

COLEÇÃO DE PROCESSO CIVIL
PROFESSOR JOSÉ IGNACIO BOTELHO DE MESQUITA

Coordenação
Walter Piva Rodrigues
Guilherme Silveira Teixeira

Vol. I – Coisa Julgada Tributária – Walter Piva Rodrigues

Vol. II – Novos Procedimentos dos Embargos Infringentes
(após a Lei 10.352/01) – Paula Botelho Soares

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

WALTER PIVA RODRIGUES

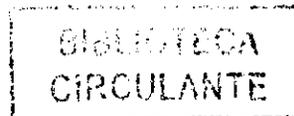
Professor no Departamento de Direito Processual Civil da Faculdade de Direito da USP

*Doutor em Direito Processual Civil pela Faculdade de Direito da USP
Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP*

*Autor da Obra Substituição Tributária
Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo
(Quinto Constitucional da Advocacia)*

COLEÇÃO DE PROCESSO CIVIL
PROFESSOR JOSÉ IGNACIO BOTELHO DE MESQUITA
VOLUME I

COISA JULGADA TRIBUTÁRIA



Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, outono de 2008
Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000
Vendas: Fone (11) 3101-5780
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

347.959:351.715(B1)

R617c

Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Contato: editora@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

Coordenação Editorial: Vinicius Vieira

Revisão e Diagramação: Lucas de Souza Cartaxo Vieira

Capa: Miro Issamu Sawada

RODRIGUES, Walter Piva. Coisa Julgada
Tributária - São Paulo: Quartier Latin, 2008.

1. Processo Judicial Tributário. 2. Coisa Julgada
Tributária. I. Título.

ISBN: 85-7674-315-9

65075/13

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil: Coisa Julgada Tributária.

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmáticos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

APRESENTAÇÃO

COLEÇÃO PROFESSOR JOSÉ IGNACIO BOTELHO DE MESQUITA

Durante quatro décadas, o estimado Professor José Ignacio Botelho de Mesquita, Titular de Direito Processual Civil na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, preparou mais de uma geração de bacharéis em Direito não só para a lida profissional em suas carreiras tradicionais, mas, também, para a batalha da recuperação do Estado de Direito Democrático e conseqüente construção da cidadania em nosso país.

Outra vertente de suas tarefas foi moldar docentes e pesquisadores junto à única Escola perante a qual dedicou seus precisos quarenta anos de ininterrupta docência: a nossa Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, sendo certo que, mesmo após a sua aposentadoria, continua a orientar pós-graduandos na Velha Academia e a liderar seletos grupos de seus antigos alunos, com os quais se reúne quinzenalmente para estudo e elaboração de artigos sobre intrincados e sempre muito atuais temas de Direito Processual Civil.

Nessa última senda, são fruto dessas reuniões textos como "Breves considerações sobre a exigibilidade e a execução das *astreints*"¹, "Antecipação da tutela *versus* improcedência da ação"², "O colapso das condições da ação? Um breve ensaio sobre os efeitos da carência de ação"³, "Questões de ordem pública: revisíveis *ad infinitum*?"⁴ e "Nascimento, morte e ressurreição da exceção de pré-executividade"⁵.

- 1 *Revista Jurídica*, 338, dezembro de 2005, p. 23-38.
- 2 CARVALHO, Milton Paulo de (coord.). *Direito Processual Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 585-599.
- 3 *Revista do Advogado - AASP*, 88, novembro de 2006, p. 109-127.
- 4 ASSIS, Araken de, et alii (coord.). *Direito Civil e Processo - Estudos em homenagem ao Professor Arruda Alvim*, São Paulo: RT, 2007. p. 1522-1532.
- 5 Texto ainda não publicado.

Bem por isso, contando com o entusiasmo do editor Vinicius Vieira – ele próprio ex-aluno do Mestre Mesquita no período que antecedeu a sua aposentadoria –, a idéia do lançamento da Coleção foi, então, acolhida e amadurecida de algum tempo para cá, após vencida a resistência do homenageado, pouco ou, rigorosamente, nada afeito a tributos personalistas.

Nos trabalhos que virão a compor a Coleção, não passará despercebida ao leitor mais atento a conjugação de dois importantes fatores numa relação de “filiação” dentro do mundo acadêmico. Revelar-se-ão, a um só tempo, tanto a marcante influência do Mestre e Professor amigo na formação de seus alunos – em especial no que toca à maneira crítica e aprofundada de pensar os problemas e institutos processuais – quanto a independência que lhes é assegurada e mesmo estimulada em sua produção científica. Assim, ver-se-á que o verdadeiro exercício da liberdade acadêmica, fundada antes de tudo no compromisso com a consistência e racionalidade dos argumentos, não casa com a servil submissão às posições e idéias do Mestre, nem com o propósito de perpetuar escolas de pensamento dentro do Processo Civil.

Dessa forma, a Coleção será alimentada com monografias, artigos e colaborações que reflitam as preocupações científicas, investigações e pesquisas de novos e antigos alunos do Professor José Ignacio Botelho de Mesquita. Pretende-se, com isso, contribuir para a permanente fustigação da comunidade jurídica ao necessário e contínuo repensar do Direito Processual Civil, de forma a resgatar, sempre, o seu conteúdo humanista e o formidável papel outrora desempenhado, em tempos de eclipse da democracia e da liberdade.

WALTER PIVA RODRIGUES
GUILHERME SILVEIRA TEIXEIRA

SUMÁRIO

Prefácio.....	11
---------------	----

PRIMEIRA PARTE

O PROBLEMA DA “COISA JULGADA TRIBUTÁRIA”, 13

1. A visão unitária do processo.....	14
2. O Processo Judicial Tributário.....	21
3. O Instituto da “Coisa Julgada Tributária”.....	50
4. O Instituto Denominado “Coisa Julgada Tributária”.....	55

SEGUNDA PARTE

LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, 65

5. A essência da coisa julgada e a sua função prática.....	66
6. A Imutabilidade e o Conteúdo da Sentença.....	71
7. Os limites objetivos da coisa julgada material.....	82
8. Aplicação dos Conceitos e Princípios Expostos à “Coisa Julgada Tributária”.....	98

TERCEIRA PARTE

A CRISE NO CONCEITO DA COISA JULGADA, EM ESPECIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, 109

9. A crise no conceito da coisa julgada.....	110
10. “Relativização” da coisa julgada tributária.....	113
Conclusão.....	121
Bibliografia.....	123

À Maria Regina, continuamos a gerar bons frutos.
Estão aí a nossa querida neta Mia Yumi (04.10.2007)
e o nosso querido neto Gabriel (13.02.2008).

Abracemo-nos, todos!

PREFÁCIO

O Prof. WALTER PIVA RODRIGUES, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo, meu colaborador de há muitos anos nos cursos de Direito Processual Civil que temos ministrado em conjunto, praticamente desde sua formatura no curso de graduação na velha e sempre nova Academia do Largo São Francisco, lançou os fundamentos de seu conhecimento científico em dois campos aparentemente separados, mas, na verdade, fortemente entrelaçados: o direito tributário, em que se especializou por força da advocacia, como companheiro de escritório do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, e o direito processual a que se dedicou, sempre com grande entusiasmo e não menor sucesso, no desempenho da atividade docente.

Vem daí, quase como respondendo a uma imperiosa exigência de sua formação jurídica, a feitura deste trabalho sobre a coisa julgada em matéria tributária, tema que se acha situado sobre o ponto em que se somam as dificuldades inerentes ao problema da coisa julgada, as exigências de segurança e justiça, sempre agudamente sentidas no campo do direito tributário. Uma delicada encruzilhada do ordenamento jurídico, a suscitar permanentemente ingentes controvérsias.

Estas circunstâncias imprimiram ao presente estudo uma feição singular que o distingue dos demais sobre o mesmo assunto, caracterizada pelo equilíbrio entre as perspectivas dos tributaristas e as dos processualistas, pondo o leitor em contato com uma visão ampla do problema, não apenas descritiva, mas também crítica, como é imprescindível ao tratamento científico dos institutos jurídicos.

Trabalhos desta natureza tornam-se importantes para que se conheça em profundidade e extensão o estado do problema examinado, o que constitui a base necessária para qualquer posterior

estudo sistemático sobre a matéria. Neste sentido, parece-me estar assegurada a permanente utilidade desta obra, tornada ainda mais necessária pela crise, perfeitamente dispensável a meu ver, por que está passando atualmente o conceito de coisa julgada.

JOSÉ IGNACIO BOTELHO DE MESQUITA
Professor Titular de Direito Processual Civil



PRIMEIRA PARTE

O PROBLEMA DA

“COISA JULGADA TRIBUTÁRIA”

1. A VISÃO UNITÁRIA DO PROCESSO

1. No atual estágio de investigação científica da doutrina processual, tem sido em evidência a utilidade de fundir, por meio de conceitos, princípios, institutos e normas comuns, os diversos ramos em que se divide o Direito Processual.

Este movimento de elaboração unitária da ciência processual torna viável, como acentua Frederico Marques, "não só a criação de uma Teoria Geral do Direito Processual como ainda a unificação legislativa das normas que disciplinam o processo"¹.

A concepção unitária não se assenta, apenas, na constatação de que existe uma "comunidade externa y formal"² entre os vários tipos de processo, como o civil, o penal, o trabalhista, o eleitoral, o tributário e outros; todos, invariavelmente, empregam formas extrínsecas para desempenhar sua função instrumental.

A moderna visão do processo desce mais a fundo no exame comparativo e descobre a unidade processual pelo aspecto teleológico. Assim, as formas peculiares de processo convergem, todas, para a mesma finalidade, que é a de impor, no caso concreto, uma ordem correspondente à ordem estabelecida na lei³.

As regras legais, que deverão receber do Estado-Juiz atuação no âmbito do processo, é que variam conforme a natureza da relação jurídica nele deduzida. Quando muito, a especial situação de direito

material repercute na disciplina do funcionamento das atividades projetadas para o cumprimento da tarefa jurisdicional. Na essência, porém, o processo é um só.

Escreveu Frederico Marques que "entre processo civil e processo penal a diferença é apenas de grau e não de natureza. Se razões de ordem prática aconselham a divisão do Direito Processual em civil e penal, certo é que ambos os ramos do processo apresentam um fundo comum. Uno, portanto, é o Direito Processual pelo que pode ser construída uma Teoria Geral do Processo com os postulados e linhas mestras construídas segundo a metodologia da dogmática do Direito"⁴.

2. Com maior clareza brota esse enfoque unitário quando se entrevê uma outra tarefa reservada ao processo no plano constitucional.

Trata-se da visão constitucional do processo como instrumento ético e político de tutela da pessoa e da liberdade humana⁵.

Realmente, as Constituições do século XX incorporaram, com raras exceções, inúmeros princípios de direito processual, encaixando-os ao lado de outras garantias tradicionalmente

frontar com Cândido R. Dinamarco, *A instrumentalidade do processo*, São Paulo, 1986, especialmente na parte em que analisa e critica as "investigações teleológicas do sistema processual", apontando para a fórmula do **processo como atuação da vontade concreta do direito** (p. 161 a 203).

4 Ob. cit., p. 36.

5 Entre nós, Ada Pellegrini Grinover tem dedicado sua produção científica ao estudo do processo em suas relações com a Constituição. Citem-se: *O Poder Judiciário e a garantia das Liberdades Públicas (Convivium, julho - agosto de 1972, p. 374 a 379; As garantias Constitucionais do Direito de Ação, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais 1973; Os princípios constitucionais e o Código de Processo Civil, São Paulo, Ed. J. Bushatsky, 1975)*. Na introdução ao seu *O Processo em sua unidade* (São Paulo: Saraiva, 1978, p. 1 a 4), a autora põe em relevo a concepção unitária do processo por meio da ótica de sua "Função garantidora", não só na realização da justiça, mas "de tutela dos direitos do homem dentro da ordem democrática". Segundo suas palavras, é nessa visão "que se deve construir e interpretar um processo (civil, penal, trabalhista, administrativo, tributário, etc.) que dê conteúdo real e efetivo às garantias fundamentais e que preserve a dignidade do homem. E é com esse instrumental que deve operar o novo processualista".

1 MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Processual Penal*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 41.

2 Eugenio Florian, embora defensor do dualismo ("el proceso penal y el proceso civil son instituciones distintas") faz a concessão de reconhecer a existência de uma "comunidade externa formal" já que ele questiona, a propósito desse fato, o seu valor e seu exato significado (Cf. FLORIAN, Eugenio. *Elementos de Derecho Processual Penal*. Bosch, Casa Editorial Barcelona, tradução e referências ao direito espanhol por L. Pietro Castro. p. 20).

3 V. MESQUITA, José Ignacio Botelho. *Da ação Civil*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1973. p. 5 e segs., onde está refutada a idéia de uma neutralidade ou independência do Estado-Juiz, em frente ao direito objetivo, assinalando o autor que "o que importa saber, portanto, não é se, ao fim do processo, o Estado impôs a sua "pax", mas sim, se a ordem imposta processualmente corresponde à ordem prevista na lei". Con-

insculpidas no texto constitucional para tutelar os direitos da pessoa humana⁶.

Princípios, como os designados a garantir a independência da magistratura e a assegurar o acesso à tutela jurisdicional, consagrando, em suma, o devido processo legal (compreendendo postulados básicos como a igualdade, o juiz natural, a instrução contraditória, a ampla defesa, a assistência jurídica plena aos necessitados, o duplo grau de jurisdição, a publicidade das audiências), transformaram-se em garantias constitucionais cujo conteúdo exprime um direito especial do cidadão.

Cuidam as Constituições, dessa forma, de um direito ao processo que, como explica Greco Filho, representa uma dupla garantia: ativa e passiva⁷.

Segundo esse autor, o processo como garantia ativa revela-se no complexo de atividades à disposição do cidadão, acima de tudo, para a "reparação de uma ilegalidade", podendo falar-se, nesse sentido, em garantias do *habeas corpus*, do mandado de segurança e, também, em garantia geral da ação.

Em outra face, o processo é apresentado como garantia passiva, porquanto, "impede a justiça pelas próprias mãos", representando a certeza, no plano da ordem jurídica penal, de que o acusado terá am-

pla defesa, não se admitindo mesmo que nenhuma pena seja infligida à pessoa, a não ser por meio do devido processo legal. Igualmente, no plano do ordenamento substancial não penal, o processo consolida a segurança de que "a submissão ao direito de outrem não se fará por atividade deste, mas, por atividade solicitada ao Judiciário"⁸.

3. Na medida em que contribui para desvendar no quadro das liberdades públicas⁹ o fundamento comum dos vários tipos de processo, essa visão político-constitucional identifica neles uma ligação tão íntima que torna desnecessária qualquer outra consideração para demonstrar que os estudos doutrinários, voltados para a unidade do Direito Processual, representam significativa evolução científica¹⁰.

Essa tendência já colheu frutos no campo da elaboração legislativa; a Suécia, o Panamá e a Holanda são países que deram guarida ao movimento unitarista com a promulgação de código único para o Direito Processual¹¹.

No Brasil, além do registro feito por Frederico Marques¹², de que o Código de Processo da Bahia (1915) já reunia, em seu texto, o processo civil e criminal, é de se invocar o anteprojeto de Código de Processo Penal, de sua autoria, remitido em 1975 à apreciação do Congresso.

Nele estava mencionado, em texto expresso (artigo 2º) que, quando se tratar de "instituto comum ao processo civil e ao processo

6 A observação é de Couture, que, em nota de rodapé, menciona os dispositivos constitucionais de mais de uma dezena de países, que tutelam a eficácia do processo civil e do processo penal, como garantia da pessoa humana. (COUTURE, Eduardo Jr. *Fundamento del derecho procesal civil*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 3ª ed., 1973. p. 151).

7 Cf. *Direito Processual Civil Brasileiro* (São Paulo: Saraiva, 1981. p. 38 a 40), obra na qual o autor dedica a "Introdução" e todo o capítulo primeiro (p. 7 a 64) ao desenvolvimento de uma visão política do processo, pondo em destaque a função que o processo exerce no "sistema de garantias de direitos subjetivos públicos e privados", reconhecendo, por fim, que essa conotação política do processo contribui para a formulação de uma teoria geral do processo. V. do mesmo autor *Os direitos individuais e o processo judicial* (São Paulo: Atlas, 1977, especialmente p. 33 a 74). Consultar, ainda, de recente edição, o seu *Tutela Constitucional das liberdades*, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 53 a 137.

8 Ob. cit., loc. cit.

9 A expressão "liberdades públicas" serve, usualmente, para designar o conjunto de direitos proclamado a favor dos indivíduos, organizado e protegido pelo Estado (V. COLLIARD, Claude Albert. *Libertes Publiques*. Dalloz, 1975, 5ª edição. p. 2).

10 V. GRECO FILHO, Vicente. ob. cit. p. 4, em defesa da Teoria Geral do processo, que não representa "retrocesso", antes, confirma e "realça sua autonomia" em relação aos ramos de direito, que são aplicados no processo.

11 V. MARQUES, J. Frederico. *Instituições de Direito Processual Penal*, ob. cit., p. 37, nota de rodapé nº 5; CINTRA, A. C. Araújo; DINAMARCO, Cândido R.; GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974. p. 21.

12 V. *Instituições de Direito Processual penal*, ob. cit. p. 42.

penal", é permitido invocar as normas daquele para suprir lacunas, esclarecer o sentido e o alcance dos preceitos do processo penal¹³.

Na própria "exposição de motivos" ficou consignada a diretriz do projetante, refletida no dispositivo lembrado, no sentido de "manter, dentro dos limites possíveis e aconselháveis, a uniformidade entre as normas do processo civil e as do processo penal", lembrando, ainda, que, "a estrutura, a sistemática, a terminologia e vários de seus conceitos muito se aproximam do que se contém no Código de processo civil vigente"¹⁴.

Não há razão científica para tomar rumo diferente, quando se está diante de uma gama de fenômenos fundamentais, que são idênticos nos vários "setores do processo" como é o caso do conceito da coisa julgada¹⁵, do ato processual, da noção de defesa, da sentença, do recurso, da preclusão, da competência.

Sem discrepância atuam, nos diversos ramos do Direito Processual, princípios gerais como o da imparcialidade do juiz, do juiz natural, do duplo grau de jurisdição, do contraditório, da livre convicção, etc.

Uma observação merece ser lembrada, em defesa da formulação unitária do Direito Processual já foi anotada por Frederico

13 "Artigo 2º - A lei processual geral admitirá interpretação extensiva, aplicação analógica e o suplemento dos princípios gerais do direito. Sempre que se tratar de instituto comum ao processo civil e ao processo penal, podem ser invocadas e aplicadas normas daquele, para cobrir as lacunas e omissões destes, ou para esclarecer o entendimento de seus preceitos".

14 V. a publicação veiculada no diário Oficial da União de 20.06.70, Suplemento ao nº 118, especificamente o referido art. 2º teve sua formulação inicial rejeitada, abolindo-se sua parte final, como se vê do Anteprojeto mandado publicar em 1981 (V. DOU de 27.05.81 - Suplemento).

15 V. CINTRA; DINAMARCO; GRINOVER, *Teoria Geral do Processo*, p. 271, que anotam a existência de "diferenças quanto aos casos em que a rescisão se admite na esfera penal e na esfera não penal, e quanto aos prazos - o que, porém, significa, somente, uma regulamentação diversa, com vistas às diferentes relações jurídicas materiais, mas, não uma diversidade ontológica quanto à coisa julgada". Ada P. Grinover faz um exame de aplicabilidade da clássica teoria da coisa julgada de Liebman fora dos limites do processo civil e especialmente voltada para o julgado penal (GRINOVER, *Ada P. Eficácia e Autoridade da sentença penal*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, 1978).

Marques, sustentado em Podetti; todos os ramos em que se subdivide o Direito Processual têm a sua sistematização na Dogmática Jurídica assentada em três pilares fundamentais: a Jurisdição, o Processo e a Ação¹⁶.

Acrescente-se, a essas considerações, a justa expectativa no sentido de que o fato de se aprofundar e desenvolver estudos doutrinários no âmbito de Teoria Geral do Processo pode contribuir para o necessário ajuste das leis sobre o processo à multifária realidade geográfica e socioeconômica do Brasil.

Cuidando de investigar e fixar o exato conteúdo da parte comum a todos os ramos especiais do processo, a Teoria Geral influirá, com certeza, na tarefa de dar aos institutos, conceitos e princípios unitariamente considerados, igual conteúdo normativo.

Essa tarefa tem importância diante da Constituição promulgada em 1988¹⁷.

Lembre-se que, em matéria de competência legislativa, à União cabe, privativamente, a teor do artigo 22, I, legislar sobre direito processual, reservando-se, contudo, no seu § único, que lei complementar poderá autorizar os Estados "a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo".

Em passo seguinte, assegurou-se aos Estados a competência concorrente para legislar sobre procedimento em matéria processual (CF 88, art. 24XI), estabelecendo-se, no § 1º do artigo 24, que, "no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais".

Projeta-se o caminho para a adoção de um código processual unificado de âmbito nacional, com o exercício, pelos Estados, de

16 V. MARQUES, *Tratado de Direito processual penal*, p. 35.

17 O sistema constitucional, vigente anteriormente, estabelecia a unidade na competência legislativa em matéria de Direito processual, vedada aos Estados a elaboração, ainda que em caráter supletivo ou complementar, de leis processuais civis ou penais (Constituição federal, na redação da Emenda nº 1, de 17.10.69, artigo 8º, XVII, c).

uma competência legislativa, para disciplinar procedimentos em atenção a peculiaridades locais.

O conteúdo normativo do projetado Código se revelaria na regulamentação uniforme dos princípios, institutos e conceitos, que são comuns aos processos civil e penal.

Respeitadas as particularidades irreconciliáveis, ditadas pela natureza própria do direito material a ser atuado em cada forma peculiar de processo, pode-se antever uma convivência harmoniosa entre o Código Processual Nacional e a pluralidade de legislações processuais locais¹⁸.

Pensamos que, assim, ficaria resguardada, com maior eficiência, a ansiada "humanização" do processo, pela adequação desse instrumento de realização da Justiça às necessidades e condições dos locais onde vivem os cidadãos, destinatários da fundamental garantia de liberdade em que se traduz, em última análise, o processo.

18 Já viveu o País a fragmentação legislativa em matéria de processo civil e penal; ressentindo-se, contudo, à época em que se registrou a pluralidade de leis sobre o processo, da falta de diretrizes e normas gerais. Recorde-se que, em matéria de processo civil, foram baixados, pelos Estados, estatutos e códigos a partir de 1905, que vigoraram até a edição do Código de 1939, cuja matriz constitucional (Constituição de 1937, artigo 16, inciso XVI) foi herdada da Constituição de 1934, sendo esta última responsável pelo restabelecimento, no plano constitucional, da unidade da competência legislativa processual, na qual foi investida a União. Sobre o histórico do processo civil, no período de 1934 a 1938, marcado pela sucessão de três regimes políticos, consultar trabalho de Ada P. Grinover (GRINOVER, Ada P. O restabelecimento da unidade processual in *O processo em sua Unidade*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1978. p. 5 a 34). Para todos os períodos da história do Direito Processual Civil brasileiro, v. estudo do professor Moacir Lobo da Costa, intitulado *Breve Notícia Histórica do direito Processual Civil Brasileiro e de sua literatura* (COSTA, Moacir Lobo da. *Breve Notícia Histórica do direito Processual Civil Brasileiro e de sua literatura*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo e Editora Revista dos Tribunais, 1970). Já no que diz respeito ao processo penal, sua codificação antecipou-se ao processo civil com a edição, em 1832, do Código de Processo Criminal, que surgiu como reação às práticas do sistema inquisitivo, que vigorava sob a égide do Livro V das Ordenações Filipinas. Sucederam-se outros diplomas, até que a legislação, única em matéria de processo penal, viu-se ameaçada com a Constituição de 1891, que atribuiu, a cada unidade federativa, competência para legislar sobre o Direito processual. Foram postos em vigor vários códigos estaduais, que permaneceram até a edição do Código Processual Penal Único, em outubro de 1941, quando, só então, atendeu-se dispositivo constitucional, introduzido na Constituição de 1934, restabelecendo a unidade processual, mantida no diploma de 1937. Sobre as fontes históricas do processo penal brasileiro, v. MARQUES, *Instituições de Direito Processual penal*. p. 111 a 127.

