tempo (relações jurídicas de trato continuado), exigências essas colocadas em xeque pelo contribuinte sob o fundamento de que a regra-matriz de sua incidência é inválida.

Após o trâmite do contencioso administrativo e uma vez tornadas definitivas as exigências, os créditos tributários serão objeto de sucessivos executivos fiscais, à medida em que forem proferidas cada uma das decisões na esfera administrativa. Apresentadas as defesas pelo contribuinte, o Poder Judiciário será convocado para proferir tutela jurisdicional – em cada um dos processos – acolhendo (ou não) o ataque à exigibilidade perpetrado pelo contribuinte (correndo-se o risco de decisões inconsistentes).

Uma vez transitada em julgado a decisão judicial proferida em um dos processos, com o reconhecimento – enquanto questão prejudicial – da (in)validade da regra-matriz de incidência que suportou uma das exigências fiscais, o contribuinte e o Fisco Municipal paulista estão proibidos de relitigar a seu respeito. Assim, os juízes em todos os demais executivos fiscais em que ainda não houve decisões

definitivas deverão acatar a solução dada à questão prejudicial um dos casos, decidindo os demais no mesmo sentido.

Costuma-se questionar se esta situação seria factível na pragmática haja vista que, em geral, conflitos em matéria tributária são decididos pela Suprema Corte. Assim, os juízes estariam vinculados à força do precedente e não à questão prejudicial decidida em um dos processos (que deveria naturalmente aguardar uma decisão do Supremo Tribunal Federal).

Rebate-se tal questionamento em razão dos seguintes argumentos: pode ocorrer que demandas individuais transitem em julgado antes que o Supremo Tribunal Federal selecione a “tese”/caso concreto e decida-o no modelo de precedentes, de sorte a atribuir-lhe o efeito transcendente aos demais casos pendentes. Ademais, nem todas as “teses” judiciais tributárias são submetidas ao mecanismo de julgamento repetitivo (com repercussão geral reconhecida), de modo que não se formarão, necessariamente, a respeito delas, precedentes⁵⁰. Por fim, a fixação de precedente nada tem que ver com a coisa julgada sobre *questão prejudicial*, pois, enquanto aquele é aplicável a todos os casos pendentes, a parte contemplada com a coisa julgada pode dela se valer em seu favor em face da conduta de outrem, de modo a impedir a relitigação, como leciona Marinoni.⁵¹

8. Conclusões

Na década de 40 do século XX, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina tributária de Rubens

⁵⁰Não se discutirá nos limites deste trabalho qual o conceito de precedentes e se o art. 927 e incisos do CPC é exaustivo nesse sentido. Para tanto, remetemos o leitor à obra de Luiz Guilherme Marinoni Precedentes obrigatórios. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2019 e de Daniel Mitidiero Precedentes. Da persuasão à vinculação. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018.

⁵¹*Coisa julgada sobre questão cit.*, p. 239.

Gomes de Sousa demonstravam que, muito embora não houvesse dispositivo semelhante ao § 1.º, I a III, e ao § 2.º do art. 503 do CPC, os “elementos permanentes e imutáveis” da relação jurídica tributária, isto é, a resolução acerca da (in)validade da regra-matriz de incidência tributária, eram acobertados pela coisa julgada, de modo a impedir a relitigação indesejada com base em idêntica questão, quando os períodos/soma relativos ao crédito tributário eram diversos.

No entanto, as lições extraídas de tal época se perderam, seja porque desenvolveu-se a noção restritiva de que a coisa julgada incidia apenas sobre a resolução do pedido durante a vigência do CPC/1939, teoria esta moldada pela interpretação atribuída ao direito romano por Chiovenda e difundida por José Carlos Barbosa Moreira, seja porque o CPC/1973 determinou expressamente que a *questão prejudicial* somente transitava em julgado quando interposta ação declaratória incidental.

Passados 42 anos da vigência da regra de que somente o julgamento do pedido era passível de transitar em julgado, o CPC/2015 prescreveu a coisa julgada sobre *questão prejudicial* de que depende a resolução do pedido, estabelecendo os requisitos para sua configuração.

