

COISA JULGADA SOBRE QUESTÃO PREJUDICIAL NAS RELAÇÕES JURÍDICO- TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO

*Fernanda Camano*¹

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 antiexacionais de cunho preventivo (isto é, nas ações declaratórias negativas e nos mandados de segurança), diante das relações jurídicas de trato continuado (cujos eventos homogêneos se repetem no tempo).

A razão de ser de tal debate, 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

1. Pós-doutora pela Faculdade de Direito da USP (Departamento Direito Econômico, Financeiro e Tributário), Doutora e Mestre em Direito do Estado (Tributário) pela PUC/SP. Advogada. Professora do IBET-SP, da PUC/COGEAE, do Programa de Pós-graduação Lato Sensu da FGV DIREITO SP.

ação rescisória por parte da União, o Supremo Tribunal Federal decidiu, incidentalmente, pela sua constitucionalidade (Recursos Extraordinários 138.284/CE² e 146.733/SP³) e, mais tarde, o mesmo ocorreu no controle principal e abstrato (ADI 15-2⁴).

Apenas em 2016, a Corte reconheceu a repercussão geral da matéria nos Recursos Extraordinários 949.297/CE⁵ e 955.227/BA⁶, cujos julgamentos ainda não finalizaram⁷, 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 contribuintes.

Muito embora tais *leading cases* refiram-se ao conflito instaurado com o Fisco Federal, a solução exarada atingirá semelhantes litígios com os Fiscos integrantes das demais esferas da federação.

Neste estudo, o objeto será a análise 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 o advento do CPC/2015, que integrou tal instituto no sistema jurídico, os reflexos daí advindos no contencioso entre o contribuinte e o Fisco 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,

2. Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, DJ 28.08.1992.

3. Rel. Min. Moreira Alves, Plenário, DJ 06.11.1992.

4. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ 31.08.2007.

5. Rel. Min. Edson Fachin.

6. Rel. Min. Roberto Barroso.

7. Após os votos dos Ministros Relatores, e dos Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Rosa Weber e Alexandre de Moraes, pediu vista o Ministro Gilmar Mendes (não obstante tenha proferido o voto de mérito).

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 Imposto sobre a Renda no exercício de 2018; posteriormente no exercício de 2019; e, assim, sucessivamente, cujo pressuposto fático era o de “auferir renda” ensejador da cobrança 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 os contribuintes 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), 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 1944.

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 romano⁸ 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

8. Tais 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 (*Cosa julgada sobre questão*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2019. p. 145).

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, o contribuinte, que obteve decisão judicial 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 égide do CPC/1939) sua obra *Questões prejudiciais e coisa julgada*.⁹ 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.

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. Salienta que o projeto se referia no singular a “questão decidida”, e não como o 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

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

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

Nas lições de Luiz Guilherme Marinoni,¹⁰ 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.

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

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 11.227¹¹ 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 1925.¹² 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),¹³ esta última a promover a identidade substancial entre dois litígios postos em confronto.

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

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

13. 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).

Com apoio nas lições de Giovanni de Santis (*Il 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 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,¹⁴ rejeitou os Embargos em Agravo de Petição opostos pela União, acolhendo a tese de que o fundamento acerca da (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.

14. Observe-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.

Em 1946, em seu artigo “A coisa julgada no direito tributário”,¹⁵ 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 “auferir renda”, 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 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 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)”,¹⁶ que “o aspecto da

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

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

identidade de objeto é dificilmente dissociável, na prática, do de identidade de causa”.¹⁷

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 incindível. Se a sentença decretou a inexistibilidade 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:¹⁸

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).

17. Ressalte-se que, segundo João José Pinto Junior, os requisitos para a coisa julgada no direito romano (fls. 12, 13 e 14 do Dígesto) 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.

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

Gomes de Sousa¹⁹ 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 resolutiva 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 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.

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

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.

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*²⁰ britânico – de raízes germânicas –, depois plenamente desenvolvido nos Estados Unidos como *collateral estoppel*,²¹ 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). 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.

20. Marinoni 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).

21. Marinoni 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).

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).²² 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,²³ “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 stoppel*, consistia em impedir a litigação desnecessária e repetida, além de calcar-se na boa-fé das 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”.²⁴

22. O *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).

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

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

A proibição de relitigação – deduzida do *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.

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 impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Aduz Marinoni²⁵ 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

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

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.²⁶ 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 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

26. Nesse 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).

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)

Marinoni²⁷ 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-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

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

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”.

Marinoni²⁸ 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.

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,

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

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 Marinoni²⁹ 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 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:³⁰ “Deixar de aplicar lei inconstitucional é inerente ao poder de decidir, ou seja, ao poder jurisdicional.

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

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

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

Celso Agrícola Barbi³¹ afirma que “a ação anulatória de débito fiscal nada mais é do que uma ação declaratória 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 58.400/1966,³² 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).

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

32. “Art. 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 irrecorível 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).”

A ação anulatória de débito fiscal e o mandado de segurança repressivo tornam-se cabíveis quando o ciclo de positividade 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 em linguagem competente, constituindo-se a respectiva obrigação tributária.

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 ilegitimidade do Estado-Fisco de constituir o crédito tributário.

No que concerne à eficácia técnico-processual³³, 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

33. Registre-se que as eficácias foram trabalhadas de modo detalhado por Rodrigo Dalla Pria. *Direito processual tributário*. São Paulo: Noeses, 2020.

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, independente do que foi decidido sobre o pedido.

7. CONCLUSÕES

Na década de 40 do século XX, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina tributária de Rubens 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* norte-americano 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.

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.

8. REFERÊNCIAS

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

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.

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.

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.