2. O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

4. A referência a uma Teoria Geral do Processo não significa admitir a identidade dos vários ramos do Direito Processual. Antes, a evolução da processualística revela a existência de uma irreversível "setorialização" do processo.

A compreensão desse fenômeno está ligada ao caráter predominantemente instrumental do processo, o que impediu de ficar imune às particularidades do direito substancial, que em seu âmbito deve ser atuado¹⁹.

Por isso, em simetria, até mesmo de ordem terminológica, a certos ramos relativamente autônomos do direito material, que nasceram da crescente complexidade das relações sociais e conseqüente especialização de sua disciplina jurídica, a doutrina alude a ramos e sub-ramos correspondentes do Direito Processual.

Além da menção aos dois grandes ramos da ciência processual – Direito Processual Civil e Direito Processual Penal –, são freqüentes as referências a outros ramos e sub-ramos do direito: Direito Processual do Trabalho, Direito Processual Eleitoral, Direito Processual Penal Eleitoral, Direito Processual Penal Militar, Direito Processual Constitucional, Direito Processual Internacional, Direito Processual Administrativo e Direito Processual Tributário.

5. A precedência histórica do Direito Civil em relação aos demais ramos do direito privado, que só se foram formando, paulatinamente, por "força da especialização de interesses"²⁰, tem muito a ver com a ascendência do seu instrumento próprio de realização – o pro-

19 O processo não é subdivisão de qualquer ramo do Direito material; já está consolidada, há muito tempo, a autonomia científica do direito processual com seus preceitos e normas enquadrados em um sistema de princípios com características próprias. Como lembrado por Vicente Greco Filho (ob. cit., p. 4) a formulação de Teoria Geral do Direito Processual endossa a sua autonomia científica no amplo quadro das ciências jurídicas.

20 Na lição de Orlando Gomes, o direito civil constitui "a primeira regulamentação dos interesses particulares" (GOMES, Orlando. *Introdução do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 45).

cesso civil – sobre as demais formas peculiares de processo por meio das quais se faz atuar um direito que não seja o penal.

De outro lado, a formação histórica do processo civil mostra a criação de sua teoria geral em torno do processo condenatório, por sua vez ligado à idéia de uma violação do direito e a sua necessária reparação pela imposição de uma sanção civil.

Observa Carnelutti que “la partizione del processo civile dal processo penale avviene su quel ramo del processo di cognizione, che è il processo di condanna”²¹. Assim se deu porque as duas formas elementares de sanção instituídas pelo direito, para a preservação da sociedade, reduzem-se a medidas repressivas – a restituição e a pena. E, exatamente, por serem **medidas de repressão**, não puderam dispensar um processo em que se apure, previamente, a responsabilidade, sob pena de se correr o risco de uma execução injusta ou uma segregação perigosa.

Como tais medidas repressivas, continua o processualista italiano, apresentam, quanto aos seus efeitos, diferenças fundamentais – uma predominante satisfativa (restituição a favor de quem tem o interesse protegido) e a outra aflitiva (imposição de pena para quem tem o interesse sacrificado) –, isso explica as estruturas diversas do processo de condenação segundo seu objetivo, seja o de definir a responsabilidade civil ou a responsabilidade penal.

De qualquer forma, registra-se, nos dias de hoje, a atomização da ciência jurídica, fenômeno do qual não escapa o direito processual. Sem embargo da contribuição que esse posicionamento traz para melhor compreensão da área científica aqui examinada, no entanto, só o Direito Processual Penal e o Direito Processual Civil reúnem os requisitos para serem alçados ao patamar de uma verdadeira autonomia científica, como, de resto, admitem até mesmo os que consideram a ciência processual como um todo unificado.

21 V. CARNELUTTI, Francesco. *Sistema del diritto processuale civile*. Padova: Ed. Antonio Milani, 1936, p. 141.

Barbosa Moreira, em trabalho apresentado ao Primeiro Congresso Internacional de Direito Processual Civil de Gand²², sustentou, por extensão da autonomia científica do direito processual civil, a existência da **teoria geral processual civil**, colocando-a, porém, em nível de especialização à **teoria geral do direito processual**.

Para Frederico Marques, entre o Direito Processual Penal e o Direito Processual Civil ocorre um estreito relacionamento, afirmando que cada qual tem o seu objeto e campo de aplicação, “muito embora se filiem à Teoria Geral do Processo de onde recebem princípios gerais e os conceitos comuns”²³.

Na verdade, os outros ramos despontam, apenas, com uma denominação que transmite a idéia de que disciplinam um “processo próprio”. Exame detido revela, porém, uma aproximação de suas formas peculiares e estruturas procedimentais às formas comumente adotadas no processo civil e no processo penal.

O destaque dado por parte da doutrina a alguns desses ramos explica-se, muito mais, em virtude da existência de um **juiz próprio** para a solução de controvérsia, que se compõe por normas disciplinadas em ramos particulares do direito material e, ainda, pela presença de um **corpo próprio de lei** que regula o exercício da função jurisdicional.

(a) É, por exemplo, a situação no direito brasileiro, que permite sejam apresentados como portadores de uma “relativa autonomia”, ramos como o **Direito Processual do Trabalho**, **Direito Processual Eleitoral** e **Direito Processual Penal Militar**²⁴.

22 V. MOREIRA, José Carlos Barbosa. As bases do Direito Processual Civil in *Temas de Direito Processual*. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 3-13.

23 V. MARQUES, *Tratado de Direito Processual Penal*, p. 30 (nota de rodapé).

24 Com relação à autonomia do direito processual do trabalho, v. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Curso de Direito Processual do Trabalho*, São Paulo: Saraiva, 4ª ed., 1981 e GIGLIO, Wagner D. *Direito processual do trabalho*. São Paulo: LTR, 4ª ed., 1981. Nessas obras, os autores apresentam um panorama das disputas doutrinárias em torno do tema.

Há mais de três décadas que as Constituições inserem, entre os órgãos do Poder Judiciário, as justiças especiais como tais consideradas a Militar, a do Trabalho e a Eleitoral.

Na constituição de 1891 já se encontrava uma referência a “foro especial nos delitos militares” do qual eram destinatários os “militares de terra e mar” (art. 77 e §§), mas foi com o advento da Constituição de 1934 que as justiças especiais (duas delas: a Militar e a Eleitoral) receberam expressa menção como órgãos do Poder Judiciário.

A justiça do Trabalho foi instituída primeiramente, fora dos quadros do Poder Judiciário pela Constituição de 1934 (art. 122). Só passou a figurar ao lado das demais justiças especiais com o aparecimento da Constituição de 1946.

Fora dessas hipóteses, reluta a doutrina nacional em reconhecer autonomia a outros ramos do Direito Processual.

7. O **Direito Processual Constitucional**, na lição de Ada Pellegrini Grinover, não se constitui em ramo autônomo do direito processual, mas é “uma colocação científica, de um ponto de vista metodológico e sistemático, do qual se pode examinar o processo em suas relações com a Constituição”.

Na acepção apresentada, estariam abrangidas “de um lado, a tutela constitucional dos princípios fundamentais da organização judiciária e do processo e, de outro lado, a jurisdição constitucional”. Mais especificamente constituem seu objeto próprio as normas constitucionais sobre os órgãos da jurisdição, sua competência e suas garantias; o direito de ação, o direito de defesa, bem como postulado deles decorrentes; e ainda o controle judiciário da constitucionalidade das leis e dos atos da administração, bem como os remédios constitucional-processuais, como o *habeas corpus*, o mandado de segurança e a ação popular²⁵. Acrescentaríamos: o *habeas data* a o mandado de injunção.

25 V. GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover. *Os Princípios constitucionais e o Código de Processo Civil*. São Paulo: Ed. Bushatsky, 1975, p. 7.

8. O **Direito Processual Internacional**, pela boa doutrina, é considerado autônomo em relação ao Direito Internacional Privado, mas atrelado ao Direito Processual Civil. Citando autores estrangeiros, Greco Filho sustenta essa posição e chega mesmo a empregar a significativa denominação de **Direito Processual Civil Internacional**, propondo-lhe definição que o tem como “parte do direito processual civil que disciplina através de normas especiais a solução de lides em que há, pelo menos, um elemento estrangeiro relevante para o processo”.

De acordo com os seus ensinamentos, são temas aí estudados o da competência internacional, o da litispendência internacional, o *cautio judicatum solvi*, a ação extraterritorial de alimentos e a homologação da sentença estrangeira²⁶.

9. O **Direito Processual Administrativo** não é considerado na doutrina nacional sequer um ramo do Direito Processual.

Frederico Marques sustenta que até mesmo a “designação é inadequada”, pois ela se reporta à disciplina de um procedimento, que não se desenrola perante o Judiciário, antes se realiza na esfera administrativa “através de órgãos não dotados de Jurisdição, mas tão-só do quase “judicial power” ou de meras atribuições disciplinares”²⁷.

Recorde-se que tal colocação é feita à luz do direito pátrio em que não se registra a existência do contencioso administrativo em sentido próprio. Porque, onde ele existe, o próprio Frederico Marques reconhece poder falar-se em “Direito Processual Administrativo”, “Processo Administrativo” e “Jurisdição Administrativa”²⁸.

9.1. Por isso mesmo, com idêntica denominação, Cretella Jr. batiza o **ramo do Direito Administrativo** que agrupa normas reguladoras do **processo administrativo**, definindo este último como “a série de operações jurídicas que preparam o ato administrativo

26 V. GRECO FILHO, Vicente. *Homologação de Sentença Estrangeira*, São Paulo, Saraiva, 1978, p. 51 a 62.

27 V. MARQUES, *Instituições de Direito Processual civil*, p. 42.

28 V. MARQUES, *Instituições de Direito Processual civil*, p. 43.

permitindo que o Estado atinja seus fins através da manifestação da vontade da Administração²⁹.

O fato de o administrado, funcionário público ou não, pleitear o seu direito deduzindo uma pretensão contra a administração junto a órgãos da própria Administração, quando muito, instaura uma situação contenciosa com a observância de um *modus procedendi* no qual é assegurado o direito de ampla defesa e que está voltado à aplicação do direito àquela situação de conflito.

Isso, no entanto, é insuficiente para qualificar, como "jurisdicional", essa atividade dos órgãos constituídos no âmbito da Administração; porquanto, fundamentalmente, essa tutela não tem o foro da definitividade absoluta, ou melhor, o requisito da coisa julgada³⁰.

De outro lado, o correto enquadramento do "processo administrativo", enquanto objeto de estudo e regulamentação, em um dos ramos das Ciências Jurídicas, continua sendo problema em sistemas em que a "função jurisdicional" é seccionada e o seu

desenvolvimento se faz em dois planos sucessivos; primeiro, perante órgãos da administração e, em, seguida, na tela judiciária, esta em caráter de complementação.

Sob esse prisma, um redimensionamento do enfoque até agora predominante, esteve prestes a despontar.

É que, por via de alteração constitucional³¹, se ensaiaria construir um "contencioso administrativo", que desempenharia o papel de juízo *a quo* da jurisdição ordinária.

É verdade que não se identificava, aí, a instituição de um sistema de contencioso puro, como regulado na França e outros países. Lá fora, há contencioso administrativo em sentido próprio que, como observou Alcides Jorge Costa, "implica dualidade de Jurisdição: ao lado do poder Judiciário, certos litígios são resolvidos pela administração cujas decisões não se submetem ao crivo daquele poder"³².

Não é menos exato que continuaria em vigor o sistema de jurisdição una.

De qualquer forma, a constituição inovou, na medida em que acenou com a possibilidade de revisão do julgado administrativo a ser proposta, diretamente, em segundo grau de jurisdição, o que levava à exclusão de apreciação judicial em primeiro grau, que ficava substituída pela decisão administrativa.

Se isso não descaracterizava o sistema da jurisdição una, porquanto a decisão administrativa não ficava privada do exame judicial, certo é que iria provocar o engenho não só de formas procedimentais

29 V. CRETELLA JR., José. *Lições de Direito Administrativo*. São Paulo: J. Bushatsky Ed., 2ª ed. revista, 1972. p. 316.

30 Anote-se a posição de Pontes de Miranda que, comentando princípio da inafastabilidade do controle judicial, afirmou que "não se diz que não haja coisa julgada, em matéria administrativa; o que se enuncia é que a lei não pode excluir o exame judicial, ainda que para verificar se houve aquela coisa julgada". Seu pensamento pode ser melhor entendido se o trecho destacado for confrontado com o que o autor escreveu em outra passagem, sobre o mesmo assunto, quando então deixou consignado que, uma vez transitada formalmente em julgado, as decisões administrativas só produzem coisa julgada material "dentro e fora do poder que as ditou" quando "não mais sujeitas à apreciação judicial, segundo o artigo 153, § 4º da Constituição de 1967" (V. MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº 1 de 1969*. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 2ª ed. Revista p. 106 e 108). Para uma análise do problema da coisa julgada nos atos administrativos, ver BORGES, José Souto Maior. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, lançamento Tributário*, Rio, Forense, Vol. IV 1981, p. 323 a 352. Nesta obra, o autor admite ser inadequado o emprego do termo "coisa julgada administrativa", mas, sustenta que os atos administrativos são dotados de "força material de direitos" igual à que dispõe o ato judicial. Procura, ainda, mostrar que o problema se identifica com a duração da validade da norma jurídica, remetendo a solução do problema ao direito positivo; são suas as palavras: "A teoria jurídica não pode assumir um problema cuja solução compete exclusivamente ao direito positivo" (V. ob. cit. pg. 351).

31 O tratamento novo do contencioso foi introduzido de forma traumática em abril de 1977 através de emenda nº 7, após o fechamento do Congresso nacional para a concretização de uma "reforma do Poder Judiciário". Compare-se o acréscimo introduzido ao § 4º do artigo 153, com a redação determinada pela emenda 7 aos artigos 111, 112, II e ainda com os artigos aditados sob nº 203 e 204.

32 V. COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações a propósito do anteprojeto de lei sobre contencioso administrativo fiscal in *Revista da Procuradoria Geral do estado de São Paulo*, São Paulo (12) de junho de 1978, p. 353.

adequadas, mas, também, de estrutura singular de composição dos órgãos na esfera administrativa, pois haveria necessidade de ser assegurada a garantia de justiça nesse "procedimento híbrido"³³.

Realmente, a partir do reconhecimento de que sobre as decisões administrativas só poderia recair a supervisão do Poder Judiciário atuando em um só grau, a questão que se colocava é a de como evitar que essa inovação representasse para o cidadão uma verdadeira redução de garantia de realização de seu direito.

Isso porque o uso de via jurisdicional iniciado perante o Tribunal competente destrói, parcialmente, a garantia consubstanciada no controle inerente ao princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, só mantida para os casos que não envolvam o reexame das provas e preencham os requisitos constitucionais de acesso ao Supremo Tribunal Federal (Constituição Federal, art. 119, III, combinado com Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal - DOU 27.10.80, art. 325).

Em relação às demais hipóteses, absolutamente não raras nos campos em que se pretendia implantar o "contencioso" (litígios decorrentes das relações de trabalhos dos servidores com a União, autarquias e empresas públicas federais, questões fiscais e previdenciárias, inclusive acidentes de trabalho), procede a observação que José Ignacio Botelho Mesquita fez, propriamente, sobre o "contencioso fiscal", no sentido de "que o controle instituído pelo sistema do duplo grau de jurisdição é obviamente garantia de justiça contra atos de arbítrio. A falta de tal garantia prejudicará aquele que tem ônus de prova no caso do contencio-

33 Foi assim que a inovação recebeu o batismo de José Ignacio Botelho de Mesquita quando, discorrendo sobre o tema "Processo Administrativo Tributário federal", deixou anotado: "Com efeito, a revisão do julgado administrativo procedida diretamente pelo segundo grau de jurisdição, somente se explica diante de um **procedimento híbrido, metade administrativo, metade jurisdicional**, que exclua a apreciação judicial em primeiro grau de jurisdição, porquanto a coisa julgada formada na instância de revisão impedirá, obviamente, que a pretensão do vencido seja reproposta em primeiro grau (XAVIER, Alberto et alii. *Conferências sobre Temas Tributários*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 235 a 247)

so, o contribuinte, que é quem tem a iniciativa do processo e, portanto, das afirmações de fato que devam ser provadas"³⁴.

Portanto, árdua seria a tarefa do legislador quando se dispusesse a concretizar a reforma constitucional de 1977 em harmonia com a intenção de transformar a jurisdição ordinária em prolongamento do imaginado contencioso administrativo.

Sobrevindo a Constituição de 1988, poupou-se ao legislador essa ingrata tarefa porquanto restou eliminada do texto constitucional a criação do projetado "contencioso".

Manteve-se o sistema tradicional pelo qual o litígio administrativo³⁵ continua sob a tutela da Jurisdição ordinária (federal ou dos territórios ou dos Estados) cuja atuação é provocada pelo uso de vias do processo civil³⁶.

Como, também, não se institucionalizou nos quadros do Poder Judiciário uma justiça especial investida, exclusivamente, da denominada "jurisdição administrativa"³⁷, ficou afastada a possibilidade de o Direito Processual Administrativo ser tratado como sub-ramo do Direito processual.

Na verdade, é o caso de melhor designar o complexo das normas que disciplinam o procedimento administrativo³⁸ como **Direito Ad-**

34 V. ob. cit. em nota de rodapé nº 33 *supra*, p. 236.

35 Frederico Marques define o **litígio administrativo** como "aquele em que a Administração Pública, por qualquer de seus órgãos, figura como sujeito (ativo ou passivo) de uma pretensão insatisfeita" (V. MARQUES. *A Reforma do Poder Judiciário*, São Paulo: Saraiva, 1979, p. 112).

36 Barbosa Moreira diz que a expressão **processo civil** abrange "litígios sobre relações jurídicas de direito público (constitucional, administrativo, tributário, os quais se incluem na área de competência da Justiça ordinária, uma vez que não existe no Brasil aparelho equiparável ao 'contencioso administrativo' de tipo francês" (MOREIRA, *Temas de Direito Processual*, p. 3).

37 Frederico Marques anota a tendência do direito nacional para essa solução, já adotada na Alemanha (MARQUES, *A reforma do Poder Judiciário*, p. 47).

38 A expressão "procedimento administrativo" é de uso consagrado para indicar o complexo de atos que se desdobra perante um órgão da administração, cujo ato final não se qualifica substancialmente como ato jurisdicional. Serve, igualmente, para extremar essa realidade de um outro fenômeno, esse sim abarcado pelo termo "processo", que se desenvolve perante uma autoridade judicial (pode não ser judiciária,

ministrativo Procedimental, porque tal ramo traz a vantagem de indicar, desde logo, pela procedência do primeiro qualificativo, o setor da Ciência do Direito em que, segundo a doutrina dominante, está enquadrado o sub-ramo em tela em que, naturalmente, serão encontrados os princípios e os mandamentos que o regem.

9.2. Em tal perspectiva, pode-se falar em um **Direito Administrativo Procedimental Tributário**, porquanto existe na esfera administrativa toda uma forma própria para atuar uma norma jurídica tributária.

É freqüente a hipótese em que litígio administrativo apresentase qualificado não só por ter a Fazenda Pública como sujeito ativo ou passivo da pretensão mas, ainda, pelo fato de a pretensão ser fundada em norma que estatui a obrigação de alguém recolher, aos cofres da Administração, uma prestação pecuniária chamada **tributo**.

Segundo Carnelutti "si può parlare di una lite tributaria quando contro la pretensa dello Stato alla percezione del tributo si oppone la resistenza del cittadino, nella forma della contestazione, o, comunque, della disobbedienze"³⁹.

O fenômeno tributário, como bem observou Carnelutti, encerra em si mesmo um conflito de interesses. Em suas palavras, "Lo Stato (o, in genere l'ente pubblico) ha interesse a prendere al cittadino quanti più beni sia possibile e il cittadino a dargliene quanti possa meno. Se non temessi di essere frainteso, oserei dire che il conflitto que appartiene alla stessa categoria di quello, in cui si contrappongono il ladro e il proprietario"⁴⁰.

Cuida o Estado⁴¹ de compor conflito estatuinto, por meio de norma jurídica (norma tributária), uma obrigação (obrigação tribu-

tária) a cargo do particular (ou do próprio Estado, quando por suas empresas públicas exerce uma atividade não monopolizada, C.F., artigo 173, § 1º), com o que juridiciza o fenômeno tributário.

Se o sujeito passivo não efetua a sua prestação, a Fazenda Pública, a exemplo de qualquer titular de um direito lesado, só pode obter satisfação de seu crédito (crédito tributário) contra a vontade do obrigado, se invocar a intervenção do poder coativo do Judiciário.

Isso não implica na inexistência a favor da administração do que se convencionou denominar "privilège du prealable". Em sistema jurídico, que não se inspirou no modelo francês, como é o caso brasileiro, tal privilégio só autoriza "a dispensa do Juízo preventivo probatório do título público", cabendo à administração "apenas formar o título, mas, a execução se processa perante a autoridade judiciária"⁴².

Exatamente na fase administrativa, em que a própria Fazenda forma o seu título (e o faz através do lançamento culminando com a inscrição do crédito tributário na repartição administrativa), existe uma "tutela jurídica ao contribuinte, embora não definitiva, consistente em um procedimento legal"⁴³.

As características peculiares do fenômeno tributário⁴⁴ condicionam, sem dúvida, a disciplina desse procedimento que, por isso mesmo, exige

leis tributárias, com exclusividade, ao poder Executivo, reconhecidamente o poder que adquiriu superioridade incontestada sobre os demais, até porque através dele é que o Estado desempenha, com maior rapidez e eficiência, a missão de prover o bem-estar social (cf. DALLARI, Dalmo A. *O Renascer do Direito*. São Paulo: Ed. Bushatsky, 1976. Ver nesta obra, especialmente, as suas considerações sob o título "Executivo Moderno e suas tendências", p. 157 a 172. Na Constituição Brasileira vigente, artigo 57, IV.

42 V. Acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo in *RDA* vol. 62/1114, citado pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira em seu *Curso de Direito Tributário* (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 243).

43 V. NOGUEIRA. *Curso de Direito Tributário*, p. 42.

44 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1973. Nesta obra, especificamente no Capítulo VI sobre a "Relação Jurídica de Lançamento" (p. 83 a 88), são destacadas não só as obrigações do contribuinte na relação de lançamento, mas, ainda, as garantias que, nessa determinação procedimental do tributo, devem ser asseguradas ao contribuinte, o que configura, nas palavras do autor, um verdadeiro "estatuto de seus direitos procedimentais".

isto é, pertencente ao Poder Judiciário) propiciando o exercício de uma função substancialmente jurisdicional e instaurada pelo exercício do direito de ação.

39 V. CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo studio Del Diritto processuale tributario in Rivista di Diritto Processuale Civile*, num. 2. P. I; 1932. p.105 a 120.

40 V. ob. cit., p. 108.

41 Uma das características do estado Contemporâneo é a reserva da iniciativa das

um complexo diferenciado de normas que formam o **Direito Administrativo Procedimental Tributário** cujo instituto fundamental é o **procedimento administrativo tributário**, modalidade do procedimento administrativo⁴⁵.

Observa-se que essa fase de cognição e apuração (contenciosa ou não) do *an* e do *quantum debeat*, e conseqüente formação do título creditório, pode não existir nos casos em que a lei atribui ao próprio obrigado ao tributo a tarefa de atuar, por sua conta e risco, norma tributária, cabendo-lhe, em conseqüência, o dever de efetuar o pagamento do tributo em prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN).

Em tais hipóteses, ocorre uma de duas situações. Ou o particular cumpre suas obrigações acessórias de forma regular, comunicando à Administração a existência do débito, inclusive especificando o seu *quantum*, mas não recolhe o tributo ou, o particular, simplesmente, omite-se, impedindo que chegue ao conhecimento do titular do tributo a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Na primeira situação, a lei autoriza o titular do tributo a inscrever a dívida depois de esgotado o prazo fixado para o seu pagamento (artigo 201 do CTN), aparelhando-se, dessa forma, para invocar o poder coativo do Judiciário, com o que logrará obter a satisfação de seu crédito.