O CPC/2015 reproduziu o *collateral estoppel* norteamericano disposto na Seção 27 do *Restatement (Second) of Judgments* (RSJ) como impeditivo da relitigação desnecessária, calcada na boa-fé das partes e na cooperatividade para a resolução do litígio, em linha, portanto, com as normas jurídicas trazidas pelo Código, que, em inúmeros enunciados, reiterou a coerência, a estabilidade, a proteção da confiança e a isonomia das decisões judiciais, a saber: arts. 926; 927, §§ 3.º e 4.º, e 976, II, além de outros deles decorrentes. Em suma, “cada parte tem direito a apenas um dia na Corte”.

Para que a *questão prejudicial* se torne imutável, é necessário que tenha sido solucionada expressamente pelo juiz, além de demandar o contraditório efetivo o que, no

âmbito tributário, basta que o contribuinte a invoque e o juiz a resolva.

A partir da coisa julgada sobre *questão prejudicial* prevista no § 1.º, I a III, e no § 2.º do art. 503 do CPC, constatou-se o enorme potencial de impacto no âmbito do processo judicial tributário, pois, nas diversas ações/medidas judiciais antiexacionais (ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, mandado de segurança preventivo, ação anulatória de débito fiscal, mandado de segurança repressivo, ação de repetição de indébito e mandamental do direito à compensação, exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal), quando o contribuinte ataca a exigibilidade do crédito tributário com fundamento na (in)validade da regra-matriz de incidência, ainda que se trate de impugnação quanto a um específico período/soma exigidos, a resolução acerca de tal questão se projeta prospectivamente, isto é, abrange os fatos geradores vindouros, de sorte a evitar que o contribuinte e o Fisco litiguem a seu respeito diante do mesmo critério material e pressuposto fático contidos na ação primitiva.

Muito embora se trate tutelas jurisdicionais diversas prolatadas nas ações/medidas judiciais antiexacionais, o ponto comum entre elas é o *efeito normativo* extraível da decisão da questão prejudicial sobre a qual recai a coisa julgada, impeditiva da relitigação, tese essa inteiramente aplicada quando o contribuinte e o Fisco Municipal litigam quanto às questões tributárias nas relações jurídicas de trato continuado.

Tal solução encontra-se em linha com a coerência, a estabilidade, a proteção da confiança e a isonomia, enfim, atributivas da segurança jurídica emanada pelo CPC/2015 pois, evitando-se a relitigação a respeito de idêntica *questão* solucionada, impede-se a proliferação de demandas judiciais e a produção de decisões inconsistentes entre si.

REFERÊNCIAS

BARBI, Celso Agrícola. **Ação declaratória principal e incidente**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada sobre questão**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo São Paulo: SaraivaJur, 2020.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Questões prejudiciais e coisa julgada**. 1967. Tese (Concurso para a docência livre de Direito Judiciário Civil) – Congregação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1967.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PINTO JR., João José. **Curso elementar de direito romano**. Recife: Typographia Econômica, 1888. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/bibliotecadigital/OR/47474/pdf/47474.pdf>. Acesso em 2 fev. 2021.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário**. São Paulo: Noeses, 2020.

RODRIGUES, Walter Piva. **Coisa julgada tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Coleção de Processo Civil (Professor José Ignácio Botelho de Mesquita, v. 1.).

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi,2012>. Acesso em: 10 set. 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A coisa julgada no direito tributário**. Revista de Direito Administrativo, v. 5, 1946.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Coisa julgada (Direito fiscal) Coisa julgada (Direito fiscal)**. Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, Rio de Janeiro, v. 9, 1947.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano. **Efeitos materiais da sentença declaratória. Perspectivas no tempo e ruptura destes efeitos em face de precedente do STF em sentido contrário**. *In*: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo tributário analítico. São Paulo: Noeses, 2013. v. II.

TORRES, Heleno Taveira. **O princípio da proteção da confiança legítima no direito administrativo e no direito tributário**. *In*: ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). Direito público em evolução: estudos em homenagem à professora Odete Medauar. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2014.