Recorde-se aqui, a jurisprudência dos tribunais paulistas, pioneira em firmar a tese de que nem sempre é indispensável o procedimento administrativo para a regular inscrição do débito.

Em casos de ICM declarado e não pago pelo contribuinte, sustentou-se que a dívida seria ilíquida e incerta pela não apresentação

45 O administrativista Hely Lopes Meirelles afirma em seu *O processo administrativo e em especial o tributário*, que "o processo administrativo é gênero do qual o processo tributário ou fiscal é uma das espécies... Já é tempo de inserirmos o processo tributário ou fiscal no quadro geral dos processos administrativos, sujeitando-o aos seus princípios e ao tratamento doutrinário conveniente à correta sistematização de todas as modalidades em que se apresenta perante o fisco e contribuinte" (MEIRELLES, Hely Lopes. *O procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, 1975. p. 13).

do prévio processo administrativo. Acórdão, que escolhemos como paradigma, impôs, com acerto, a seguinte exegese, *verbis*: "A lei estadual nº 10.396/70 dispensa em casos como o presente o processo administrativo. E tal dispensa em nada contraria o Código Tributário nacional. Sem dúvida, o lançamento é ato privativo de autoridade... mas este dispositivo tem de ser entendido harmonicamente com outros ramos do mesmo diploma, inclusive com o artigo 150 que enumera entre as mobilidades de lançamento, por homologação, também, conhecido por auto-lançamento... Tal homologação, embora deva ser expressa, pode ser automática e se manifesta pelo próprio ato de inscrição do débito" (Julgados dos Tribunais de Alçada Civil de São Paulo, Lex Editora, vol. 39/192-3)⁴⁶.

Na segunda situação, se ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos (artigo 173, § 1º do Código Tributário Nacional), o titular do tributo dá início ao procedimento administrativo do lançamento instaurando-o *ex-officio*.

Aí, então, na hipótese em que, a teor do permissivo legal que institui o tributo, ocorreria a supressão da atividade procedimental, ela ressurgiria sob a roupagem de um lançamento *ex-officio*.

46 Na doutrina, anote-se a posição de Eduardo Domingos Bottallo que, ao se referir ao contencioso administrativo tributário perante o direito brasileiro, entende que sua criação é meramente facultativa quando se trata de "dirimir questões que tenham por objeto a obrigação tributária estrita". Por outro lado, considera inafastável a sua organização pelo titular do tributo "sempre quando o propósito de sua atividade for a aplicação de multas pecuniárias" (BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977, p. 25 a 32). Ousamos colocar um reparo no tocante à primeira assertiva. O CTN refere-se ao amparo que a administração deve dar a direito de defesa do contribuinte na relação procedimental do lançamento quando, por exemplo, estatui que o lançamento só pode ser alterado em virtude de "impugnação" do sujeito passivo ou "recurso de ofício" (artigo 145, I e II) e estabelece que "as reclamações e os recursos" suspendem a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, III) ou ainda quando prevê a edição de uma "decisão administrativa" como modalidade de extinção do crédito tributário (artigo 156 IX); então, não há possibilidade de se colocar a questão em termos de ser "facultativa" a instituição de um procedimento em que o contraditório seja assegurado. No caso do ICM, basta o Fisco recusar a declaração do contribuinte e instaurará o lançamento *ex-officio* dando origem ao procedimento do artigo 142 do CTN com os seus consectários.

Nesse passo é de se indagar se a existência de um **contencioso administrativo em sentido impróprio**, como é o nosso, representa uma etapa distinta e independente daquela coberta pela atividade procedimental de lançamento.

Ruy Barbosa Nogueira, interpretando o direito positivo vigente à época em que escreveu a prestigiada monografia sobre a "Teoria do Lançamento Tributário", com a qual conquistou a primeira cátedra de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, deixou assentado que o direito e a prática fiscal consagram o lançamento "como um procedimento administrativo, que vai desde o momento da realização do fato gerador até o cumprimento normal da obrigação tributária, dentro da via administrativa. Quando não ocorre este adimplemento normal continua o procedimento de lançamento até terminar o processo administrativo ou até o momento da inscrição da dívida ativa"⁴⁷.

Ainda em sua publicação sobre a controvertida questão da decadência⁴⁸, interpretando, sistematicamente, o texto do Código Tributário Nacional, o citado tributarista continua expressando o mesmo pensamento. Nesse particular, sua lição merece ser transcrita, *verbis*.

A reclamação ou recursos não obstam, não paralisam a atividade ou procedimento de lançamento. O auto de infração ou a notificação contém o lançamento unilateralmente feito e intimado com prazo para pagamento ou impugnação. Se o sujeito passivo concorda e paga no prazo, satisfaz a obrigação e extingue o crédito (art. 156/I). Se não paga nem reclama, o lançamento se torna definitivo por **preclusão** e

47 V. NOGUEIRA, *Teoria do lançamento tributário*, p. 87/88.

48 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *A decadência do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Co-edição do IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário - e Editora Resenha Tributária Ltda. 1982. Neste trabalho o autor traz inovadora contribuição ao deslinde da questão da decadência, não só elaborando um quadro sistemático dos prazos decadenciais para início do procedimento de lançamento em harmonia com os prazos para a conclusão definitiva do lançamento, bem como emprestando a qualificação da decadência *uti universi* ao estatuído no item I do artigo 173 do CTN, para distingui-la da decadência prevista no item II e no § único do mesmo artigo 173, que são *uti singuli*.

exigível. Porém, se o sujeito passivo reclama ou recorre dentro do prazo, em verdade estará não apenas exercendo um direito que lhe assiste, mas **colaborando para o esclarecimento da verdade** e das provas e, portanto, impulsionando, contenciosa e contraditoriamente, o lançamento que apenas era **unilateral**. Cabe à Fazenda, que tem a direção do procedimento, cumprir os prazos procedimentais e dentro de cinco anos concluir o lançamento, sob pena de decadência.

Assim, o que ocorre no âmbito administrativo é a formação do título creditório da fazenda em uma só etapa, embora desdobrada em duas fases, uma não litigiosa e outra litigiosa.

A disciplina mais completa do "processo administrativo" é a que existe no âmbito federal para a determinação e exigência dos créditos tributários da União (Decreto federal 70.235 de 06.03.72), e dá bem a medida do acerto dessa colocação quando estatui, em seu artigo 14, que "a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento".

De resto, a fase litigiosa iniciada com a provocação do administrado enseja ao titular do tributo a possibilidade de um autocontrole mais eficiente da legalidade de seu próprio ato (**lançamento**) cuja **função** é, também, **uma só** na esfera administrativa, qual seja a de acertar os direitos e obrigações entre o Fisco e o contribuinte⁴⁹.

Entre nós, em matéria de "justiça tributária" no âmbito administrativo, cumpre registrar que houve tentativas de se lhe dar tratamento orgânico e sistemático para o desempenho efetivo de seu papel relevante, que consiste em atuar a norma tributária evitando a lide.

Gilberto de Ulhôa Canto tocou no ponto ao realçar a eficiência do sistema do contencioso francês, pondo em destaque o grau de confiabilidade granjeado pela instituição administrativa naquele país⁵⁰.

49 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Criação e formalização do débito fiscal: A lei, o fato gerador e o lançamento - Natureza do lançamento e os seus efeitos - Espécies de Lançamento. In *Revista dos Tribunais*, volume 237, julho de 1958. p. 48 a 55.

50 V. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Processo tributário (Anteprojeto de Lei Federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação) in *Revista de Direito*

Com relação ao Brasil, anotou com realismo que “os órgãos administrativos, subordinados que terão de ser ao Poder Executivo, sofrem toda a inevitável sorte de pressões e desvirtuamentos que esse Poder, eminentemente político, costuma exercer sobre o que lhe é submisso; e a função jurisdicional não pode ficar sujeita às flutuações dessa modalidade de atuação”⁵¹.

Esse é, sem dúvida, o verdadeiro impasse que parece difícil de ser contornado, restando como justificativa razoável, para a manutenção de um aparelho administrativo que funciona como mecanismo redutor do volume de feitos do Judiciário, apenas e, tão-só, os casos em que a Fazenda Pública surja derrotada em sua pretensão nos órgãos colegiados.

Aqui, a praxe tem registrado o conformismo da Fazenda Pública com a decisão irreformável proferida na fase administrativa (*nemo potest venire contra factum proprio*), nas hipóteses em que a legislação não cobre de definitividade essas decisões dos Tribunais administrativos (onde existe lei expressa nesse sentido, *tollitur quaestio!*)

O tributarista Gilberto Ulhôa Canto, parece-nos, não conseguiu reunir argumentos convincentes para justificar a possibilidade de a União (acrescentamos qualquer ente público titular de um tributo) tomar a iniciativa de ingressar em juízo para pleitear a reforma de uma decisão administrativa, transplantando posições doutrinárias que não cabem em nosso sistema constitucional e estrutura jurídico-política⁵².

A propósito, Rubens Gomes de Sousa já havia descartado a hipótese arrematando que é evidentemente ilógico que a Administração

tenha de recorrer aos tribunais para cassar um ato que, afinal de contas, é da própria administração⁵³.

10. Esgotada a fase administrativa, assegura-se às lides tributárias uma fase judicial, a teor do inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal.

O que não existe na tela judiciária (item 9.1. *supra*) são órgãos destacados com **exclusividade** para exercer funções de **processar, julgar e executar** em relação às **lides tributárias**.

Ao reverso, investidos nessas funções estão os órgãos da jurisdição ordinária, apesar de as lides tributárias se apresentarem com características próprias e bem diferenciadas.

Contudo, registra-se um **conjunto de instrumentos processuais** mediante os quais as lides tributárias podem ser eliminadas em caráter definitivo perante o Judiciário, conjunto esse que compõe o que se ajustou chamar, corretamente, de **processo judicial tributário**.

Pode-se falar em **processo tributário** na medida em que as diferenças, com relação ao processo civil comum, se projetam, sobretudo, na **disciplina do procedimento**, e ainda assim, quando isso ocorre é fundamentalmente em área restrita da tutela jurisdicional da pretensão da Fazenda Pública em receber seu crédito (“execução fiscal”).

Isso, no entanto, é insuficiente para deslocar seu tratamento sistemático do âmbito do Direito Processual Civil. Continuam sendo normas de Direito Processual Civil que, sob o aspecto de fonte dogmática da norma processual, são afetas à União (Constituição Federal, art. 22, I) com a ressalva de que a lei complementar poderá autorizar os Estados “a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas” no artigo 22.

Público, vol. 7, p. 168 a 200. O autor, especificamente à p. 182, esboça suas conclusões sobre “as linhas mestras da natureza da jurisdição Tributária no Brasil”.

51 V. ob. cit., *loc. cit.*

52 V. ob. cit., p. 141 a 144. O autor reconhece ser imprescindível buscar amparo em autores estrangeiros até porque registra que “é exíguo” o “subsídio encontrado no direito pátrio” em que alicerçaria os motivos de sua convicção.

53 V. SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins editora, 1943. p. 85. O Autor propunha, para compatibilizar a natureza da instância administrativa com o conceito constitucional de Administração, “fazer do tribunal administrativo um órgão autárquico, dependente e subordinado ao Chefe de governo, e, não como atualmente, ao Ministro da Fazenda do qual, ao contrário, será autônomo”.

Por tudo isso, Barbosa Moreira empresta larga abrangência conceptual ao termo **processo civil**, no direito brasileiro. Ensina que a expressão “não se refere apenas à atividade realizada por órgãos judiciais para decidir litígios sobre relações jurídicas de ordem privada. Abrange, além disso, a atividade judicial relativa às causas da chamada “jurisdição voluntária” e, também, concernente a litígios sobre relações jurídicas de **direito público** (constitucional, administrativo, tributário), os quais se incluem na área da competência da Justiça ordinária uma vez que não existe no Brasil aparelho equiparável ao “contencioso administrativo” de tipo francês⁵⁴.

Difícilmente, os processualistas pátrios aceitariam uma referência ao **Direito Processual Tributário**, porquanto, o que ainda prevalece para considerar um ramo como **autônomo** na área do Direito Processual é o **critério da especialização da Jurisdição**.

Esse tema já foi examinado por autores como Frederico Marques, Barbosa Moreira e Arruda Alvim.

O primeiro repudia como ramo autônomo do Direito processual a categoria em tela⁵⁵, e mais recentemente em seu *A reforma do Poder Judiciário* afirmou, com relação à tutela jurisdicional administrativa, que ela se exerce pelas vias do **processo civil**, acrescentando que “os procedimentos especiais que possam surgir (como *u. gratia* o mandado de segurança, ou do **executivo fiscal**) constituem segmentos do Direito Processual Civil, subordinados às regras gerais deste e à sua sistemática jurídica...”⁵⁶ (destaque nosso).

Barbosa Moreira sustenta de forma **peremptória** que “Fora do campo do processo civil ficam o **processo penal**, o **processo trabalhista** e o **processo eleitoral** regidos por leis próprias”⁵⁷.

54 MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de Direito Processual*. São Paulo, Saraiva, 1977. p. 3.

55 V. MARQUES, *Instituições de Direito Processual Civil*, p. 40 a 42.

56 V. ob. cit., p. 41 e 42.

57 V. MOREIRA, *Temas de Direito Processual*, ob. cit., p. 3.

Arruda Alvim, em minucioso artigo sobre o “Processo Tributário”, emprega a denominação **Direito Processual Tributário** — embora enfatize que a problemática envolve, apenas, a questão da “variabilidade do procedimento” que segundo ele, “decorre do direito que pretende fazer valer no processo”⁵⁸.

Já os **tributaristas** parecem preferir designar as várias medidas judiciais cabíveis nas relações jurídico-tributárias, posicionando-o no quadro em que apresenta a sistemática do **Direito Tributário** sob a categoria “**Direito Tributário Processual**”⁵⁹.

Rubens Gomes de Sousa dá maior extensão à expressão, asseverando que o **Direito Tributário Processual** deve ser encarado “sob o duplo aspecto do procedimento administrativo e do procedimento judicial”, o que leva às fronteiras do ramo examinado para abarcar “um sistema orgânico e harmônico para o desenvolvimento das questões fiscais contenciosas em seus dois estágios de jurisdição”⁶⁰.

Observe-se, contudo, que não há uma disputa quanto a ser ou não de **Direito Processual** o conjunto de regras processuais especiais que disciplinam a solução em juízo de lides tributárias.

É de se reparar que Carnelutti, por exemplo, usou, indistintamente, **Direito Processual Tributário** e **Direito Tributário Processual**. No mesmo artigo doutrinário que denominou de “*Introduzione allo Studio*”

58 V. *Revista de Direito Público* 16, p. 40.

59 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1986, 6ª ed. Atualizada, p. 277 a 323 e 49.

60 V. SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de Direito Financeiro, in *Revista Forense*, volume 155, setembro-outubro de 1954, p. 21 a 35. Em seu sempre lembrado *A distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*, encontramos passagem em que o autor se refere a um “**direito processual fiscal**” quando procura, traçando um paralelo entre o processo comum e o tributário, deixar demonstrado que este não pode se reduzir àquele (SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*. São Paulo, Livraria Martins Editora, 1943). Contudo, os pontos apontados como divergentes e que impedem a aproximação dessa categoria, já à época, não existiam; v. g. a questão dos poderes do juiz na condução da prova que Pugliese, citado por Rubens Gomes de Sousa, colocava como princípio básico do processo tributário, no direito pátrio era norma expressa, também, para o processo civil comum (CPC 1939 - artigo 112); como nesse particular o próprio Rubens reconhece. Quanto à questão da inversão do ônus da prova, ela é “externa” ao processo civil, em tudo se equiparando a Fazenda Pública na execução de seu título ao credor, por exemplo, de uma

Del Diritto Processuale Tributario”⁶¹, o processualista italiano refere-se ao “diritto tributario processuale” em cujo âmbito ele colocou como objeto “el accertamento e la attuazione” da norma jurídica tributária.

Outra, porém, é a posição de Fonrouge⁶², que tecendo considerações em torno do “processo tributário” repele a tendência dos que como Allorio e Belgrano, autores por ele citados, à luz de determinadas particularidades, entendem ser possível constituir um “sistema” ou mesmo um “direito processual tributário”.

O autor argentino recusa-se a cingir a autonomia científica do direito tributário ao aspecto substancial, concebendo-o como “un todo organico e indivisible”, não aceitando mesmo “ni el derecho procesal tributario y el pretendida separación entre infracciones fiscales propriamente dichas (delitos) y violaciones de ordem administrativo, asi como cualquier otro concepto de la misma índole, que se traduzca em parcelamiento dei derecho fiscal”⁶³.

Desenvolvendo sua posição, Fonrouge aponta algumas singularidades (em matéria de princípios gerais sobre a prova de impulso processual e a largueza de atuação do juiz no processo tributário), mas, nada que impeça, segundo suas próprias palavras, “la aplicación de los principios generales del derecho procesal y las normas que rigen la producción de la prueba en el proceso civil, con algunas adaptaciones en razón de la matéria”⁶⁴.

A verdade é que a disputa doutrinária em torno do tema está condicionada pelo que vem disposto no direito positivo de cada país⁶⁵.

nota promissória, enquanto título de crédito prestigiado pela legislação adjetiva com eficácia igual à sentença para ensejar a execução.

61 *Rivista di Diritto Processuale Civile*, número 2, p. 1, 1932, p. 115.

62 FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1970, 756.

63 FONROUGE, *Derecho Financiero*, p. 756 a 757.

64 FONROUGE, *Derecho Financiero*, p. 757.

65 V. FONROUGE, *Derecho Financiero*. p. 757. O autor assinala que só mesmo o direito positivo pode ajudar a desvendar as diferenças substanciais entre o processo tributário e o processo civil comum.

No direito nacional, não houve condições propícias para uma sedimentação científica do direito processual tributário, porquanto o legislador pátrio não se tem conduzido com segurança e firmeza no tratamento orgânico do processo judicial tributário.

10.1. Como uma das inovações introduzidas pelo Código de Processo Civil de 1973, registrou-se a supressão do executivo fiscal como ação autônoma; objetivo esse que esteve sempre em harmonia com a almejada unidade do processo de execução⁶⁶.

Menos de uma década de vigência foi suficiente para a marcha-à-retrás que devolveu o Executivo Fiscal ao tratamento de lei extravagante⁶⁷, reafirmando, assim, o tradicional comportamento do legislador brasileiro que já o mantivera como objeto de um diploma marginal (Decreto-Lei n° 960 de 17.12.38) quando promulgou, em setembro de 1939, a primeira legislação codificada processual, de âmbito nacional.

Como diploma específico mais importante do processo tributário, a Lei 6.830/80 criou uma estrutura procedimental dirigida para “simplificar e agilizar o processo” de cobrança da dívida ativa dos entes públicos que especifica⁶⁸.

No entanto, o quadro legal em que se subsumem as formas processuais previstas para a solução das lides tributárias é mais amplo.

10.2. A ação anulatória de débito fiscal teve seu “nomem iuris” consagrado no Código de Processo Civil em seu artigo 585, § 1°.

Essa ação, que compete ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, é cabível quando o crédito fiscal já se encontra

66 Consulte-se a “exposição de motivos” que acompanhou o projeto de “Código de Processo Civil” submetido, em agosto de 1972, à deliberação do Congresso Nacional, na parte em que o Ministro A. Buzaid justifica a inovação que reuniu os títulos executivos judiciais e extrajudiciais.

67 Cf. Lei 6.830 de 22.09.80 dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

68 V. Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (DOU 04, 12.81 - seção I - p. 22/967 a 22/984) que dá bem a medida da reação de vários setores da coletividade ao novo diploma, pois, esse pronunciamento da Procuradoria aprecia “representação” no sentido de modificação e revogação de vários dispositivos da Lei 6.830/80.

definitivamente constituído pelo lançamento, isto é, após decisão desfavorável e irreformável na órbita administrativa ou, se não há controvérsia, após regular notificação para pagamento do débito lançado.

À evidência, o ajuizamento da ação quando está registrado o débito na repartição fiscal, se não for precedido de depósito do *quantum* já apurado (e seus consectários legais), não tem o condão de sobrestar a iniciativa da Fazenda Pública cujos representantes têm o dever de ofício de promover a cobrança de seu crédito tributário.

A questão que se coloca quando ocorre a iniciativa da Fazenda paralela à do contribuinte, é a de identificar aí o fenômeno da litispendência (como inadequadamente já tratou a lei) ou da conexão de causas, como mais acertadamente já colocou a doutrina.

A Lei Federal nº 2.642, de 09.11.55, em seu artigo 6º, § 3º, estatuiu sobre a "litispendência" e conseqüente trancamento da via judicial de execução. Mas, a doutrina emprestou ao fenômeno a qualificação de **conexão**, o que conduz à solução processual de reunião das ações perante um só juízo para julgamento único.

Prelecionou Celso A. Barbi que "se o Fisco, na pendência da ação declaratória negativa proposta com este nome ou com o de ação anulatória de débito fiscal, propuser o executivo fiscal, o contribuinte não poderá pleitear a paralisação deste sob fundamento de litispendência, pois, como disse, há diversidade de pedidos e a hipótese é de conexão e não de litispendência. A penhora, pois, será inevitável, ficando, destarte resguardado o interesse do Fisco credor, o qual não está adstrito a aguardar o desfecho de ação declaratória para dar andamento ao seu pedido executivo. Reunidas ambas as ações, o Juiz, afinal, se desacolher a declaratória, julgará procedente o executivo e vice-versa"⁶⁹.

69 V. BARBI, Celso A. *Ação Declaratória Principal e Incidente*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1976. p. 107/108. Tal comentário foi lançado à época em que no direito brasileiro a cognição se inseria na própria ação executiva. Na atual sistemática, aos embargos é que se empresta a natureza de ação autônoma do devedor contra o credor.

Tem razão, portanto, José da Silva Pacheco ao escrever que "pode-se, pois, condicionar o ingresso em juízo a que se recorra administrativamente, mas nem isso pode ser feito, se para recorrer houver necessidade de depositar o valor. Daí se infere que se não se pode proibir o livre ingresso das partes em juízo, quando se exige garantia de instância na esfera administrativa, **por mais forte razão**, não pode proibir esse ingresso com a exigência de garantia do juízo"⁷⁰.

Por isso mesmo, nossos tribunais recusam aplicação ao artigo 38 da Lei 6.830/80, quando for invocado como impedimento à iniciativa do sujeito passivo da relação jurídico-tributária em buscar amparo no judiciário⁷¹.

Quanto à natureza da ação anulatória, foi referida a opinião de Celso Agrícola Barbi, que a tem como **ação declaratória negativa**, nada influenciando em tal caracterização o fato de o lançamento estar concluído administrativamente.

Já não defende a mesma posição Arruda Alvim, que empresta à ação em pauta a natureza de uma ação constitutiva negativa, "pois para extinguir uma relação jurídica (havida como ilegal pelo autor), tanto bastará a sua procedência, com o respectivo trânsito em julgado"⁷².

Acrescenta o respeitado processualista que "efetivamente, na ação anulatória de débito fiscal, que é constitutiva, tanto que, jul-

70 V. PACHECO, José da Silva. *Comentários à nova Lei de execução fiscal*, São Paulo, Saraiva, 1981, p. 152.

71 Em sentido oposto ao defendido no texto, anotamos que a Corregedoria Geral da Justiça no Estado de São Paulo divulgou interessante trabalho sobre o procedimento na cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, coordenado pelo Desembargador Bruno Affonso de André e de autoria de José Alonso Beltrame, Régis Fernandes de Oliveira e Rui Stocco. Neste trabalho está sustentado que "ainda que seguro o juízo nos autos de execução fiscal pelo oferecimento de bens à penhora, depósito ou fiança bancária, não se dispensará devedor do depósito preparatório a que alude o artigo 38 da Lei Fiscal, caso este (o contribuinte) ingresse com ação anulatória de débito" (ANDRÉ, Bruno Affonso de (coord). BELTRAME, José Alonso; OLIVEIRA, Régis Fernandes de; STOCO, Rui. *O procedimento na cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981. p. 65).

72 V. *Revista de Direito Público*, volume 16, p. 44.

gada procedente e transitada em julgado, 'ipso facto' definitivamente anulado o lançamento em que se consubstancia o débito fiscal, ou, mais precisamente, em que se consubstanciava o débito fiscal, estará plenamente satisfeito o autor. E é característica rigorosamente marcante das ações constitutivas (e das declaratórias, tenha-se presente), que o direito por elas discutido fica satisfeito, com o só término do procedimento ordinário, independentemente de qualquer outra providência, ou, mais precisamente independentemente de ulterior processo de execução⁷³.

Como o próprio Arruda Alvim reconhece, tanto a sentença constitutiva quanto a declaratória dispensam o efeito processual próprio da ação condenatória, qual seja, o de criar um título executivo que exija, para satisfação plena do direito reconhecido, uma atividade de execução.

Por esse aspecto, portanto, que denota uma peculiaridade comum à ação constitutiva e à declaratória, é que não se demonstra a natureza da ação apelidada de "anulatória do débito fiscal".

A verdade é que pela ação declaratória se busca a declaração de conteúdo determinado sobre a existência ou inexistência de uma relação jurídica⁷⁴: a isso, também, se prestando a sentença na "ação anulatória", que à evidência, não modifica uma relação jurídica preexistente ou cria relação antes inexistente, como igualmente não extingue uma relação jurídica anteriormente criada.

Isso porque, como já ponderou a doutrina mais prestigiada, "o lançamento na esfera administrativa fiscal tem algo de semelhança

73 V. *Revista de Direito Público*, volume 16, p. 44.

74 V. MESQUITA, José Ignacio Botelho de. *Da Ação Civil*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1973, p. 100 a 107. Este trecho, especificamente, trata da ação declaratória para dela excluir a possibilidade de que o autor exerça um direito à eliminação da incerteza jurídica, asseverando ainda que "não pretende o autor uma simples declaração sobre a existência ou inexistência de um direito, estado ou relação jurídica, de modo que lhe fosse igualmente satisfatória a decisão que declarasse inexistente o direito que ela afirmara existente, ou vice-versa", para concluir, afinal, que "o efeito pretendido pelo autor é a imutabilidade de uma declaração de conteúdo determinado e não uma declaração qualquer".

com a natureza da ação declaratória... apenas esclarece, acerta os direitos e obrigações, naturalmente, sem o efeito da coisa julgada..."⁷⁵.

Portanto, no plano judicial, a sentença em ação anulatória em nada difere, quanto à sua natureza, da sentença em ação meramente declaratória, daí o ensinamento absolutamente correto de Celso Agrícola Barbi de que "a ação anulatória de débito fiscal nada mais é que uma ação declaratória negativa em que se pretende o reconhecimento da inexistência de uma dívida fiscal"⁷⁶.

De resto, o Código Tributário Nacional reconhece o efeito de extinguir o crédito tributário, à "decisão judicial passada em julgado" (art. 156, X), sem que se vincule a extinção à natureza mesma do pronunciamento judicial.

10.3. Pode o contribuinte, a qualquer tempo, dirigir-se ao Judiciário e pedir a declaração da inexistência de determinada relação jurídica tributária, bastando demonstrar o interesse concreto em ver reconhecido seu direito a não pagar o tributo, ou, então, ver esse direito reconhecido em sua exata extensão⁷⁷.

Ultrapassada está mesmo a fase em que os Tribunais restringiam o uso da ação declaratória em matéria fiscal.

Celso A. Barbi registra a existência de vários julgados que criavam condicionantes ao emprego no campo tributário da ação de-

75 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Criação e formalização e o débito fiscal - A Lei, o fato gerador e o lançamento - Natureza do lançamento e os efeitos - Espécies de lançamento". In *Revista dos Tribunais* 273, p. 48 a 55. O autor afirma que "o lançamento não é constitutivo, porque ele não cria direito material, mas apenas vai dar configuração formal, formalizar o crédito já previsto em lei".

76 V. BARBI, Celso A. *Ação Declaratória Principal e Incidente*. Rio de Janeiro: Forense, 4ª edição, 1976, p. 106. Essa posição é prestigiada com o encampamento de suas considerações por Alcides Mendonça Lima in *Comentários ao Código de Processo Civil*, Rio-São Paulo, Forense, 1974, Vol. VI, tomo I, p. 397.

77 É do Desembargador Guilherme Estelita, como relator, o Acórdão da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal na Apelação Cível 48488, entre partes Correio da Manhã S/A e Prefeitura do Distrito Federal (Diário da Justiça 21.05.59, p.2015), onde ficou ementado "Cabe ação declaratória para definir os limites, a extensão de uma relação jurídica. Não se degrada o poder Judiciário com declarar o sentido de um ato administrativo que reconhece um direito. Em matéria fiscal, as isenções são de interpretação restrita".

claratória, como ele próprio afirma, "a fim de estabelecer posição privilegiada para os créditos fiscais"⁷⁸.

Basicamente, a restrição consistia em não se admitir, em matéria de tributos, a discussão sem que o Juízo estivesse seguro; erigindo-se, em conseqüência, os embargos à execução como única via adequada para discutir a validade da cobrança do tributo, principalmente, quando esse já se encontrava lançado.

Em verdade, essa atitude restritiva resultou da aplicação do odioso princípio do *solve et repete*, garantia fiscal repudiada no Estado de Direito democrático.

Não importa que se empreste ao cânnon *solve et repete* a roupagem de "depósito prévio", pois, mantida permanece a coação, que o princípio encampa, como quase todos na doutrina reconhecem⁷⁹, para que o contribuinte não tome a iniciativa de submeter ao crivo do Poder Judiciário a lesão de seu direito.

Com isso, quer-se impor, como conduto normal e único para a discussão do litígio, a via da execução fiscal, sabidamente um instrumento procedimental que vem sendo manejado para desvestir, geralmente, o contribuinte das garantias ao devido processo legal e, paralelamente, ampliar as já extensas prerrogativas da Fazenda Pública.

O procedimento aplicado à ação declaratória para decidir questões fiscais, na ausência de regra especial, é o procedimento ordinário previsto no título VIII do Livro I do Código de Processo Civil.

10.4. A ação de consignação em pagamento recebeu disciplina específica no Código Tributário Nacional que dedicou à matéria o artigo 164, onde estão definidas as hipóteses de seu cabimento.

78 BARBI, *Ação Declaratória Principal e Incidente*, especialmente notas de rodapé 171 e 172.

79 Para breve panorama do comportamento da doutrina em face do princípio do "solve et repete", consultar A. Baleeiro em seu *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, Forense, 5ª ed. 1973 p. 494 e ss. No direito italiano, Carnelutti apresenta, justamente, como um dos pontos em que ocorre a derrogação de princípios do direito processual comum, a norma que impõe o prévio pagamento do tributo que ele considera uma condição que é subordinada a ação do contribuinte perante o Juízo ordinário.

Vencida assim, no plano legislativo, a resistência que a jurisprudência (RF 211/80) opunha ao uso dessa ação no campo tributário, o seu procedimento está esboçado no Código de Processo Civil com o tratamento de "procedimento especial de jurisdição contenciosa" (art. 890 a 900).

10.5. A ação de repetição do indébito está prevista no Código Tributário Nacional em seus artigos 165 a 169, servindo ao contribuinte para obter em Juízo a restituição do tributo indevidamente pago.

Seu procedimento não difere do previsto para a ação declaratória, na ausência de indicação específica de lei.

10.6. O mandado de segurança é, também, remédio processual posto à disposição do contribuinte quando estão presentes os pressupostos do direito fundado em pontos que "puderem ser provados de forma incontestável, certa, no processo"⁸⁰.

Amplio é o seu uso em matéria tributária, prescrevendo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, inciso IV, que, no caso de ser concedido liminarmente o *writ*, está suspensa a exigibilidade do crédito tributário, sobrestando-se-lhe a execução.

Como a concessão de liminar em matéria de tributos recebeu disciplina dessa lei complementar, que não o limita no tempo, parece sustentável a opinião de Arruda Alvim⁸¹ que nega aplicação ao disposto na Lei 4.348 de 1964; diploma esse que fixou a durabilidade da liminar em 90 (noventa) dias, prorrogáveis, eventualmente, por mais 30 (trinta) dias.

Registre-se, nesse passo, a utilidade prática do mandado de segurança preventivo como instrumento adequado e com frequência utilizado para evitar a lesão de um direito na área tributária, tutelando, assim, a ordem jurídica.

80 V. BARBI, Celso A. "De Mandado de Segurança", Rio, Forense, 3ª edição, 1976, O.

81 V. ALVIM, Arruda. *Processo Judicial Tributário* in *Novo Processo Tributário*, vários autores. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

Isto ocorre por dois motivos básicos. Em primeiro lugar, rápido é o seu trâmite procedimental de tal forma que, após a fase postulatória, seguem-se as informações da autoridade coatora e a intervenção do Ministério Público, sobrevivendo, imediatamente, a prestação jurisdicional com a sentença. Em segundo lugar, porque a obrigação tributária tem natureza *ex-lege* e o lançamento é uma atividade administrativa “vinculada e obrigatória”.

Assim é que, descrita em lei a situação que enseja o tributo, quem nela venha se enquadrar terá contra si a pretensão do Fisco a uma prestação pecuniária chamada “tributo”.

À autoridade administrativa caberá, por outro lado, “sob pena de responsabilidade funcional” (artigo 142 do CTN), providenciar a apuração dos fatos e a determinação do crédito tributário, constituindo-o, formalmente, pelo lançamento.

Quando o tributo é de natureza que comporta o pagamento antecipado sem prévio exame de autoridade administrativa (artigo 150 do CTN), esta tem o **dever funcional** de investigar e controlar se, nos termos da Lei, o pagamento realizado teve o efeito de extinguir o crédito tributário, ou ainda, se o obrigado ao tributo deixou de efetuar o seu pagamento, quando então a autoridade, à exceção do limite temporal (decadência) para desencadear de ofício sua atividade tem assegurada amplamente para si o direito de providenciar a constituição do crédito tributário.

Diante desse quadro, sustentamos que, editada uma lei (eivada de vícios, como, por exemplo, a inconstitucionalidade) criadora do tributo configura-se, de pronto, o requisito do interesse de agir, porquanto existe a ameaça de vir o sujeito passivo a sofrer violação de seu direito, o que lhe abre a possibilidade de ir a Juízo.

Não se incide, aqui, na vedação do sistema constitucional que repele a interposição de uma **ação contra a lei em tese** (Súmula STF, 266).

Descartamos tal hipótese no caso da Lei que institua um tributo, pois, o pedido do impetrante só poderá ser dirigido contra a autoridade administrativa competente para a atividade **vinculada e obrigatória** de lançamento justamente para que se abstenha de fazê-lo, deixando assim de cumprir a lei porquanto viciada.

Colocada a questão nesses termos, vence-se o relevante motivo, lembrado pela boa doutrina, que impediria a impetração preventiva em casos dessa natureza, qual seja o de que seria inviável suspender a eficácia de uma lei “onde logicamente não haveria ato de autoridade coatora”, tornando o **mandamus** “incompatível com todo o sistema de competência” que é estruturado “com base na graduação da autoridade que praticou o ato contra o qual se impetra o Mandado de Segurança”⁸².

A Lei, que cria o tributo, é, portanto, auto-executável e, do ponto de vista da Administração, tem sempre um destinatário certo que está compelido “sob pena de responsabilidade funcional” a dar-lhe cumprimento.

82 José Ignacio Botelho de Mesquita deixa consignado, *verbis*: “Fico, pois, numa posição que pode parecer velha, e talvez o seja mesmo, numa posição clássica, ortodoxa, entendendo que, na hipótese da lei executável, haverá direito de ação de Mandado de Segurança apenas quando surgir, por algum motivo, ato de alguma autoridade incumbida de executar a lei e em virtude do qual surja, de modo concreto, a violação ou a ameaça de violação do direito; antes disso, não.” (MESQUITA, José Ignacio Botelho de. Aspectos processuais do Mandado de Segurança: condições de ação, competência, coisa julgada e recursos, in BASTOS, Celso et alii. *Mandado de Segurança*. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo 1977).

3. O INSTITUTO DA "COISA JULGADA TRIBUTÁRIA"

10.7. O enquadramento do processo judicial tributário no Direito Processual Civil, como ficou patenteado, não significa que a solução e estudo de seus temas específicos não se deixem influenciar por princípios informativos e normas próprias do Direito Tributário.

É assim com a questão da competência a respeito da qual há regras no Código Tributário Nacional (artigo 127), que vinculam o aplicador da lei processual.

Praticamente, a situação não difere da relação entre o direito processual civil comum e o direito privado, quando a competência é determinada com apoio no critério do domicílio. Buscam-se, diretamente, as normas definidoras do domicílio no Código Civil para a exata determinação do juízo competente.

No caso das lides tributárias, porém, privilegia-se o direito tributário, cujas disposições esgotam qualquer disputa em torno da competência, só excepcionalmente pensando-se em recorrer ao direito civil.

A particularidade é, pois, pertinente ao direito material e não, propriamente, ao direito processual.

O direito processual, evidentemente, traz regras sobre a competência, as quais podem estar localizadas na Lei específica (no caso a Lei sobre a execução fiscal, *v.g.* Lei 6.830/80 em seus artigos 5º, 29 e 38) ou no próprio Código de Processo Civil (artigo 578 e § único).

A propósito, a Lei 6.830/80, como diploma mais importante do processo tributário, não descuidou de ressaltar, expressamente, em seu artigo 1º, a aplicação subsidiária das normas processuais civis, com o que reforça o papel de atração do direito processual civil sobre o processo judicial tributário.

No importante terreno da prova, no processo tributário, é que alguns autores estrangeiros enveredam para atribuir uma especificidade em tudo derivada da natureza do direito material (tributário) a ser atuado, o que afastaria essa categoria do processo civil.

Enrico Allorio sustenta ser justamente "nella ricerca delle prove il processo tributario mostra la sua disparata ispirazione e natura rispetto al processo civile. Perché, mentre il processo civile, anche nella configurazione datagli dalla nuova legge procesuale, pur sempre governato dal principio della disposizione delle parti, il processo tributario, non diversamente (in questo) dal processo amministrativo e dal processo penale, ha carattere inquisitorio"⁸³.

Defende Allorio a extensão de poderes de instrução ao "giudice tributario" na mesma medida que registra existir para a "comissione tributaria" a ponto de se lhe garantir poder efetuar "ispezioni degli oggetti controversi, chiamare a se le parti per un interrogatorio non formale, nominarsi un consulente tecnico" e, também, com diferença do juízo civil comum, "convocare, oltre che il contribuente, anche terzi informanti di fatti controversi, ponendo in essere una prova testimoniale d'ufficio; disporre ed effettuare l'esame dei libri di commercio per valutare le aziende sociali e le quote di partecipazione in società, esaminare i registri, repertori e 'atti' dei notari, e altri pubblici ufficiali, degli uffici dello stato civile, del catasto, dell'anagrafe e in genere i documenti conservati nei pubblici archivi"⁸⁴.

Nesse passo, que envolve a ampliação das funções do Juiz no processo, retomamos consideração feita anteriormente no sentido de que só o direito positivo de cada país auxiliará esse estudo comparativo; registrando que o direito processual pátrio vigente prestigia "a iniciativa oficial na investigação e fixação dos fatos relevantes que a solução do litígio"⁸⁵.

83 V. ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. Ed. Torinese, UTET, 5ª edição, 1969. p. 334. O texto legal referido por Allorio é o artigo 115 do "Codice di procedura civile" (Regio decreto 28 ottobre 1940) "art 115 - Disponibilità delle prove. Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministro".

84 V. ob. cit., p. 335.

85 V. MOREIRA, *Temas de Direito Processual*, p. 9. Neste trecho o autor, discorrendo sobre "o papel do juiz no processo civil", põe em destaque os poderes contidos nas regras fundamentais dos artigos 130, 342 e 440, que particularmente tradu-

Importante destacar a disciplina do ônus probatório que, como anota Fonrouge, na maioria das legislações, normalmente cabe ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária que deve, por isso preocupar-se em demonstrar a veracidade dos pontos alegados⁸⁶.

Entre nós, no próprio Código Tributário Nacional está inscrita a regra que assegura à Fazenda Pública uma situação de aparente superioridade.

Trata-se do disposto no artigo 204, que consagra à dívida regularmente inscrita o efeito de Prova pré-constituída, gozando essa dívida da presunção de certeza e liquidez.

A uma primeira consideração, parece que a Fazenda é privilegiada com a sua posição tirada a partir do artigo citado que a dispensaria de provar o alegado, por exemplo, em impugnação aos embargos do executado.

Aqui não difere a sua situação da situação de qualquer outro credor de um título obsequiado, pela legislação adjetiva, com a eficácia igual à da sentença condenatória para ensejar a execução (Código de Processo Civil, artigos 583 a 585).

Como já acentuou Alcides Mendonça Lima, "a situação de direito material não tem reflexo algum na instauração do processo executivo, podendo ser ou não ilidida pelo devedor na sua defesa por embargos. Se, antes, pela possibilidade de a cognição completar-se na própria ação executiva, culminando com a sentença, a autenticidade do título deveria ser provada pelo autor, pelos princípios do ônus da prova, se outro elemento não a firmasse (estabelecendo

zem quase todos os anseios de Allorio. Acrescentamos o disposto nos artigos 381 e 382, todos do estatuto processual vigente.

86 V. FONROUGE. *Derecho Financiero II*. p. 758, nota de rodapé 51. O autor, neste trecho, menciona os países em que a legislação dispõe nesse sentido. Anotamos no *Anteprojeto de Lei sobre o Contencioso Administrativo Fiscal da União* de Gilberto de Ulhôa Canto e outros (1978) a regra projetada sobre a distribuição do ônus da prova, a saber: "Artigo 50 - À Fazenda cabe o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato impugnante, da inexistência desses pressupostos ou da existência de fatores excludentes".

presunção *juris tantum*, caso em que se operaria inversão, cabendo ao réu-devedor a prova), hoje, porém, a prova compete, sempre, ao devedor, se alegar em seus embargos⁸⁷ (destaque nosso).

Portanto, se a presunção *juris tantum* da dívida fiscal inscrita já representou seu papel relevante quando a cognição se inseria na própria ação executiva, na atual sistemática, em que aos embargos é que se empresta a natureza da ação autônoma do devedor contra o credor (onde ampla é a fase de cognição), a peculiaridade deixa de estar localizada na situação de direito material. Aqui não há uma peculiaridade derivada do direito tributário.

O que se pode afirmar como reflexo das particularidades e características do direito tributário⁸⁸ no seio do processo judicial tributário é que, como meio de provas, são predominantemente relevantes as provas documentais e a pericial, esta em suas várias modalidades.

Destaque-se a importância das provas periciais, para a resolução de questões técnico-contábeis e sobretudo para o deslinde de dívidas quanto à classificação das mercadorias em impostos como o aduaneiro e à de consumo.

Nesse particular, a lição de Ruy Barbosa Nogueira é pertinente e vem aplicada em parecer em que o tema investigado é exatamente o dos **laudos tecnológicos nos processos básicos contenciosos** (ou de consulta). Diz o sempre prestigiado tributarista que "O Direito Tributário, como ciência jurídica, utiliza-se das mercadorias como veículo de tributação, encarando-as no seu aspecto de relação com as pessoas em última análise, na sua maior ou menor adaptabilidade ou destinação ao consumo que é o ato humano por ele visado. Portanto, é

87 V. LIMA, Alcides Mendonça. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. VI I, Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 336.

88 Basicamente, sucederam-se no curso do tempo cinco índices de tributação, a saber: o indivíduo, o patrimônio, a despesa, a produção e a renda, que, ora isoladamente ora combinados entre si, marcam os sistemas tributários que a "história da tributação" registra (V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, p. 7 a 14). Em síntese, o direito tributário busca as várias manifestações do fato econômico.

a Tecnologia que fornece ao Direito nestes tipos de impostos, a explicação quanto à natureza ou aos atributos materiais dos produtos (ontologia) e mesmo em razão da natureza, as possíveis utilizações ou finalidades (teleologia) dos produtos”⁸⁹.

À guisa de conclusão nesse tema, pode-se afirmar, quando a lei vincula a autoridade administrativa aos laudos de laboratórios oficiais, que ocorre verdadeira inversão do ônus da prova na hipótese de o laudo ser utilizado contra a pretensão da Fazenda Pública⁹⁰.

Assim na tela judiciária, ingressando o contribuinte com ação e instruindo sua petição com laudo oficial, na hipótese de a Fazenda não impugná-lo, fica dispensada a realização em juízo de prova pericial, constituindo o laudo dessa forma, em elemento para a apreciação do Juiz na formação de seu convencimento (artigos 130 a 436 do Código de Processo Civil)⁹¹.

89 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Impostos sobre produtos industrializados e Imposto sobre Circulação de Mercadorias – A diluição tecnológica in *Estudos e Pareceres* nº 5. São Paulo: Editora Resenha Tributária 1981. p. 43. Nesse parecer o autor aplica o que, em sede doutrinária, ensinou em seu *Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias* (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1974. p. 78 a 81).

90 V. Decreto Federal nº 70.235 de 06.03.72, (processo administrativo fiscal no âmbito federal) art. 30.

91 No parecer citado no rodapé nº 89 *supra*, o Prof. Ruy Barbosa Nogueira menciona um julgado referido por Ernst Forsthoff, professor em Heidelberg, para ilustrar e que ele rotulou de “**jurisdição dos peritos**”. Tratava-se de impugnação da construção de uma fábrica cujas instalações ameaçavam a poluição do ar, tendo o juiz anotado “que o fato não era de sua apreciação, pois ele não entendia nada do assunto e devia limitar-se a aceitar a opinião majoritária dos experts” (NOGUEIRA, Impostos sobre produtos industrializados e Imposto sobre Circulação de Mercadorias – A diluição tecnológica in *Estudos e Pareceres* nº 5, p. 52)

4. O INSTITUTO DENOMINADO “COISA JULGADA TRIBUTÁRIA”

11. Outro instituto, que é, propriamente, o objeto central deste trabalho, em cuja análise deve ser considerado se existe ou não uma normatividade específica, que o distancie das regras do processo civil, é o da coisa julgada tributária⁹².

A questão prévia quanto à existência da coisa julgada já recebeu resposta conclusiva da melhor doutrina e dos mais altos Tribunais do país.

Liebman, em seu clássico artigo sobre os “Limites objetivos da coisa julgada em matéria de imposto”, deixou assentado que as “regras relativas à coisa julgada recebem, pois, integral aplicação em matéria fiscal e não há razão para admitir-se desvios ou restrições, devidas à natureza especial da função desenvolvida pelo Estado quando cobra os impostos para satisfazer necessidades de ordem geral. Ainda quando desenvolve essa função, o Estado será submetido ao direito objetivo, à jurisdição e à coisa julgada” (destaque nosso)⁹³.

Dele não diverge Amílcar de Araújo Falcão que, também, se referiu expressamente à inexistência de qualquer restrição à aplicabilidade do conceito de coisa julgada ao direito tributário. Afirma mesmo que “não importa a natureza da relação de direito substancial resolvida (na via jurisdicional), para determinar a natureza e os efeitos processuais da sentença. A autoridade de coisa julgada é atributo necessário de toda sentença proferida por órgãos jurisdicionais”⁹⁴.

92 Na Itália, Allorio refere-se à “cosa giudicata tributaria” (ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, p. 192) e, entre nós, o termo foi usado por Isaac Pereira da Silva que dele se serviu para dar título à sua tese de doutoramento à Faculdade de Direito do Recife (V. SILVA, Isaac Pereira da. *Coisa Julgada Tributária*. Recife: Imprensa Universitária, 1970).

93 V. LIEBMAN, E. Iúlio. *Estudos sobre o Processo Civil Brasileiro* [com notas da Dra. Ada Pellegrini Grinover]. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 170.

94 V. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Isenção Tributária – Imposto e Taxas – Conceito de Ônus Fiscais – Coisa Julgada, in *Revista de Direito Administrativo* nº 79/451.

Antonio Roberto Sampaio Dória, em parecer que envolveu apreciação do tema sobre a coisa julgada em matéria tributária, deixou consignado que “a decisão judicial tributária, da qual não mais caiba recurso, produz coisa julgada, com o natural seqüito das conseqüências jurídicas próprias desta, impedindo que sobre a mesma questão se pronuncie novamente o poder judiciário” (destaque nosso)⁹⁵.

No Supremo Tribunal Federal, até mesmo em caso que foi apreciado por Liebman (nota de rodapé nº 93), onde se consagrou a tese de que os efeitos da coisa julgada se restringem ao lançamento que foi objeto do litígio, ficou demonstrado, no voto do Ministro Castro Nunes (Relator), “a possibilidade da coisa julgada em quaisquer demandas em que seja parte o Estado como Poder Público, contanto que decididas judicialmente”⁹⁶.

Autores estrangeiros não dissentem dos escritores nacionais quando enfrentam o tema, no ponto que aqui mais de perto nos interessa, à luz dos sistemas jurídicos de seus países.

Allorio, no pórtico de suas considerações sobre a “cosa giudicata tributaria” depois de anotar que a coisa julgada “è l'efficacia obbligatoria della pronuncia giurisdizionale” afirma que, podendo falar-se no processo tributário como de natureza jurisdicional, “si accetta che si fora, in esso, la cosa giudicata”⁹⁷.

Blumenstein também confirma que a força da coisa julgada constitui “caráter essencial das decisões em matéria tributária”⁹⁸.

95 V. *Revista dos Tribunais* volume 363/41.

96 V. Agravo de Petição nº 11227 (Embargos) Fazenda Nacional versus Guardian Assurance Cia. Ltda. in *Revista de Direito Administrativo* II, fasc. II, p. 551 a 589 (O trecho citado está à p. 559). Em outro acórdão do Supremo Tribunal Federal (Rec. Extraordinário nº 37.138 – Relator Ministro Lafayette de Andrada) a 2ª Turma lavrou a seguinte emenda: “Embora exista corrente jurisprudencial que entenda em contrário, a melhor corrente estabeleceu que faz coisa julgada a sentença proferida em causa fiscal. É pacífico que a coisa julgada pode ser levantada em qualquer fase da demanda e decretada de ofício” (V. *Revista Forense* 139).

97 V. ALLORIO, E. *Diritto Processuale Tributario*. p. 193.

98 V. Blumenstein, E. *System des Steurrechts*, Polygraphischer Verlag, 1951, p. 357 *apud* FALCÃO, Amílcar de Araújo – Isenção Tributária, Impostos e Taxas – Conceito de Ônus Fiscais – Coisa Julgada, in *RDA* vol. 79/461.

No mesmo sentido é a lição de Ottmar Buhler, registrando o comportamento da jurisprudência do “Reichsfinanzhof” a favor da aplicação do conceito da coisa julgada aos casos tributários⁹⁹.

Essas manifestações demonstram que o instituto da coisa julgada aparece como uma resposta da técnica jurídica para “atender às exigências de certeza, estabilidade e de segurança”, que informam a vida de cada povo que o acolhe em seu sistema normativo¹⁰⁰.

Isso porque o instituto em pauta encerra, como avançou Liebman¹⁰¹, a idéia de que os efeitos e o conteúdo da sentença como “ato autoritativo” do Estado são não só vinculatórios, mas, também, insuscetíveis de reforma ou mutabilidade; resultado a que se chega uma vez encerrado o processo de natureza jurisdicional.

Com tais características é que os legisladores consagram o instituto e vedam, conforme o magistério de Liebman, toda a apreciação e todo o reexame quando se torna a sentença definitiva: com a preclusão dos recursos, não só a sentença já não é recorível (a chamada coisa julgada formal) mas os seus efeitos já não

99 V. *apud* Falcão, Amílcar de Araújo, *op. cit.*, *loc. cit.*

100 V. CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O Problema da Segurança no Direito*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964. Especialmente no capítulo XII, intitulado “Certeza e Segurança Abstratas e Reais”, p. 157 a 172, o autor enfrenta o dilema da ordem jurídica estável *versus* ordem jurídica flexível, desembocando na insegurança no direito (p. 162), aceitando, por isso mesmo, a doutrina que defende “o caráter criador da função jurisdicional” desde que não se perca, de outro lado, a perspectiva que essa atividade criadora tem em vista preservar a ordem e a segurança” (p. 165). Para o prestigiado autor, em sua visão do problema, o instituto de coisa julgada e o da irretroatividade das leis revelam a preocupação “em atender às exigências de certeza, de estabilidade e de segurança.” (ob. cit., p. 167).

101 V. LIEBMAN, E. Eficácia e Autoridade da Sentença, p. 37 a 63. No § 3º do trecho citado, “A Autoridade da coisa julgada como qualidade da sentença e dos seus efeitos”, está contida a sua **definição de coisa julgada**. “Nisso consiste, pois a autoridade da coisa julgada que se pode definir, com precisão, como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é pelo contrário, uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato, também, em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato” (ob. cit., p. 54).

são contestáveis nem por outro juiz, em qualquer processo (a chamada coisa julgada material)¹⁰².

Logra-se com a sua adoção, que se sabe imposta por motivos de convivência social antes aludidos, pôr fim aos litígios (*finem contraversiarum*), assegurando à toda coletividade a garantia de que o resultado final da atividade do órgão jurisdicional exprime a própria ordem prevista no direito objetivo.

Por isso mesmo, Celso Neves observou que a coisa julgada tem “a par de uma explicação política, pressuposto jurídico”, concluindo com Eliezer Rosa que o “fundamento jurídico da coisa julgada há de ser um fundamento legal. Se não estiver na lei, não está neste mundo, não há coisa julgada”¹⁰³.

12. No direito pátrio, pode-se também, por isso, afirmar como Pontes de Miranda, que “o direito processual é que estabelece a coisa julgada, a que os outros recursos jurídicos, inclusive o direito constitucional podem remeter (e.g. Constituição de 1967, com Emenda nº 1, art. 153, § 30)”¹⁰⁴.

Incide, dessa forma, no processo judicial tributário, o complexo de normas que o direito processual projeta para tutelar as finalidades práticas do instituto da coisa julgada que, como visto, resumem-se em “garantir a segurança das relações jurídicas e evitar a renovação das controvérsias”¹⁰⁵.

Esse conjunto de normas de regência da coisa julgada compreende as disposições dos artigos 128, 468, 469 incisos I a III,

102 V. LIEBMAN, E. *Eficácia e Autoridade da Sentença*, p. 53. O autor, em nota de rodapé o autor reconstrói seu pensamento para afastar as objeções que lhe foram feitas por Antonio José Brandão.

103 V. NEVES, Celso. *Coisa Julgada Civil*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971. p. 432.

104 V. MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*, Rio Forense, 1974, tomo V, p. 137, V. ainda LIEBMAN, E. *Eficácia e Autoridades da Sentença*, p. 55. O autor escreve que o “instinto da coisa julgada pertence ao direito público e mais precisamente ao direito constitucional”.

105 V. LIEBMAN, E. Limites objetivos da coisa julgada em matéria de imposto in *Estudos sobre o processo civil brasileiro*, p. 170.

471, 473 e 474 do estatuto processual em vigor (Lei nº 5.869 de 11.01.1973).

13. Isso não significa dizer que a coisa julgada no processo judicial tributário não apresente problemas específicos.

Basta percorrer jurisprudência mais recente de nossos Tribunais para constatar que continua sendo problema, mesmo após o advento do Código de 1973, que em seu bojo trouxe disciplina em tema de coisa julgada saudada como superior em relação ao Código de 1939¹⁰⁶, a questão que envolve saber “se a decisão proferida quanto a um tributo periódico, em um determinado exercício faz coisa julgada quanto aos exercícios posteriores”¹⁰⁷ ou como mais especificamente colocou Liebman, se “uma prestação anual foi julgada não devia por motivos de caráter geral, relativos à existência ou aplicabilidade do tributo... até que ponto obsta, em tal hipótese, a coisa julgada à cobrança do mesmo imposto em exercício sucessivos?”¹⁰⁸.

Recorde-se nesse ponto a existência da Súmula 239 do Colendo Supremo Tribunal Federal cujo enunciado, aprovado em 1963, está assim redigido:

Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Contudo, não tem o próprio órgão que compendiou a jurisprudência na Súmula transcrita se conduzido uniformemente na sua aplicação às lides tributárias.

Encontram-se acórdãos, como o da Primeira Turma (Relator Ministro Amaral Santos) proferido em 30.05.72 acolhendo o pedi-

106 V. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Direito Processual Civil*. São Paulo: Bushatsky, 1974. p. 91.

107 V. *Revista dos Tribunais*, vol. 260/559.

108 V. LIEBMAN, E. “Limites objetivos da coisa julgada em matéria de imposto” in *Estudos sobre o processo civil brasileiro*, p. 171.

do da Fazenda Pública, que desejava ver reconhecida coisa julgada em matéria tributária, assim ementado:

Ação declaratória de nulidade de autos fiscais – Isenção fiscal – Caso em que, no mandado de segurança e no executivo fiscal, anteriormente julgado decidiu-se no mérito pela negação da alegada isenção.

Se no que concerne à lide posta em juízo na presente ação, houve decisão de mérito com eficácia de coisa julgada material, só, por via da ação rescisória, é suscetível de ser discutida, reexaminada e decidida.

Recurso Extraordinário conhecido e provido.

(RTJ 63/505).

É, também, da Primeira Turma, embora com composição diversa, outro Acórdão em tema de imposto predial e territorial, taxa de conservação de guias e logradouros públicos, e de limpeza pública que, dessa feita, prestigiou a Súmula 239. O Relator Ministro Rodrigues Alckmin conheceu do Recurso Extraordinário nº 83.225 – SP e deu-lhe provimento no que foi acompanhado à unanimidade, consignando a ementa, *verbis*:

Coisa Julgada. Decisão que julga indevido tributo cobrado em determinados exercícios não faz coisa julgada quanto a ser indevido o tributo em exercícios ulteriores (RTJ 83/438).

Em seu longo voto, o Ministro Relator transcreveu trechos substanciais da tese de doutoramento do Professor Isaac Pereira da Silva, do Recife, sempre no prestigiado sentido da posição de Liebman que, como se sabe, teve oportunidade de sustentar que “decidida a lide, a coisa julgada não permite novas discussões relativamente àquela dívida fiscal, mas também não pode obstar o lançamento da cobrança do mesmo imposto para o ano seguinte”.

Em sessão de 16 de junho de 1981, tendo ainda como protagonista a Primeira Turma do Excelso Pretório e, por coincidência, as mesmas partes da contenda objeto do recurso extraordinário nº 83.225, agora em tema de taxa de licença para localização e funcionamento e imposto sobre serviços, pelo voto do ministro Rafael Mayer foi dado provimento ao recurso extraordinário nº 9.048-SP, para, interpretando restritivamente a Súmula 239, acolher a exceção de coisa julgada. A ementa reza:

Taxa de licença para localização e funcionamento. Imposto sobre serviços. Lei Municipal nº 6.989/66 SP – Ilegitimidade da taxa de licença para localização e funcionamento em face do disposto nos artigos 77 e 78 do CTN. Precedentes do STF – Não incidência. Coisa Julgada. Súmula 239 (interpretação restritiva). Inaplicação da Súmula 239 à hipótese, dado que o reconhecimento da inexistência do débito tributário, ajuizado pelas mesmas partes, e declarada inconstitucional, faz coisa julgada material (RTJ 99/414).

Em seu voto o Ministro Rafael Mayer repeliu o entendimento que a Corte Paulista (Primeiro Tribunal de Alçada Civil, Segundo Grupo de Câmaras) deu à Súmula 239, situando sua aplicação, apenas, no plano do direito tributário formal, isto é, quando o reparo judicial recai sobre o lançamento, em si mesmo considerado. O mesmo não ocorreria, segundo se verifica do voto, se a “decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência da fonte legal, da relação jurídica que obrigou o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há a precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes” (RTJ 99/419).

O atual estágio da jurisprudência do mais alto Tribunal do País¹⁰⁹ quanto ao alcance da **Súmula 239** se revela na forma com a qual a questão vem solucionada no ERE 109.073-SP, relator Ministro Carlos Madeira. A ementa do acórdão bem o indica, *verbis*:

COISA JULGADA FISCAL – Alcance da Súmula 239. Só ocorre, impedindo novo lançamento do mesmo tributo, ainda que em outro exercício, quando a **decisão versa relação de direito tributário material**, reconhecendo inexistente a pretensão do fisco por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo. Não se tratando, porém, de inconstitucionalidade do tributo, nem de isenção ou imunidade tributária, a sentença proferida em execução fiscal em favor do contribuinte, relativamente ao tributo cobrado num exercício não faz coisa julgada em relação a lançamentos e cobranças em exercícios anteriores” (RTJ 123/1153).

A leitura e o confronto dos acórdãos demonstram que os problemas da coisa julgada em matéria tributária não se restringem às hipóteses em que se discute a incidência de tributos de fatos geradores periódicos¹¹⁰.

Há, também, o desafio para a correta aplicação desse instituto em situações de litígio, criadas em torno de tributos cujos

109 Para confronto, indicamos, além dos acórdãos já mencionados no texto, os seguintes: Ag Rg 128.077 (SP) – DJ 4.11.1988, p. 28639; RE 109.073 (SP) RTJ 118/831; Ag Rg 107.411 (SP) RTJ 118/780; RE 100.437 (SP) – RTJ 110/820; RE 100.125 (PR) RTJ 108/404; RE 100.126 (PR) – RTJ 108/406; RE 99.458 (SP) – RTJ 107/1235 RE 93048 (SP) – RTJ 99/414; RE 93397 (SP) RTJ 97/1373; ERE 83225 (SP) RTJ 97/1373; ERE 83225 – (SP) – RTJ 92/707; RE 83225 (SP) – RTJ 83/439; RE 97603 (RJ) – DJ 10.12.82; RE 56.805 (GB), DJ 22.6.66; R\$ 73.579 – RTJ 63/505; RE 68.253 – RTJ 53/561; RE 37.138 – Ver. Forense 180/ 139; Agravo 11.227 – RDA 2/556; RE 99.435 – DJ; RE 100.017 – 1 – DJ; ERE 100.888 – MG – RTJ 111/130.

110 Segundo Amílcar de Araújo Falcão, “[...] **Complexivos ou periódicos...** são os fatos geradores... cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo... e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador renda...”. (FALCÃO, Amílcar de A. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 2ª ed. p. 125 e ss.)

fatos geradores se realizam em cada ato, fato ou evento (**fatos geradores instantâneos**)¹¹¹.

Nesses casos tem sido levada em conta a natureza da sentença que, se for declaratória, dá ensejo à análise da própria “extensão objetiva da coisa julgada de ação declaratória”, admitida esta, exclusivamente, para declarar “a existência ou inexistência da **relação concreta**”¹¹².

É incontroverso que há manifesta discrepância, em matéria tributária, sobre os **limites objetivos da coisa julgada**.

Por isso mesmo, a exata noção que se tenha sobre tais limites constitui o ponto de partida para construir uma solução, que resguarde o verdadeiro alcance da **garantia individual** assegurada pela Constituição ao dispor que a lei não prejudicará a coisa julgada, pois, na lição do professor Moacir Lobo da Costa, *verbis*:

...o constituinte não prescreveu um mandato que se destinasse, apenas, ao poder legislativo. Ele não disse que o legislador não pode fazer uma lei que viole a coisa julgada. Ele disse que a lei não prejudicará, ou seja a lei de modo genérico. **Como a sentença do juiz faz lei entre as partes, ela está compreendida na proibição constitucional.**

Se existe coisa julgada, não pode o juiz através de outra sentença violá-la, ou seja, decidir em contrário ao que já está decidido.¹¹³

111 V. FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 126. O autor define que “instantâneos são os fatos geradores... que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma”.

112 ERE 100.888 – M in RTJ 111/1300; RE 100.888 in DJ 03.02.84 RE 99.435, sessão 17.6.83; RE 100.017-1 MG in DJ 9.12.83.

113 V. “Reflexões críticas sobre a ação rescisória”, palestra no Ciclo em comemoração ao 10 aniversário do Código de Processo Brasileiro promovido pela Associação Paulista do Ministério Público em Agosto/Setembro de 1983 – São Paulo – 1984 – “Passim”. Observe-se a interpretação restritiva (não dominante) no STF, pela voz do Ministro Moreira Alves, no sentido de que essa norma constitucional “diz respeito, apenas ao direito intertemporal e se destina, por isso mesmo, a impedir a feitura de lei retroativa, ou aplicação de lei nova para atingir ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada.” In RTJ – 111/1301.



SEGUNDA PARTE

LIMITES OBJETIVOS DA
COISA JULGADA
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5. A ESSÊNCIA DA COISA JULGADA E A SUA FUNÇÃO PRÁTICA

14. A doutrina preocupa-se em acentuar o caráter “pragmático” da coisa julgada, porquanto, fundamentalmente, o instituto “no es de razón natural, sino de exigencia pratica” resultando sua adoção de uma “atitude do legislador”¹¹⁴.

Este, regra geral, atribui uma estabilidade à tutela jurídica que o Estado presta aos cidadãos, por meio de seus órgãos jurisdicionais, em cumprimento ao “dever de... tornar efetiva a ordem prevista na lei”¹¹⁵.

Como “ato jurisdicional magno... aquele em que a função jurisdicional realiza sua função mais nobre e significativa”¹¹⁶, ou, na dicção de Cândido Dinamarco, “ato de positividade do poder”, por conter a formal afirmação, pelo titular deste, de uma valoração feita em torno de fatos apreciados, com a subsequente decisão a respeito¹¹⁷, é a sentença que, indistintamente, recebe o efeito de tornar-se imutável e indiscutível¹¹⁸.

114 V. COUTURE, Eduardo. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1973, p. 406/407. O autor apresenta um panorama sobre o sistema de vários povos ao longo da história; NEVES, Celso. *Contribuição ao estudo da coisa julgada civil*, p. 431; MOREIRA, J.C. Barbosa. *Temas de Direito Processual*. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 83.

115 MESQUITA, J. I. Botelho de, *Da ação Civil*, São Paulo, 1973. p. 117.

116 Ver BELLINETTI, Luis F. *Da sentença*. São Paulo: Ed. RT, apud DINAMARCO, Cândido R. *A instrumentalidade do processo*. São Paulo, 1986. p. 75.

117 V. DINAMARCO, Cândido, *A instrumentalidade do processo*, p. 75. O autor informa que aí está refletida “uma observação fecunda que a ciência política sugere ao processualista”.

118 V. MOREIRA, Barbosa José C. Coisa julgada e Declaração in *Temas de Direito Processual*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 88. O autor assevera, *verbis*: “Bem consideradas as coisas, não é difícil compreender quão inadequadamente se descreve a realidade dos fatos quando se diz que a sentença, ao transitar em julgado, produz o efeito de tornar-se indiscutível. Tal é, no fundo, muito ao contrário, um efeito que a sentença recebe, um efeito que sobre ela se produz. A sentença, aí, é mais paciente que agente” (grifos do original).

Sobre a eficácia de sentença e autoridade da coisa julgada, esclarece Barbosa Moreira, *verbis*. “Em determinado instante, pois, a sentença experimenta notável modificação em sua condição jurídica: de mutável que era, faz-se imutável, porque, imutável, faz-se indiscutível, já que não teria sentido permitir-se nova discussão daquilo que não se pode mudar” [destaque nosso] (MOREIRA, Barbosa José C. Eficácia de Sentença e Autoridade da Coisa Julgada, in *Temas... - 3ª série*, São Paulo, Saraiva, 1984. p. 107).

Por outro lado, escolhe o legislador um momento a partir do qual “é interdotta ogni nuova pronuncia su ciò che fu giudicato”¹¹⁹.

Os sistemas jurídicos, nesse particular, comportam-se de forma diferenciada.

Basicamente, as legislações podem ser reunidas em dois grupos. Conforme lição de Barbosa Moreira, o direito italiano e o direito português compõem o grupo dos países que consideram passada ou transitada em julgado uma sentença “desde que não mais sujeita a certos recursos”. Já o direito alemão ocidental e o direito brasileiro estão ao lado dos países que só reconhecem a nova situação jurídica, consistente na imodificabilidade da sentença em relação à qual foram consideradas “totalmente preclusas as vias recursais”¹²⁰.

Anota Barbosa Moreira que há, ainda, casos no sistema brasileiro, colombiano e boliviano em que o “selo da imutabilidade” surge após “revisão obrigatória” da sentença, independentemente de o vencido ter apresentado seu recurso, ou mesmo, de ter renunciado a ele¹²¹.

De forma diversa, também, se orientam os legisladores quanto ao caráter permanente da estabilidade conferida à sentença. Em situações excepcionais, há sistemas que admitem a impugnação do julgado com vistas à sua desconstituição¹²².

119 Liebman, E. T. *Manuale di Diritto Processuale Civile*. Milano: Giuffrè Ed., Vol. II, 4ª ed., 1981. p. 419.

120 V. MOREIRA, Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada in *Temas de Direito Processual - 3ª série*, p. 102, nota de rodapé. Para o direito português, conferir em: VARELA, Antunes et al., *Manual de Processo Civil*. 2ª ed. Coimbra Ed. 1985, p. 702; com idêntica preocupação comparística, v. HABSCHEID, Walter J., *Introdução al diritto processuale civile comparato*, Maggioli Editore, 1985 p. 173. O autor pontua em relação ao sistema francês que a expressão *force de chose jugée* exprime “forma qualificata della autorità de la chose jugée” e lembrando que no (direito inglês) a só prolação da sentença é condição suficiente para entrada em vigor da “autoridata del giudicato”.

121 V. MOREIRA, Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada in *Temas... - 3ª série*, ob. cit. loc. cit.

122 V. MOREIRA, “Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada” in *Temas... 3ª série*, p. 102. Em nota de rodapé (nº 7), o autor se refere ao direito brasileiro e à ZPO §§ 578 e ss.

Por isso mesmo, afirma-se que, nesses casos, o grau mais elevado de estabilidade aparece com decurso *in albis* do prazo para o ataque à sentença, dando ensejo à chamada **coisa soberanamente julgada**¹²³.

15. Surge, assim, a imutabilidade como a **essência** da coisa julgada. Há, no entanto, uma distinção a ser feita e que se expressa pelos conceitos de coisa julgada formal e coisa julgada substancial.

A imutabilidade da sentença enquanto ato processual, isto é, sua inimpugnabilidade no mesmo processo é o que se define como **coisa julgada formal**¹²⁴. Tem-se, aí, a exclusão de “nova cognição sobre o mesmo objeto no processo em que for proferida a sentença”¹²⁵. Preclusa está “a faculdade de renovar a mesma questão no mesmo processo” o que ocorre como “**exigência de ordem e de segurança no desenvolvimento do processo e pela necessidade de fixar o resultado do processo**”¹²⁶.

Pontes de Miranda é bem expressivo, *verbis*:

A sentença ... é a prestação da tutela jurídica, que com o pedido o promissário exigiu ao Estado. Houve o “petitum”, houve a seqüência de atos processuais com que se iniciou, se prosseguiu e se ultimou o processo. A coisa julgada formal concerne a qualquer sentença que extinga o processo: tudo

123 V. Frederico Marques que, em seu *Manual de Direito Processual Civil*, transcreve a lição de Pimenta Bueno, *verbis*: “Coisa soberanamente julgada se diz aquela que não só não pende mais do recurso de apelação, porém nem ainda da revista ou ação rescisória ou de nulidade” (MARQUES, Frederico. *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1974 p. 247). In *Apontamentos sobre as formalidades do processo civil*, 1958, p. 94, nº 185. Registre-se a posição de Pontes de Miranda ao afirmar que “o Código Processo Civil de 1973 evitou limitações à propositura de ação rescisória de sentença proferida em ação rescisória” (in *Tratado da Ação Rescisória*, ob. cit., p. 629). No mesmo sentido, alinha-se Barbosa Moreira, in *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. V, 5ª ed., Forense, 1985, p. 109 ao sustentar a “rescindibilidade de decisões (de mérito) em ações rescisórias, em qualquer dos casos do artigo 485, inclusive no de que trata o inciso V”.

124 V. LIEBMAN, Eficácia e Autoridade da Sentença, p. 60.

125 V. MOREIRA, Eficácia da Sentença e Autoridade da Coisa Julgada in *Temas ...*, 3ª série, p. 102.

126 V. CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. I. São Paulo: Saraiva, 1965. p. 374 a 375, grifos do original.

feito, nada mais para se fazer. A imutabilidade não só apanha sentenças de mérito¹²⁷.

Outro é o conceito de **coisa julgada material**. Embora não se cogite, com a adoção dessa designação, de um outro tipo de “*autorità del giudicato*”¹²⁸, o fato é que a imutabilidade alcança a proteção à disciplina da relação que entre as partes ficou estabelecida na sentença, quando se contempla a possibilidade de **processos futuros**.

O interesse em tal categoria deve ser definido em função da dinâmica dos fatos, da própria realidade da vida com suas frequentes mutações.

Tércio Sampaio Ferraz enfrenta o tema à vista da “dinamicidade do sistema composto por normas válidas que vigem a partir de um certo momento, que produzem efeitos sobre “a interação humana em constante mutação”, afirmando que a “coisa julgada” insere-se, pois, na percepção do sistema normativo como dinâmico. Ele (o instituto da coisa julgada) “**protege as relações controvertidas e decididas contra a dinamicidade do sistema e a insegurança que dele decorre**”¹²⁹.

Posta, assim, a imutabilidade, a expressão coisa julgada material ou substancial indica “o tipico valore vincolante della sentenza (o di una tra le pronunzie in essa contenute)”¹³⁰.

127 V. MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*, tomo V Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 139.

128 V. FERRAZ, Tercio S. Coisa julgada em matéria fiscal – Identidade de objeto in *O Estado de São Paulo*, 27.04.88 (p. 29) e 28.04.88 (p. 37) [destaque nosso].

129 V. PUGLIESE, Giovanni. Giudicato Civile in *Enciclopedia dei Diritto XVIII*. Foro, Ciud. Giuffrè Ed., 1969, p. 803 onde o autor assinala, *verbis*: “... Il linguaggio corrente fra i giuristi usa dunque “cosa giudicata” (o “giudicato”) in due significati diversi. Ma cio non vuol dire Che vi siano **dua concetti di “cosa giudicata”** (o “giudicato”)... La “**cosa giudicata**” (o “**giudicato**”) è in realtà **uma sola**... A rigore quindi il ordinari, di uma lite (o questione di uma life). La cosiddetta “**cosa giudicata** (o “**giudicato**”) **sostanziale**” non è senon la “**autorità della cosa giudicata**” (o **Del “giudicato**”)” (destaque nosso).

130 V. PUGLIESE, Giudicato Civile, *loc. cit.*, nota de rodapé.

É a idéia da sobrevivência da sentença, a que alude Liebman na particular visão sobre o tema da coisa julgada¹³¹.

Enfim, é “a afirmação indiscutível e obrigatória para os juízes de todos os futuros processos, duma vontade concreta da lei, que reconhece ou desconhece um bem da vida a uma das partes”, tal como ensinou Chiovenda¹³².

A imutabilidade pode ser, portanto, equiparada a um invólucro indestrutível e inviolável no qual se embala “a integridade da situação das partes fixadas pelo juiz com respeito ao bem da vida controvertido”¹³³.

Nesse sentido é que deve prevalecer uma concepção pragmática da coisa julgada que ponha em relevo a sua função prática, “quella di assecurare per il futuro il risultato del processo”¹³⁴.

Para eliminar o risco que comprometa o alcance desse fim ao qual servem a ação, o processo e a jurisdição, importa fixar com precisão o conteúdo da *res judicata*.

6. A IMUTABILIDADE E O CONTEÚDO DA SENTENÇA

16. Um levantamento muito claro das idéias sobre a “progressiva formulação do conteúdo da *res judicata*” foi feito, entre nós, por José Ignacio Botelho de Mesquita¹³⁵.

Em seu “Autoridade da coisa julgada e a imutabilidade da motivação da sentença” (São Paulo, tese, 1963), o autor apresenta os momentos que antecederam a elaboração de Liebman (esta sempre referida como “obra decisiva”)¹³⁶, a partir da concepção de Savigny (1849) e de sua leitura do instituto da coisa julgada no direito romano.

Como ali referido, Savigny atribuía ao conteúdo da sentença uma “ficção de verdade” (*res judicata pro veritate habetur*) e à *exceptio rei judicate* a natureza de um instrumento que, no direito romano, já tivera duas funções, a saber: uma **negativa**, originariamente predominante, fundada na mera existência da sentença e tendente a impedir uma nova ação *ne bis eadem re sit actio*; uma **positiva**, resultante de transformação do instituto, fundada no conteúdo da sentença e tendente a obstar decisão contrária à do processo anterior *res judicata pro veritate habetur*¹³⁷.

Tentam igualmente explicar a coisa julgada a teoria da **presunção de verdade**¹³⁸ e da certeza judicial, indicando, no en-

131 V. LIEBMAN, A Eficácia e Autoridade da sentença, p. 60. O trecho é referente à distinção entre coisa julgada formal e coisa julgada substancial. Referindo-se à segunda, deixa consignado, *verbis*: “... a sentença, decidindo sobre a relação deduzida em juízo, destina-se a projetar a sua **eficácia**, também, e, sobretudo, fora do processo e **sobreviver** a este”.

132 V. CHIOVENDA. *Instituições de Direito Processual Civil*. p. 374 [destaque nosso].

133 V. CHIOVENDA, *ob. cit.*, p. 375.

134 V. LIEBMAN. *Manuale di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè Ed., 1981, p. 421. Ali Liebman confessa sua reaproximação com a idéia de coisa julgada concebida por Chiovenda. Consultar análise feita por Cerino Canova a propósito do **conceito de sentença**, elaborado por Chiovenda, que se “esprime in un pieno ritorno all’idea romana di sentenza”, correspondendo, na verdade, a uma idéia **pragmática** “della giurisdizione, della funzione del processo e della cosa giudicata”. Como ali esclarecido a concepção de Chiovenda sobre a coisa julgada é **pragmática** no sentido de que “processo, giurisdizione, sentenza servono all’attribuzione di un bene della vita” (CANOVA, Cerino. La garanzia costituzionale del giudicato civile – in *Studi in onore a Enrico Tullio Liebman* vol. 3. Milano: Giuffrè, 1979, p. 1883.

135 V. ainda, a obra de Pugliese, *Giudicato civile*, onde da p. 727 a 893 o autor faz o histórico sobre a coisa julgada e a analisa na perspectiva doutrinária de vários sistemas de direito com destaque para o direito italiano.

136 V. *ob. cit.*, p. 31.

137 V. MESQUITA, J. I. Botelho de, *ob. cit.* p. 12; PUGLIESE, *ob. cit.* p. 735 e 787 que, com base em Keller (1827), retrata a mesma realidade do texto. Robert Millar sintetiza que, como a função, originalmente, a *res judicata* romana tinha função negativa (MILLAR, Robert. Las premissas de la sententia como cosa juzgada en el derecho continental y anglo americano in *Revista Jurídica Argentina La Ley*, tomo 24, 1941. p. 15).

138 V. obra de Pugliese, *Giudicato Civile* (especialmente p. 763 a 785), para a evolução das idéias a partir da “época di glossatori e dei commentatori”, indicando que, na França, por volta do século XVIII, Domat (1777) “aveva riesumato la teoria della presunzione, considerando la presunzione una prova, **qualificando la chose jugée uma “présomption autorisée par le loix”**” e dando conta da expansão de suas idéias até o acolhimento por Pothier cujos ensinamentos, segundo Pugliese, se fazem refletir no Código Civil francês no qual a coisa julgada foi tratada como prova da obrigação. Transcreve Pothier, *verbis*: “la principale espèce de présomption ‘iuris

tanto, a seqüência das idéias, a polarização, “na Alemanha, e mais tarde na Itália”, entre a teoria que atribuía à coisa julgada uma eficácia material (teoria materialística) e a corrente oposta, a teoria processualística¹³⁹.

Aponta Botelho de Mesquita¹⁴⁰ que a concepção dominante na teoria material ou substancial deve-se a Pagenstecher, que via na sentença não só “uma função constitutiva de direito”, mas, identificava nela “um *quid (etwas)* que a torna obrigatória”, conferindo à sentença “uma força específica (força legal substancial) que faria, de uma simples declaração, uma declaração possuindo força de lei”¹⁴¹.

Como acentuou Liebman ao traçar o extrato das formulações básicas da “teoria material”, “questo effetto sarebbe particolarmente evidente nel caso di una sentenza ingiusta la quale ciò nonostante è a vincolante e perciò darebbe vita al diritto in realtà inesistente o eliminerebbe il diritto in realtà esistente” [destaque nosso]¹⁴².

et de jure” est celle qui nait de l’autorité de la chose jugée... L’autorité de la chose jugée fait présumer vrai et équitable tout ce qui est contenu dans le jugement et cette présomption étant “iuris et de iure” exclut toute preuve du contraire: “res iudicata pro veritate habetur accipitur” (ob. cit., p. 782, rodapé 239).

139 V. MESQUITA. ob. cit. p. 17.

140 V. MESQUITA. ob. cit., p. 19.

141 V. PUGLIESE. ob. cit., p. 288. Para o autor, “la teoria della finzione di verità, a differenza di quella della presunzione iuris et de iure è dunque la **progenitrice diretta** (anzi può considerarsi la prima formulazione) della teoria che attribuisce alla cosa giudicata un’efficacia sostanziale, facendo derivare da essa una situazione giuridica sostanziale nuova” (destaque nosso).

142 V. LIEBMAN, *Manuale*, p. 424. Pugliese de seu lado, acentua, *verbis*: “...il problema del giudicato ingiusto è quello che há fornito il maggior impulso alla teoria sostanziale del giudicato.

Amessa infatti la possibilità di accertare giuridicamente l’ingiustizia di un giudicato si è osservato che, siccome le parti, devono ormai comportarsi nel mondo extraprocessuale conformemente alla situazione accertata nella sentenza e siccome qualsiasi nuovo giudice deve uniformarsi a tale situazione (anche se si ritiene che gli sia soltanto impedito di ulteriormente pronunciare), bisogna per forza ammettere che il diritto, in realtà inesistente, ma riconosciuto dalla sentenza, venga creato dalla sentenza stessa e che il diritto in realtà esistente ma da essa disconosciuto, sia da essa medesima estinto (ob. cit. p. 814).

Outra explicação sobre natureza da coisa julgada veio, sob a denominação de “teoria processualística”, defendida, entre outros, por Hellwig¹⁴³.

Hellwig sustentou que a coisa julgada abrangeria exclusivamente a função declaratória das sentenças, que se constituiria no elemento comum às sentenças declaratórias, condenatórias e constitutivas “que por força da autoridade suprema do Estado, fixaria as relações jurídicas contestadas e produziria o efeito meramente processual de vincular qualquer juiz futuro à declaração contida na sentença”¹⁴⁴.

Para Pugliese, o que constitui a característica da “teoria processual del giudicato” é o fato de que “gli effetti del giudicato siano determinati unicamente da norma processuali e operino unicamente nella sfera del processo, continuando, per parte sua, il rapporto sostanziale, oggetto del giudizio, a sussistere inalterato nella propria sfera”¹⁴⁵.

As idéias dos defensores¹⁴⁶ da teoria processual refletem a posição de autonomia da ciência do direito processual sobre a qual, na época, tanto se reivindicava, constituindo mesmo “un complemento o una difesa di tal autonomia, mostrando che le norme del diritto

143 V. MESQUITA, ob. cit., p. 19. Pugliese, como origem da “teoria processual”, indica, *verbis*:

... per opera di Stein e di Hellwig, fum una reazione contro le costruzioni dei pandettisti e degli altri autorida essi influenzati, le quali, oltre che troppo risentire dei concetti romani relative a um sistema processuale del tutto diverso dai moderni...” (ob. cit. P. 817).

144 V. MESQUITA, J. I. Botelho de, ob. cit. p. 20, destaque do original. V., também, MOREIRA, José Carlos Barbosa. “Coisa julgada e declaração” in *Temas de direito processual*. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 81/82, onde expõe as idéias básicas de Hellwig. V., ainda, a obra de Celso Neves, *Contribuição ao Estatuto da Coisa Julgada Civil*, que expõe o seu conceito de coisa julgada: “[coisa julgada] é o efeito da sentença definitiva sobre o mérito da causa que, pondo termo final à controvérsia, faz imutável e vinculativo, para as partes e para os órgãos jurisdicionais, o conteúdo declaratório da decisão judicial”, deixa consignado expressamente, *verbis*: “Tal conceito, restrito à declaração jurisdicional, decorre... de conceitos doutrinários que corroboram a posição restrita de Hellwig”.

145 Pugliesi, Giovanni – Giudicato civile in *Enciclopédia del Diritto XVIII*, Foro, Giud., Giuffrè Editora.

146 Lent, Hein, Goldschmidt, Rosenberg e Boticher, lembrados por J. I. Botelho de Mesquita, ob. cit. p. 17; Heinitz foi por Pugliese enquadrado na teoria processual ortodoxa (p. 819). Pugliese lembra, ainda, Betti, Satta, o próprio Liebman, Micheli Fazzalari, Vocino, Proto Pisani (ob. cit. p. 716).

processuale, non solo si distinguevano da quelle sostanziali, una costituivano pure un sistema concluso, capace di stabilire e garantire autonomamente gli effetti degli atti processuali, compresi quelli della sentenza passata in giudicato”¹⁴⁷.

Na Itália, segundo Botelho de Mesquita, deu-se a superação da disputa nos termos que, até então, dividia fundamentalmente só a doutrina germânica¹⁴⁸.

Cita o expositor¹⁴⁹ os conceitos de Chiovenda, Betti e Carnelutti, para, então, concluir a trajetória das idéias sobre a natureza da coisa julgada com a elaboração de Liebman.

Os autores referidos tinham, na verdade, suas próprias posições, o que muito contribuiu para o avanço da ciência processual em relação às precedentes teorias que não conseguiam resolver os problemas em função dos quais elas foram se formando ao longo dos tempos¹⁵⁰.

A Chiovenda se atribui a vantagem de ter posto “em seus devidos lugares os elementos lógicos da sentença para, de uma vez por todas, excluí-los da indiscutibilidade reservada ao dispositivo da sentença bem como a ele e a Betti se deve o realce quanto ao ‘caráter eminentemente prático’ do instituto da coisa julgada. Para ambos, “a coisa julgada é, simplesmente um efeito da sentença”¹⁵¹.

147 PUGLIESE, Ob. cit. p. 817/819.

148 MESQUITA, Ob. cit. p. 24 e ss. Para completar essa abordagem, ver artigo de Pugliese, Giudicato Civile, que mostra que tão logo os autores italianos libertaram-se da influência francesa, a disputa entre a teoria material e a teoria processual passou a ser objeto de suas discussões. Anota que, de logo, a **teoria processual** restou ser acolhida quer na sua **formulação mais radical** “per cui il giudicato aveva un mero effecto negativo, impedindo di nuovo sulla questione già decisa” quer na **sua forma ortodoxa** “per cui essa vincolava il giudice a non pronunziare in senso contrario o anche a pronunziare in senso conforme alla precedente sentenza”.

149 Ob. cit. p. 25 a 27.

150 V. PUGLIESE, ob. cit., p. 796, nota de rodapé 54. O autor afirma que tendo Carnelutti se aproximado das idéias da teoria material e tendo Chiovenda se tornado expoente da teoria processual ortodoxa, na verdade, “tanto Chiovenda quanto Carnelutti participando a qual contraste dottrinale **pongono le basi per il suo superamento**. (destaque nosso)

151 V. MESQUITA, José I. Botelho de. ob. cit. p. 26, rodapé 21. Na nota indicada, há referência à reaproximação de Liebman à concepção de Chiovenda.

Quanto à Carnelutti, destaca-se o fato de ter precedido a Liebman quanto à distinção entre eficácia e imutabilidade, localizando-as, no entanto, “dentro do conceito de autoridade da coisa julgada”¹⁵².

17. De Liebman partiu “a mais importante contribuição da doutrina processual italiana em tema de coisa julgada”¹⁵³.

De sua teoria, como se sabe, extrai-se uma explicação, geralmente aceita, para o problema da eficácia do julgado relativamente a terceiros, o que Liebman conseguiu separando **eficácia**¹⁵⁴ e **imutabilidade da sentença** em categorias distintas.

Todos estariam, para Liebman, sujeitos à eficácia natural da sentença, que, de seu lado, produz efeitos (declaratórios, condenatórios e constitutivos) independentemente do esgotamento dos meios legais de impugnação.

A coisa julgada, por sua vez, não é um efeito da sentença, mas se define propriamente “como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença”, resultado que se alcança quando o processo tenha chegado à sua conclusão com a preclusão dos recursos contra a sentença nele pronunciada¹⁵⁵.

A imutabilidade é, assim, a “...ulterior qualidade...”, “...uma **qualidade** mais intensa e mais profunda que reveste o ato, também, em seu conteúdo e torna assim **imutáveis**, além do ato em sua existência formal, os efeitos quaisquer que sejam, do próprio ato...”¹⁵⁶ [dest. nossos].

Em recente edição (1982) de seu “Manuale”, Liebman enfatiza estar a essência da coisa julgada na “*immutabilità della sentenza, del suo contenuto e dei suoi effetti*” reconhecendo, de outro lado, que sua fun-

152 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. ob. cit., p. 26.

153 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. ob. cit., p.30.

154 V. LIEBMAN, *Eficácia e Autoridade da sentença*, Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 51. “... pode definir-se genericamente como um **comando**, quer tenha o fim de declarar, quer tenha o de constituir ou modificar ou determinar uma relação jurídica”. Ou, na dicção de Estelita, citado pelo próprio Liebman, “a fixação da relação jurídica litigiosa” (ob. cit. p. 52).

155 V. LIEBMAN, *Eficácia e Autoridade da sentença*, ob. cit., p. 54.

156 V. LIEBMAN, *Eficácia e Autoridade da sentença*, ob. cit., p. 54 (grifos nossos).

ção se manifesta positivamente, "perchè se tra le stesse parti surge uma controversia su um rapporto giuridico logicamente dependente da quello su cui fu pronunciato..., sul rapporto o stato pregiudiziale il giudice non dovrà fore altro che assumerlo come certo e non più discutibile"¹⁵⁷.

Quanto à sentença injusta, consignou que "la pronuncia del giudice, giusta o ingiusta, rimarrà per il diritto in ogni caso un accertamento, com mera efficacia dichiarativa di eventi occorsi nel passato..."¹⁵⁸ [destaque nosso].

Em outras palavras, também, suas, "l'atto de giustizia è nella sentenza e nella sua efficacia, non nella sua immutabilità"¹⁵⁹.

18. Postas dessa forma as idéias gerais que vêm servindo de base às mais variadas concepções sobre a natureza do instituto da coisa julgada, resta indagar como andam, entre nós, as reflexões sobre os problemas relativos à eficácia da sentença e à coisa julgada.

Bem se sabe que, na própria Itália, a construção de Liebman, de início, sofreu oposição e só posteriormente veio conquistar adesões significativas¹⁶⁰.

Não é de estranhar, portanto, que a doutrina nacional igualmente submetesse à apreciação crítica a solução oferecida por Liebman¹⁶¹.

Nesse sentido, cabe referência à criativa posição de Barbosa Moreira, consagrado processualista que tem contribuído com a origi-

nalidade de seu pensamento para o avanço da moderna ciência processual no Brasil.

Parte Barbosa Moreira da conquista, aperfeiçoada por Liebman, quanto à discriminação entre eficácia e imutabilidade da sentença¹⁶².

Para ele, no entanto, há entre os dois conceitos uma fundamental autonomia¹⁶³.

Sustenta Barbosa Moreira, com apoio no direito canônico, que há sentenças que produzem efeitos sem mesmo nunca transitarem em julgado¹⁶⁴.

Por isso afirma que "a imutabilidade não é co-natural à sentença"¹⁶⁵. É uma nova 'situação', que resulta de uma opção legislativa, podendo o legislador escolher o 'mesmo' e único instante para marcar o surgimento da coisa julgada material e o começo (normal) da produção dos efeitos sentenciais¹⁶⁶.

Enfatiza, também, que as "características de imutabilidade e incontrovertibilidade" são essenciais à coisa julgada, não se ade-

157 V. LIEBMAN, ob. cit., p. 420 e 421.

158 V. LIEBMAN. *Manuale di Diritto* ... II, p. 426.

159 V. Liebman, que com essas palavras conclui sua "presentazione". In GRINOVER, Ada P. *Eficácia e autoridade da sentença penal*. São Paulo: Ed. Revista do Tribunal, Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, 1978.

160 V. PUGLIESE, ob. cit., p. 810, notas de rodapé 117, 118 e 119. O autor alinha entre os combatentes: Carmelutti, Satta, Allorio, Segui, Heinitz, Cristofolini. Quanto às adesões, cita Micheli, Andrioli, Fazzalari e Cappelletti, sendo que alguns manifestaram adesão com reservas e limitações. O próprio Pugliese coloca-se em posição contrária à de Liebman (p. 811/812).

161 É de Pugliese, ainda, a observação de que a proposta de Liebman não supera a polêmica entre a teoria processualística e teoria materialística da coisa julgada, deixando em aberto "il problema di sapere in che cosa esattamente l'autorità consista, in virtù di quale tipo di precetti e attraverso la produzioni di quale tipo di vincolo o in genere di situazioni giuridiche essa operi" (PUGLIESE, ob. cit. p. 812).

162 V. MOREIRA. Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada in *Temas ... - 3ª série*. p. 102. O autor afirma: "A eficácia da sentença e a sua imutabilidade suscitam duas ordens de questões inconfundíveis e, em linha de princípio, autônomas", confirmando em nota de rodapé (nº 9) que "Nisto estamos de pleno acordo com a posição sempre sustentada por Liebman".

163 V. MOREIRA. Coisa Julgada e Declaração, in *Temas ...*, p. 89. O autor lamentar que Liebman tenha se detido a "meio caminho", dado que "tanto fez para distinguir da eficácia da sentença a autoridade da coisa julgada... Em sua construção, fica ainda a coisa julgada conceptualmente presa à rede dos efeitos da sentença, como algo que a eles adere "per qualificarzì e rafforzalli in un senso ben determinato".

164 V. ob. citada na nota de rodapé *supra*, p. 88.

165 V. MOREIRA. Eficácia da Sentença e Autoridade da Coisa Julgada in *Temas ... - 3ª série*, ob. cit. P. 103.

166 V. obra citada no rodapé 52, p. 108. Lembra Barbosa Moreira que "no processo civil brasileiro, em regra, a sentença só começa a produzir efeitos a partir do trânsito em julgado, isso é, do momento em que deixa de estar sujeita à impugnação por meio de recurso ou reexame necessário em segundo grau de jurisdição" (p. 105). Adiante (p.106), esclarece que, em caráter excepcional "pode a sentença produzir efeitos, no todo ou em parte, antes do trânsito em julgado: a) quando só impugnável mediante recurso desprovido de efeito suspensivo; b) mesmo quando sujeita a recurso de efeito suspensivo, em hipóteses raríssimas, taxativamente previstas na lei..."

rem aos efeitos da sentença. Estes, afirma, “não se destinam a perdurar indefinidamente”¹⁶⁷.

Barbosa Moreira distancia-se de Liebman, ainda, ao sustentar que “o que se coloca sob o pálio da incontrastabilidade... não são os efeitos, mas, a própria sentença, ou, mais precisamente, a norma jurídica concreta nela contida”¹⁶⁸ [destaque nosso].

Em passo seguinte, Barbosa Moreira reforça suas idéias, concluindo que a “imutabilidade, conseqüente ao trânsito em julgado, reveste, em suma, o conteúdo da sentença, não os seus efeitos. Reveste, convém frisar, todo o conteúdo decisório”¹⁶⁹ [destaque nosso].

A coisa julgada passa, então, a ser não “uma qualidade dos efeitos sentenciados, ou mesmo da própria sentença, mas, uma situação jurídica”¹⁷⁰ [destaque nosso].

Por último, merecem destaque as entidades que, para Barbosa Moreira, estão acobertadas pela “autoridade da coisa julgada”. Isto é, com a nova situação jurídica da sentença ganham estabilidade (“imutabilidade e indiscutibilidade”):

- (a) “o conteúdo declaratório”, quando for o caso de sentenças meramente declaratórias;
- (b) “o ato de modificar a situação anterior” que se desdobra “no reconhecimento do direito à modificação” elemento declaratório, e “na atuação desse mesmo direito”, quando for o caso da sentença constitutiva; e

167 V. obra citada no rodapé 52, p. 109.

168 V. NOGUEIRA, Criação e formalização do débito fiscal: A lei, o fato gerador e o lançamento – Natureza do lançamento e os seus efeitos – Espécies de Lançamento. In *RT*, p. 110

169 V. NOGUEIRA, ob. cit. p. 112

170 V. NOGUEIRA, ob. cit. p. 113; Barbosa Moreira atribui sua concepção de *res judicata* como situação jurídica a Machado Guimarães. Observamos, no entanto, que Machado Guimarães enquadrava a coisa julgada material como “situação jurídica processual” e “material”, não tendo Barbosa Moreira esclarecido se absorveu ou não o conceito na extensão dada pela fonte da qual transplantou a natureza de coisa julgada (GUIMARÃES, Machado. *Estudos de Direito Processual Civil*. Rio-SP: Editora Jurídica e Universitária, 1969. Ver na obra, especialmente, “Preclusão, Coisa Julgada e Efeito Preclusivo”, p. 14 e 32).

- (c) “a condenação” e, ao seu lado, “a declaração da existência do direito à prestação imposta”, quando for o caso de sentença condenatória.

Reflete-se aí a preocupação do autor em separar o conteúdo da sentença de seus efeitos. Àquele e só àquele se atribui o prestígio da “autoridade da coisa julgada”, não se podendo, desde o trânsito em julgado, permitir “nova cognição sobre o mesmo objeto... em qualquer outro eventual processo”¹⁷¹.

Como conclui o próprio Barbosa Moreira, “a imutabilidade não deixa de fora, entretanto, os elementos do *decisum* de natureza não puramente declaratória”¹⁷².

18b. Análise muito próxima à de Barbosa Moreira, na linha, inclusive, de crítica ao conceito de que a autoridade da coisa julgada consistiria numa qualidade (imutabilidade) dos efeitos da sentença, foi elaborada por J. I. Botelho de Mesquita¹⁷³.

Segundo nossas anotações tomadas em sala de aula, o expositor reelaborou parte de seu pensamento, anteriormente contido na sempre citada e prestigiosa monografia “A autoridade da coisa julgada e a imutabilidade da motivação da sentença” (São Paulo, 1963), que já serviu de roteiro no desenvolvimento do § 5º, *supra* (itens 16 e 17), deste trabalho.

Em linhas gerais, Botelho de Mesquita sustentou que (a) autoridade da coisa julgada (“imutabilidade e indiscutibilidade

171 V. “Eficácia da Sentença e Autoridade da Coisa Julgada” in *Temas ...*, 3ª série, ob. cit., p. 102.

172 V. obra citada na nota de rodapé 50, *supra*, p. 112; ali, o autor exemplifica com o caso da “sentença constitutiva” em relação à qual sustenta que “fica coberta pela autoridade da coisa julgada material não apenas a declaração do direito à modificação jurídica, senão também a essa modificação em si mesma considerada”. Em sua recente publicação, “Temas de Direito Processual Civil”, 4ª série, ob. cit., a propósito do “Conteúdo e efeitos da Sentença: variações sobre o tema”, escrito em 1984, publicado, também, na *Revista de Processo* nº 40, AJURIS v. 35, aprofunda a análise do que se deva entender por “conteúdo” e “eficácia” da sentença.

173 Ambas proferidas na regência das disciplinas DPC III e IV, ano da 1987. curso noturno, dias 4, 5, 12, 18 e 19 de agosto, conforme anotações de classe que, mais tarde, foram refletidas no Capítulo I – A Coisa Julgada do livro muito recente sob o título *Coisa Julgada*, Rio, Forense, 2004, p. 1 a 19.

de”) e eficácia da sentença se situam em planos diferentes, concebendo distinção entre elemento declaratório e efeitos declaratórios, constitutivos e condenatórios.

Quando a sentença gera efeitos – só as **sentenças de procedência** o fazem – estes se destinam a produzir alterações fora do processo e como tal pode a decisão tanto beneficiar quanto prejudicar terceiros.

Por outro lado, admitida a distinção entre elemento declaratório e os efeitos acima referidos, também, é verdade que o elemento declaratório da sentença de improcedência produz efeito extraprocessual, embora, só entre as mesmas partes, não podendo prejudicar nem beneficiar terceiros.

Já a **autoridade da coisa julgada** consiste propriamente na imutabilidade e na indiscutibilidade do elemento declaratório da sentença transitada em julgado (cf. Botelho de Mesquita, obra citada no rodapé 173, “Coisa Julgada”, p. 13).

Isto significa que a sentença torna-se imutável e indiscutível apenas entre as partes, não podendo ser mudada por outra e sequer discutida em processo futuro versando sobre a mesma lide, entre as mesmas partes e no qual o juiz irá proferir nova sentença. Em conseqüência, o juiz deve abster-se de pronunciamento sobre ação idêntica já anteriormente decidida (imutabilidade) bem como está obrigado a julgar de conformidade com o anteriormente decidido em caso de ação diferente mas relativa à mesma lide (indiscutibilidade) (cf. Botelho de Mesquita, obra citada no rodapé 173, “Coisa julgada”, p. 12).

Botelho de Mesquita fez, ao longo de sua exposição, a demonstração da procedência de suas assertivas mediante a análise de alguns exemplos.

Ilustra a exposição com o caso da sentença que julga improcedente a ação do devedor contra o credor para a declaração da inexistência da obrigação. Para o expositor, tal decisão só adquire a autoridade da coisa julgada, não produzindo fora do processo nenhuma alteração, não prejudicando terceiros.

Examinou a hipótese de uma sentença de procedência. Tal ato decisório, afirmou, além de adquirir a autoridade da coisa julgada, também produz perante terceiro uma transformação. Assim, a sentença que julga procedente a ação do devedor contra o credor para a declaração da inexistência da obrigação. Se, em processo futuro, o fiador vir a ser molestado, o juiz estará vinculado à declaração precedente, devendo tomá-la como premissa para sua decisão, por força do efeito declaratório produzido por aquela sentença de procedência.

O que Botelho de Mesquita não aceita em relação à teoria de Liebman é o fato de que essa concepção parte do pressuposto de que todas as sentenças produzem efeitos.

É que na sua elaboração há lugar para uma distinção fundamental entre elemento declaratório e efeito declaratório.

Na sentença de improcedência, afirmou o expositor, há recusa à produção de efeitos pretendidos pelo autor, nada projetando em relação a terceiros. O prejuízo é tão-só do autor, mesmo assim em caráter não permanente¹⁷⁴.

A característica do efeito declaratório é, no entanto, o de que ele existe perante todos (partes e terceiros).

Botelho de Mesquita destacou, ainda, que sua discordância é, também, quanto à premissa de que os efeitos da sentença só se tornam imutáveis e indiscutíveis em relação às partes entre as quais a sentença é proferida¹⁷⁵. No caso, o que vincula apenas as partes é o elemento declaratório; atingindo os efeitos da sentença todos os terceiros.

A originalidade das elaborações de Barbosa Moreira e Botelho de Mesquita justificam sua apresentação, contribuindo para o encaminhamento da solução ao problema da coisa julgada tributária.

174 Botelho de Mesquita analisou a situação da ação declaratória de nulidade de uma deliberação social julgada improcedente. Seu resultado não impede que o mesmo sócio venha a se beneficiar da sentença que julgue procedente a ação proposta por outro sócio tendo, inclusive, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir.

175 Aqui a assertiva foi demonstrada não só com base nos exemplos já citados de sentença de procedência, como também nos exemplos de improcedência.

7. OS LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA MATERIAL

19. A razão de ser da coisa julgada material, como sabido, é “a solução dos conflitos de interesses juridicamente protegidos, ou, mais exatamente, a solução definitiva desses conflitos”¹⁷⁶.

Por isso, as normas processuais cuidam de impedir “qualquer tentativa de reviver o litígio”¹⁷⁷.

Buscam na sentença, cuja *causa finalis* é a solução do litígio¹⁷⁸, a área que ficará coberta pela imutabilidade.

A sentença, invariavelmente, apresenta-se com premissas e conclusões.

Nas premissas, que deverão ser expostas na fundamentação da sentença, o juiz desempenha uma tarefa “de grande complexidade lógica” consistente, como descreve Frederico Marques¹⁷⁹, “de confrontação *pari passu* das questões de Direito com as *quaestiones facti*, bem como da análise e interpretação de textos legais e provas, elementos normativos e dados empíricos da lide”.

Dessa forma o juiz que elabora progressivamente a sentença¹⁸⁰, aí decide sobre as “razões que levaram as partes a uma diversa aplica-

ção da mesma norma jurídica”¹⁸¹, e que por isso mesmo estão na base do conflito entre os interessados no mesmo bem.

Tal parte da sentença recebe, na doutrina, a designação de **motivação**.

Terminada essa operação, segue-se a decisão que vai “compor a lide para dar a cada um o que é seu”¹⁸².

Adverte Pontes de Miranda para a questão terminológica “a decisão é o que, também, se chama **dispositivo**, conclusão, parte dispositiva... parte conclusiva para se distinguir do resto da sentença, do relatório e dos motivos ou dos fundamentos”¹⁸³ [destaques nossos].

Essa parte da sentença caracteriza-se, pois, por conter a resposta que o juiz dará às pretensões das partes.

As partes, por sua vez, são livres e soberanas na determinação do conteúdo do processo (princípio dispositivo), elegendo o autor a “questão principal” que exprime o **mérito** da causa.

Como bem explicou Liebman¹⁸⁴, “questão de mérito é toda questão que se refere à existência da relação litigiosa e à procedência da pretensão do autor, isto é, em outras palavras, ao próprio objeto do processo...”.

Delinea-se, assim, pela iniciativa do autor, traduzida no requerimento de um pedido, o contorno preciso da única matéria que constitui o mérito da causa, e por isso é objeto de **juízo** pelo juiz (artigo 128 do CPC).

176 V. GUIMARÃES, L. Machado. “Preclusão, Coisa Julgada, Efeito Preclusivo” in *Estudos de Direito Processual Civil*. Rio-São Paulo, Ed. Jurídica e Universitária, 1969, p. 29. Destaque do original.

177 V. GUIMARÃES, L. Machado, ob. cit., loc. cit. Destaque nosso.

178 V. MARQUES, Frederico, *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1974, vol. 3 p. 28.

179 Ob. cit., p. 29, onde Frederico Marques descreve a “estrutura lógica da sentença definitiva” que se consubstancia, para ele, num silogismo, “em que a premissa maior é a norma a ser aplicada enquanto que a situação particular, focalizada na ação, constitui a premissa menor. Figura a parte dispositiva da sentença, como conclusão do silogismo.”

180 V. TUCCI, José Rogério C. *A motivação da sentença no processo civil*, São Paulo, 1987, p. 15. Ao discorrer sobre a estrutura da motivação da sentença, o autor consigna, *verbis*: “Na elaboração progressiva da sentença, via de regra, após o resumo (relatório) indicativo das fases e dos aspectos relevantes do processo, o juiz deve passar a expressar os fundamentos de fato e de direito (‘sources de la motivation’), sendo de todo imprescindível que evidencie aquilo que ‘pertence às partes’ e o que embasa sua convicção...”.

181 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. *A autoridade da coisa julgada e a imutabilidade da motivação da sentença*, ob. cit., p. 37 e 44. Nesta obra esclarece que a expressão “razões” é empregada no sentido amplo, isto é, “todos aqueles motivos de fato de direito que o autor afirma na inicial em apoio à sua pretensão ... quer se tenham, ou não, transformado em questão”. É esse sentido que, também, incorporamos no texto.

182 V. MARQUES, Frederico, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 3, ob. cit., p. 28, esclarecendo ainda que se há “decisões que a sentença possa conter sobre o processo ou sobre as condições da ação constituem mera preparação do ato decisório final em que está imposta a regra do caso concreto”.

183 V. MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. V, p. 88.

184 V. LIEBMAN, Recurso da decisão que declara prescrita a ação in *Estudos sobre o processo civil brasileiro*, ob. cit., p. 196.

Diz Pontes de Miranda, com acerto, *verbis*: “O pedido atua pelo que ele estabelece. Não precisa de aceitação da parte contrária. E é ele que marca a largura da faixa em que se estende a relação jurídica processual, até que se profira a sentença, nem além, nem fora, nem aquém dessas linhas que o *petitum* traçou”¹⁸⁵.

Bem por isso, é a parte conclusiva da sentença aquela que se oferece, de forma adequada, para receber das normas processuais “o selo da imutabilidade”, o que melhor se compreende em sistemas em que a finalidade essencial da atividade processual é “dirimir um conflito de interesses aplicando a lei ao caso concreto”¹⁸⁶.

Não basta, contudo, para os efeitos da disciplina da coisa julgada material situar-se, exclusivamente, em torno do pedido como único elemento que define o “mérito”, e, em conseqüência, o objeto do processo.

Cândido Dinamarco, em minucioso estudo sobre o conceito de mérito¹⁸⁷, deixou demonstrada essa assertiva quando analisou as correntes de pensamento que, na Alemanha, se formaram sobre a idéia de que a pretensão processual é que constitui o objeto do processo.

Os autores alemães, que tentaram definir o que vinha a ser a pretensão processual, foram apresentados como componentes de três grandes linhas, a saber: “a pretensão (e, por conseguinte, o objeto do processo) consiste na afirmação de um direito material; b) ela se revela em fatores exclusivamente processuais; c) ela está no pedido (*Antrag*)”¹⁸⁸.

185 V. MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*, Rio de Janeiro: Forense, 1974, tomo II, p. 352.

186 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. *A Autoridade da Coisa Julgada e a Imutabilidade da Motivação da Sentença*, p. 15. Para o autor, “o processo não tem a finalidade de resolver questões de fato ou de direito, mas dirimir um conflito de interesses aplicando a lei ao caso concreto”.

187 V. DINAMARCO, Cândido, O conceito de mérito no processo civil in *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 182 a 219.

188 V. DINAMARCO, Cândido, ob. cit. Na nota de rodapé *supra*, p. 215 que agrupa Lent, Blomeyer, Nikisch, entre os que sustentam a corrente sob (a); Rosenberg como defensor de (b) em primeira fase e depois aderindo à corrente sob (c), ao lado de Schwab, seu “continuador”.

O centro dos debates, no entanto, foi ocupado pela afirmação de que além do pedido, integra a pretensão processual o “estado de coisas” (*Sachverhalt*), elemento esse que, como afirmou Cândido Dinamarco¹⁸⁹, “na linguagem costumeira, outra coisa não é senão a *causa petendi*”.

Avançaram os autores (Rosenberg e Schwab) para privilegiar “o pedido” como “verdadeiro objeto do litígio”¹⁹⁰.

Posta a teoria à prova, como observa Dinamarco, foi justamente em relação ao instituto da coisa julgada material que se revelou a desarmonia com o “sistema proposto”, porquanto, “a prevalecer a opinião sustentada, caracterizando-se o objeto do processo apenas pelo *Antrag* (pedido), porém, não pelo *Sachverhalt* (entre nós causa de pedir) a autoridade da coisa julgada material teria ‘efeito de exclusão’ sobre toda e qualquer demanda futura sobre o mesmo objeto, ainda que apoiada em fatos diferentes (outro ‘estado de coisas’)” e isso Schwab repudia¹⁹¹.

Nesse sentido é que Tarzia pode afirmar que se retoma a inclinação para “uma rivalutazione ... della *causa petendi* e, attraverso essa, del diritto sostanziale concretamente fatta valere, in armonia, se non erro, con le recenti tendenze a ricondurre il diritto soggettivo al centro del fenomeno processuale”¹⁹².

Por isso, entre nós Frederico Marques, foi preciso: “... a coisa julgada alcança a parte dispositiva da sentença ou acórdão e, ainda, o fato constitutivo do pedido (*a causa petendi*)”¹⁹³.

O *petitum* e a *causa petendi* delimitam, dessa forma, “a área em que incidem os efeitos imutáveis do julgamento”¹⁹⁴.

189 V. DINAMARCO. ob. cit., nota de rodapé 74, p. 217.

190 V. DINAMARCO. ob. cit., nota de rodapé 74, p. 217.

191 V. DINAMARCO. ob. cit., nota de rodapé 74, p. 218.

192 V. TARZIA. G. Recenti Orientamenti della dottrina germanica intorno all'oggetto del processo. *Jus* 1956. Nesta obra, o autor fez resenha das idéias de autores alemães mencionando Lent, Schwab, Rosenberg, Pohle, Bettermann, Weber, Heinitz, Blomeyer Botticher e Nikisch. Destaque nosso.

193 V. MARQUES. *Manual de Direito Processual Civil* vol. III, p. 238.

194 V. MARQUES. *Manual de Direito Processual Civil*, vol. III, ob. cit., p. 237.

A tais limites, fica circunscrito o valor absoluto da sentença.

20. Tendo em vista essas considerações, é importante analisar a questão dos limites objetivos da coisa julgada pelo prisma da **identificação das ações**.

Como colocou Paula Baptista, “três são os requisitos necessários para a aplicação da coisa julgada: 1º) identidade de objeto; 2º) de causa, 3º) de pessoas e de suas qualidades”¹⁹⁵.

Interessa-nos destacar os dois primeiros requisitos.

Quando à **identidade do objeto**, distingue-se, como sabido, um objeto imediato e mediato. O objeto mediato “é a utilidade que o autor pretende obter com a atividade jurisdicional (pagamento da dívida, entrega do imóvel)”. O objeto imediato deve-se entender como “o ato judicial pleiteado pelo autor (declaração, condenação)”. É a lição de Celso A. Barbi¹⁹⁶.

A variação de qualquer desses elementos impede a aplicação da coisa julgada.

Para a identificação da ação, é ensinamento de Paula Baptista, “não vale a identidade de objeto se com ela não concorre simultaneamente a **identidade de causa**”¹⁹⁷ ou, como ensinou Bellavitis “a relação entre um (o objeto) e outra (*causa petendi*) é que constitui a identidade objetiva da ação”¹⁹⁸.

Quanto à **causa de pedir**, é conhecida a disputa travada entre os partidários da teoria da substanciação e da teoria da individualização¹⁹⁹.

195 BAPTISTA, F. de Paula. *Teoria e Prática do Processo Civil e Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 134.

196 V. BARBI, Celso A., *Ação declaratória principal e incidente*. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 44.

197 V. BAPTISTA, F. de Paula, ob. cit. p. 135.

198 V. BELLAVIDIS, M. *L'identificazione delle Azioni*. Padova: La Litotipo Editrice Universitaria, 2ª ed., 1924, p. 96 e 108 *apud* VIDIGAL, Luis E. de Bueno, “O Mandado de Segurança entre as várias categorias de ações” in *Direito Processual Civil*, Saraiva, São Paulo, 1965, p. 47.

199 V. HEINITZ, E. *I limiti oggettivi della cosa giudicata*. Padova: Cedan, 1937. p. 146 a 199.

Para a **teoria da substanciação** (Goldschmidt, Zanzuchi, Rispoli, Bellavitis, Weissmann, Stein-Jonas), a *causa petendi* se define como o fato ou complexo de fatos que ensejam a pretensão do autor. No plano da teoria da coisa julgada, sua adoção significaria, na lição de Botelho de Mesquita²⁰⁰, que “a sentença pronunciada com base em dados fatos constitutivos torna improponível nova demanda entre as mesmas partes fundadas nos mesmos fatos ainda que o autor na nova ação pretende deles tirar uma nova consequência jurídica ou derivar uma nova relação jurídica ou estado de direito”.

Para a **teoria da individualização** (Wach, Hellwig, Degenkolb, Kipp, Cernelutti, Betti, Faggela), a *causa petendi* é a relação ou estado jurídico afirmado pelo autor em apoio à sua pretensão. Do ponto de vista da coisa julgada, tem-se para essa teoria que “a sentença que decidir sobre uma determinada relação jurídica se estenderá a todos os fatos que em seu apoio pudessem ter sido alegados pelo autor, tornando improponível nova demanda sobre a mesma relação de direito ainda que fundada em fatos não alegados na primeira”²⁰¹.

Foram esboçadas tentativas de aproximação entre as duas teorias (Rosenberg), anotando-se, ainda, a reelaboração de Heinitz, após acurada análise dos autores e suas posições nessa polêmica, que conclui, em relação à extensão da coisa julgada, no sentido de que ela “venga limitata dall'identità della causa petendi” in senso rígido; riggattata l'azione costutiva, quindi nulla osta al rinnovamento dell'azione, allegando um altro fatto costitutivo”²⁰².

Entre nós, Botelho de Mesquita, que já havia elaborado conceito de *causa petendi* em especial para as ações reivindicatórias²⁰³, agora, apresenta novo estudo sobre o conteúdo da causa de pedir das ações em geral, desdobrando seus elementos no seguintes “a) o direito

200 V. MESQUITA, J. I. Botelho. A *causa petendi* nas ações reivindicatórias in *Rev. de Direito Processual Civil*, VI, p. 86.

201 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. ob. cit., loc. cit. nota de rodapé *supra*, p. 186.

202 V. HEINITZ, ob. cit. p. 199.

203 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. A *causa petendi* ... p. 86

afirmado pelo autor e a relação jurídica de que esse direito se origina; b) os fatos constitutivos daquele direito e dessa relação jurídica; c) o fato (normalmente do réu) que torna necessária a via judicial”²⁰⁴.

Variando os fatos constitutivos e os elementos de direito, não se dará a aplicação da coisa julgada.

Outra não é a concepção de Arruda Alvim²⁰⁵, que ao dissertar sobre a “posição certa” em tema *causa petendi* deixou clara a impossibilidade de o aplicador da lei “desvincular de forma total e absoluta, o fato do direito, na tarefa de identificação das ações”. Refere-se mesmo à “verdadeira simbiose existente entre fato e direito”.

Por fim, conclui Arruda Alvim que “é insustentável a posição de que uma ação se individua pela relação jurídica deduzida, de forma absolutamente independente dos fatos que a embasam”²⁰⁶.

21. O tema dos limites objetivos da coisa julgada pode ser examinado por outro prisma.

Trata-se da situação em que se dá a ampliação do pedido com a inclusão da *questão prejudicial* no *thema decidendum*.

Nasce na sentença um conteúdo decisório com natureza de declaração sobre o qual irá recair o “selo da imutabilidade”.

A matéria resulta de opção legislativa. Como esclarece Chiovenda, “...em proveito da economia dos processos, pode a lei reputar conveniente que, por ocasião da causa principal, seja um ponto prejudicial decidido de uma vez para sempre, com efeitos transcendentes da lide em curso, quando o ponto prejudicial for de natureza a poder constituir objeto de outras lides futuras”²⁰⁷.

204 V. MESQUITA, J. I. Botelho de. “Conteúdo da Causa de Pedir” in *Revista dos Tribunais* 564/41.

205 V. ALVIM, Arruda. *Direito Processual Civil, Teoria Geral do Processo de Conhecimento*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, junho de 1972. p. 80/81.

206 V. ALVIM, *Direito Processual Civil, Teoria Geral do Processo de Conhecimento*. p. 81.

207 V. CHIOVENDA, G. *Instituições de Direito Processual Civil*, São Paulo: Saraiva, 1965, 1ª vol. p. 396.

Chiovenda explicita quais são esses pontos, arrolando-os como segue: “a un fatto giuridico... b) uno stato giuridico, inteso in senso largo, comprendendo cio è ogni condizione giuridica, che, essendo il presupposto comune a svariatissimi rapporti giuridici, sia dal diritto considerata come possibile oggetto principale d'un giudizio autonomo. Così lo stato di cittadinanza, di famiglia, di matrimonio, la qualità di opera pia ecc. c) un rapporto giuridico complesso... d) un rapporto giuridico com obbligazioni rateali. Fra i rapporti giuridice complessi hanno un posto apciale quelli con obbligazioni rateali: tali sono tutti i debiti pagabili per parti o a periodi (locazioni... imposte... ecc) Ogni singola rata può essere oggetto di domanda e di giudizio; e in occasione della domanda di una rata può sorgere una questione pregiudiziale sul rapporto giuridico in virtù del quale si domanda la rata. d) un rapporto giuridico condizione del principale ... f) um rapporto giuridico incompatible col principale...”²⁰⁸.

Chiovenda adverte, no entanto, que em relação a esses pontos o princípio fundamental que atua é o de que “as questões prejudiciais são obedecidas em regra sem efeitos de coisa julgada (*incidenter tantum*)”²⁰⁹.

As coisas assim se passam tendo em vista que a jurisdição, ação e processo colocam-se a serviço de prover “sobre as demandas das partes, atuando a vontade da lei relativa a um bem da vida”²¹⁰.

Realça, por fim, que o alargamento da coisa julgada “a todas as questões decididas poderia encerrar alguma vantagem, porque evitaria algum processo futuro e decisões contraditórias”²¹¹.

208 V. CHIOVENDA, G. *Principi di Diritto Processuale Civile*. Napoli, 1980, p. 1159. A transcrição integral do que está tratado sob a letra b e d explica-se pela reflexão que será feita adiante no § 7º.

209 V. CHIOVENDA. *Instituições de Direito Processual Civil*, ob. cit. p. 393.

210 V. CHIOVENDA. *Instituições de Direito Processual Civil*, p. 394.

211 V. CHIOVENDA. *Instituições de Direito Processual Civil*.

De outro lado, daria ensejo a graves inconvenientes, porquanto “as partes ao proporem a ação ou ao se defenderem, não teriam mais nenhuma certeza sobre os limites e o alcance da lide; e seriam forçadas a preparar um esforço de ataque e de defesa efetivamente desproporcionado à sua intenção”²¹².

Liebman, também, se põe favorável à tese restritiva sobre o limite objetivo da coisa julgada que para ele tem “il merito di evitare un'eccessiva estensione dei vincoli derivanti dalle sentenze e di mantenere impregiudicati i diritti non espressamente fatti valere com apposita domanda, per i quali rimane perciò integra la tutela in via principale garantita dall'art. 24 Cost”²¹³.

Anote-se, nesse passo, a experiência do direito norte-americano no qual funciona o instituto do *collateral estoppel*.

Segundo Taruffo²¹⁴, o instinto opera, sobretudo, para situações em que “la sentenza divenuta immutabile” produz efeito em face de um segundo processo “tra le stesse parti su una *cause of action* diversa, ma tale che la soluzione della controversia implichi l'esame di *issues* già decise nel primo processo com um verdetto della giuria”.

Como explica Taruffo, nesses casos o vínculo “opera soltanto nel senso di precludere il riesame delle *issues* che siano state effettivamente discusse e decise nel primo processo”²¹⁵.

Taruffo²¹⁶ observa, que, basicamente, o “collateral estoppel” se aplicaria para hipóteses de lides sucessivas fundadas em *cause of action* diversas, mas, relativas a situações de fato pelo menos parcialmente comum.

212 V. CHIOVENDA, ob. cit. loc. cit.

213 V. LIEBMAN, *Manuale*, vol. II, ob. cit. p. 430.

214 TARUFFO, Michele. *Collateral Estoppel e Giudicato Sulle Questioni*, in *Revista di Diritto Processuale* out/dic 1971, p. 654.

215 TARUFFO, ob. cit., p. 655.

216 TARUFFO, ob. cit. p. 673.

Anota, ainda, quanto ao âmbito objetivo em que surge a aplicação do instituto, que se admite “che il *collateral estoppel* possa operare su qualsiasi *issue of fact* la cui decisione sia stata pregiudiziale rispetto alla pronuncia principale, e a condizione che su di essa le parti abbiano avuto la possibilita di una adeguata difesa”²¹⁷.

Essas considerações confirmam a assertiva de João de Castro Mendes²¹⁸ quanto ao “alargamento ou não alargamento do caso julgado aos fundamentos da decisão é em última análise um problema de política legislativa, não uma questão de que se possa esperar uma solução deduzida dos grandes princípios reconhecidos como bases do processo civil no nosso ciclo cultural”.

21. Em nosso país, o tratamento legislativo para o problema dos limites objetivos da coisa julgada está contido em vários dispositivos do Código de Processo Civil.

O artigo 468 do vigente estatuto processual (Lei 5.869 de 11.1.73 e alterações posteriores), com a sempre lembrada vantagem em relação ao artigo 287 *caput* do antigo Código de Processo Civil²¹⁹, estabelece que “a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”.

Reforça essa disposição, como consagração legislativa da própria imutabilidade (a projeção para o futuro da coisa julgada material), a regra do *caput* do artigo 471 segundo a qual “nenhum juiz decidirá novamente as questões decididas, relativas à mesma lide”.

Em outras palavras, salvo expressas exceções contidas na lei (de que constituem exemplos a situação contida no inciso I e a

217 TARUFFO, ob. cit. p. 674.

218 V. MENDES, João de Castro. *Limites Objetivos do Caso Julgado em Processo Civil*. Edições Ática, p. 79.

219 V. MOREIRA, Limites objetivos da coisa julgada no sistema do novo código de Processo Civil in *Temas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 90/91, quanto à problemática da interpretação do referido dispositivo no estatuto anterior, v. por todos, MESQUITA, *Autoridade...*, p. 56/58 ao analisar o pensamento dos processualistas brasileiros sobre o tema.

autorização referida no inciso II do próprio artigo 471), “o que ficou decidido, com autoridade de coisa julgada material, é imutável e indiscutível perante o mesmo ou outro juiz, no mesmo ou em outro processo”²²⁰.

Procede, portanto, a afirmação de Barbosa Moreira no sentido de que “apenas, a lide é julgada”²²¹.

A lide, por sua vez, “entra no processo na medida em que traz a petição inicial”, é a precisa lição de Botelho de Mesquita²²².

Da inicial, são extraídos os elementos integrantes da área de incidência da coisa julgada, que, como já sustentado, são não só o pedido, mas, também, este referido ao fato jurídico²²³, dada a mútua e recíproca implicação de tais categorias processuais.

A assertiva está fundada no direito vigente que, pondo travas rígidas nos exercícios da atividade jurisdicional, acolhe, no artigo 128 do estatuto processual o princípio da adstrição de juiz à vontade das partes²²⁴, e consigna, em seus artigos 282, III, e 264, os princípios da imutabilidade do pedido e da causa de pedir.

Acresçam-se, a essas considerações, as que foram formuladas por Sydney Sanches²²⁵ ao afirmar que os limites objetivos da coisa julgada são demarcados pelo “mérito, assim, entendido o pedido do autor formulado na inicial ou nas oportunidades em que o ordenamento jurídico lhe permita ampliação ou modificação; o pedido do réu na reconvenção; o pedido do réu, formulado na contestação, nas chamadas ações dúplices; o pedido do autor ou do réu nas ações declaratórias incidentais (sobre questões preju-

diciais); o pedido do autor ou do réu contra terceiro na denúncia da lide; o pedido do réu no chamamento ao processo; o pedido do terceiro contra autor e réu, formulado na oposição”.

Reflete-se, no texto legal, a preocupação do legislador de 1973 com a precisa delimitação objetiva do “círculo de incidência da coisa julgada”, o que o fez, como observou Barbosa Moreira, “redigir outro dispositivo (artigo 469) para discriminar, em termos expressos, as matérias excluídas, isto é, aquelas que não se submetem à *autoritas rei iudicatae*”.

Lá se encontram “a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença”; “os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença”, e, “a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentemente no processo”.

Na verdade, o estatuto processual está ao lado da “doutrinação restritiva”, como esclareceu J. Rogério C. Tucci com apoio em outros processualistas, restringindo-se a autoridade da coisa julgada “ao dispositivo da sentença, não abrangendo, portanto, as questões prejudiciais e tampouco os motivos que serviram de alicerce à decisão”²²⁶.

Cândido Dinamarco²²⁷ observa, por outro lado, que “na atividade jurisdicional, o juiz dá, sim, solução a questões, mas ele o faz, apenas, num segmento do *iter* lógico de sua atividade, ao colocar os pilares sobre os quais assentará depois o serviço acabado, que é a solução da causa”.

Até chegar à sentença (Código de Processo Civil, artigo 126), afirma Pontes de Miranda²²⁸, “é possível que outras questões que interessam à relação jurídica processual tenham surgido (preliminares). Outras há que se ligam ao *decisum* e sem as quais nenhuma resposta poderia ser dada sem que o juiz as ‘decidisse’. Tais questões, também prévias, são ditas prejudiciais”.

220 V. SANTOS. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 482.

221 V. MOREIRA. *Limites* ob. cit. p. 91, destaque do original.

222 V. MESQUITA. ob. cit. p. 39.

223 V. ALVIM. *Direito Processual Civil, Teoria Geral do Processo de Conhecimento*. ob. cit. p. 120.

224 V. MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*, tomo II. ob. cit. p. 352.

225 V. Objeto do Processo e Objeto litigioso do Processo in *Revista de Processo* 13/3.

226 V. TUCCI. *A Motivação da Sentença no Processo Civil*. p. 133.

227 V. DINAMARCO. Conceito de mérito em processo civil in *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. p. 192.

228 V. MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*, tomo V, ob. cit., p. 168.

Avançar Pontes de Miranda²²⁹, quanto à definição de questão prejudicial, com o que pensamos estar justificado o destaque do inciso III do artigo 469²³⁰ que “as questões prejudiciais são, quase sempre, questões de mérito. O que as distingue da questão mais importante, da questão que constitui, sozinha ou não, a entrega da prestação jurisdicional é o ser essa maior, mais relevante, necessária e suficiente para que se não expresse ao juiz o não ter sentenciado o feito (art. 126)”.

Quanto à apreciação, pelo juiz, da questão prejudicial, afirma Frederico Marques²³¹, que ela constituirá “capítulo da sentença definitiva”, proferindo o juiz “julgamento chamado incidental, que não produz os efeitos imutáveis da *res giudicata*”²³².

Situação peculiar, que dá ensejo à ampliação dos limites objetivos da coisa julgada em decorrência de atividade das partes após a fase inaugural do procedimento, é justamente a possibilidade de a questão prejudicial ser objeto de **ação declaratória incidental**.

Se tal ocorrer, atendidos os pressupostos legais quanto à sua admissibilidade (art. 5º, 325 e 470), ensina Barbosa Moreira²³³ que “a parte propõe verdadeira ação, passando o processo a ter duplo objeto: ambas as questões, a subordinante e a subordinada, passam a ser questões principais integrando o *thema decidendum* que se dilata”.

229 Em sentido contrário à Barbosa Moreira (ob. cit., p. 92), que entende que o art. 469 contém redundância, bastaria pois, a alusão aos motivos (inciso I).

230 V. MIRANDA. ob. cit. p. 174.

231 V. MARQUES. *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 3, p. 56 que, aí, também se refere às questões preliminares de mérito, justifica o emprego da expressão para nela incluir as questões que “afetem o julgamento da lide, por afetarem a existência do direito afirma do pelo autor, sem, no entanto, constituírem antecedente jurídico-causal do conteúdo e substância desse direito”.

232 V. MOREIRA. “Limites...”. ob. cit. p. 93, que insurge-se contra o emprego pelo artigo 469/III do termo **decidida**, pois, entende que “sobre a prejudicial não ocorre decisão mas simples “cognitio”.

233 V. MARQUES. “Limites objetivos da coisa julgada no sistema do novo Código de Processo Civil”. ob. cit. p. 94.

Haverá, como esclarece o autor, “sentença objetivamente complexa” e a decisão sobre os pedidos é “idônea a adquirir a *auctoritas rei iudicatae*”²³⁴.

Ada P. Grinover²³⁵, ao expor sobre a admissibilidade da declaratória incidental à luz da teoria da lide (Carnelutti) adverte, de início, que circunscrever a aplicação da ação em pauta aos casos de pluralidade de lides significa travar o perigo da excessiva e indiscriminada extensão da medida a vários casos de questões prejudiciais.

A noção carneluttiana de declaratória incidental coloca-a na categoria de **processos com pluralidade de lides**.

Isso significa que não cabe o pedido de declaração incidente pelo só fato de existir contestação a uma relação prejudicial. É preciso que essa impugnação corresponda a uma nova pretensão, constituindo então uma lide.

À base desse enfoque está a distinção que Carnelutti impôs entre lide e questão. Para essa concepção, a questão não é a lide. Pode haver questões sem lide, e lide sem questões. Bem como registram-se em uma só lide várias questões. Só quando a lide apresentar uma questão que se estende a outras lides, esta questão denomina-se prejudicial, por servir de premissa para decisão de outras lides.

A lide é o conflito atual de interesses qualificado pela pretensão resistida. Isto é, o conflito nasce quando alguém atua no sentido de subordinar o interesse alheio ao seu próprio e se depara com o inconformismo de quem se encontra no outro pólo.

Pode ser que o fundamento de pretensão ou de resistência seja duvidoso, surgindo assim a questão.

Portanto, nesse enfoque a questão de uma lide não pode ser tratada como “lide”. Servindo o processo, apenas, à composição da lide, então, não se admite a declaratória incidental.

234 V. MOREIRA, ob. cit., p. 94.

235 V. GRINOVER. *Ação declaratória incidental*. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1972, p. 41/46

Ela está a serviço da composição de “lide prejudicial” mediante a solução de questão comum e preliminar de outra lide.

O processo à vista de tais considerações é “processo cumulativo” que serve à composição de várias lides. Não é “processo simples”.

Tal posicionamento é restritivo no tocante à aplicação da declaratória incidental.

Ele se contrapõe à noção de **Chiovenda**, segundo a qual é suficiente, para ensejar a declaratória incidental, a mera contestação de uma questão prejudicial.

À toda evidência essas implicações desembocam na teoria da coisa julgada em seus limites objetivos.

Aceitar a noção carneluttiana de declaratória incidental significa repelir a coisa julgada com relação à mera questão prejudicial, equivale, de outro lado, confirmar que só o dispositivo da sentença está abrangido pela coisa julgada, porquanto na declaratória há ampliação do objeto do pedido.

Resta avaliar os reflexos dessas disputas doutrinárias no plano do direito legislado.

Dispõe o Código Processual vigente no seu art. 469 sobre as matérias que não fazem coisa julgada. Entre eles, está incluída a “apreciação de questão prejudicial, decididas incidentalmente no processo”.

Tal dispositivo se completa com a disciplina de ação declaratória incidental nos artigos 470, 5º, 109 a 325, que é admitida se a parte o requerer, se o juiz for competente em razão da matéria e a questão prejudicial se constituir como pressuposto necessário para o julgamento da lide.

Não se infere da interpretação, que os citados dispositivos ensejam, que o Código tenha acolhido a concepção de Carnelutti até mesmo porque o artigo 325 se refere ao “direito que constitui fundamento do pedido”.

Acrescente-se que Ada P. Grinover reformulou seu pensamento para fixar o entendimento de que existindo “a possibilidade de que os limites objetivos da coisa julgada sejam considerados hoje mais restritos de quanto o fossem pela doutrina anterior, por força do que vem disposto no art. 469 I ... então, poderá haver interesse de agir na declaratória incidental, ainda que não se trate de questão atinente a lide diversa, porque a definição de qualquer questão poderia, de per si, representar a atribuição de um bem, diante da mais rígida limitação dos limites objetivos da coisa julgada”²³⁶.

236 V. GRINOVER. *Direito Processual Civil*, ob. cit.

8. APLICAÇÃO DOS CONCEITOS E PRINCÍPIOS EXPOSTOS À "COISA JULGADA TRIBUTÁRIA"

23. Retomamos²³⁷, agora, a problemática específica que a coisa julgada apresenta no processo judicial tributário.

Em linhas gerais, já constatamos que não se põe em dúvida o fato de que a decisão judicial em matéria tributária produz coisa julgada, contando a assertiva com adesão da doutrina e da jurisprudência.

Afirmamos, ainda, que aos casos tributários, à luz da previsão constitucional da coisa julgada e sua configuração no direito processual, aplicam-se as normas processuais previstas para tutelar as finalidades do instituto.

Identificamos, de outro lado, com apoio em várias decisões, (inclusive, súmula 239) que o problema da coisa julgada em matéria tributária não se restringe às situações em que se discute a incidência de tributos com fatos geradores, cujo ciclo de formação se completa dentro de período certo de tempo (os fatos geradores complexivos ou periódicos), mas, alcança, também, hipóteses em que os fatos geradores do tributo se realizam em cada ato, fato ou evento (fatos geradores instantâneos).

Essa questão não é nova nem para a jurisprudência nem para a doutrina nacional, rigorosamente, nem mesmo para os autores estrangeiros que, quando se manifestam sobre o tema, adotam posição restritiva quanto aos limites objetivos da coisa julgada.

Colha-se, por todos, o depoimento de Giuliani Fonrouge que, com apoio em Allorio, enuncia o princípio segundo o qual "la decisión producida sobre una determinación carece de eficacia sobre otras determinaciones similares, porque se dice la cosa julgada no recae sobre questiones, sino respecto de la litis, no sobre el elemento lógico de la sentencia, sino en cuanto a la parte dispositiva"²³⁸.

Afirma, no entanto, invocando Couture, que o princípio não é aplicado "en forma absoluta, porque en casos de excepción, cuando lo dispositivo se remite a ellos en forma expresa o cuando constituyen un antecedente lógico inseparable, los considerandos o premisas hacen cosa julgada"²³⁹.

Cita decisões da justiça italiana²⁴⁰ e, igualmente, de seu país, onde, excepcionalmente, se reconheceu a vinculação do juiz no segundo processo em caso muito particular de cobrança de imposto confiscatório e como tal declarado.

Entre nós, vários autores²⁴¹ já escreveram sobre o verdadeiro problema representado pelo alcance da coisa julgada em matéria tributária.

Como sintetizou Tércio Sampaio Ferraz Jr.²⁴², "a determinação do alcance oscila entre uma limitação temporária pronunciadamente restritiva e uma extensão sem limites".

Do ponto de vista das categorias processuais, tal como sustentado neste trabalho, pode-se apontar certas impropriedades na sua aplicação por parte de alguns expositores.

239 V. ob. cit. p. 657.

240 V., também, ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, ob. cit. p. 195, nota de rodapé, 11. Na nota indicada estão referidos julgados que enfrentaram decisões sobre situações de fato permanentes, sustentando-se que a vinculação se daria em virtude de uma identidade de questões.

241 LIEBMAN. *Limites da Coisa Julgada em Matéria de Imposto*, in *Estudos sobre o Processo Civil Brasileiro*, p. 165 e segs.; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Atual*, vol. 4 e LTR - Suplemento Tributário, 94/73, SOUSA, Rubens Gomes de. *Repertório Enciclopédico Brasileiro*, vol. IX, p. 290 e segs.; FALCÃO, Amílcar Araújo. Parecer in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 79, p. 451, NEVES, Celso. In *Revista de Direito Público*, vol. 29, p. 233; MOREIRA, José Barbosa. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil, in *Temas de Direito Processual*. São Paulo: Saraiva. 1977, p. 90 e segs.; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Rev. dos Tribunais*, 363/41, CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. In *Direito Tributário Atual*, vol. 4, p. 609, FERRAZ, Tércio Sampaio. In *O Estado de São Paulo*, 27 e 28 de abril de 1988; SILVA, *Coisa Julgada Tributária*, 1970.

242 V. *O Estado de São Paulo*, 27 e 28 de abril de 1988.

237 V. o item 3, *O instituto da "Coisa Julgada Tributária"* (especialmente subitens 11 a 13).

238 V. FONROUGE, G. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1962. p. 656.

Veja-se em Rubens Gomes de Sousa²⁴³ o louvável esforço em equacionar o problema distinguindo “em cada caso julgado, entre as decisões que tenham pronunciado sobre os **elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica** como a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo, a sua incidência ou não incidência na hipótese materialmente considerada, a existência ou inexistência de isenção legal ou contratual e o seu alcance, a vigência da lei tributária substantiva ou sua revogação etc. e as que se tenham pronunciado sobre **elementos temporários ou mutáveis da relação jurídica**, como a avaliação de bens, as condições personalíssimas do contribuinte em seus reflexos tributários, e outras da mesma natureza”.

A partir dessa distinção sugeriu que “à coisa julgada das decisões do primeiro tipo há que atribuir uma eficácia permanente; à das segundas, uma eficácia circunscrita ao caso específico em que foram proferidos”²⁴⁴.

Ao argumento, atribuiu o seu autor fundamento legal no artigo 287 do Código de 1939.

No entanto, mesmo à época, já se demonstrou que outra era a inteligência do dispositivo²⁴⁵, incidindo, portanto, Rubens Gomes de Sousa no mesmo equívoco de tantos outros autores que sustentaram que a coisa julgada se “estendia às questões necessárias à prolação do comando”.

Perante o estatuto processual vigente, que, com precisão, circunscreveu a área da imutabilidade ao **julgamento da lide** e afastou de seu círculo a motivação, como já demonstrado (vide 21), a distinção de Rubens Gomes de Sousa não pode ser aceita.

Inaceitável, também, a posição de Sampaio Dória, que atribui a uma “tendência fiscalista” os pronunciamentos judiciais que reduzem “a intangibilidade da decisão passada em julgado tão-somente ao exercício financeiro em que o imposto foi exigido reputado ilegal ou inconstitucional”²⁴⁶. Com Sampaio Dória só em parte se pode concordar.

Trata-se de sua correta posição sobre ser a questão orçamentária estranha à relação jurídica tributária²⁴⁷, não devendo nunca prevalecter esse argumento para restringir o alcance da coisa julgada em matéria fiscal.

Em outro ponto ataca “a tese de que a decisão judicial opera, apenas, nos estreitos limites da lide e seus efeitos preclusivos atingem tão-somente o específico objeto sobre que versara”²⁴⁸.

Para sustentar seu combate, socorre-se expressamente da distinção feita por Rubens Gomes de Sousa, antes referido e que já demonstramos ser inaceitável, fruto que certamente foi (o parecerista escreveu em 1965) dos mesmos equívocos suscitados pela defeituosa redação do artigo 287 do CPC de 1939.

Há equívoco parcial ao tentar demonstrar que em se tratando de um mesmo imposto, há **identidade de objeto** entre duas demandas fiscais, mesmo que “o imposto possa ser quantitativamente diverso num caso e outro”.

Já demonstramos (vide n° 20) que é insustentável, pelo menos no direito positivo brasileiro, que acolhe a teoria da substanciação²⁴⁹, que “uma ação se individua pela relação jurídica deduzida, de forma absolutamente independente dos fatos que a embasam”²⁵⁰.

243 V. SOUSA. *Repertório Enciclopédico do Direito Tributário*, vol. 9. p. 298.

244 V. ob. cit., *loc. cit.*

245 V. por todos a obra *Autoridade da Coisa Julgada e a Imutabilidade da Motivação da Sentença*, de J. I. Botelho de Mesquita. O autor refere-se ao caráter instrumental da imutabilidade da motivação, em relação à imutabilidade do dispositivo, tendo “os mesmos limites que restringem a imutabilidade do dispositivo... Vale dizer, limita-se à lide”(ob. cit. p. 58, 43 a 45, 47/48 e 61).

246 V. RT 363/41.

247 RT 363, 51 e 52.

248 RT 363, 53.

249 V. ALVIM, *Direito Processual Civil...*, ob. cit. p. 81.

250 V. MESQUITA, J. I. Botelho, *A Causa Petendi - Ações Reivindicatórias*, in *Revista de Direito Processual Civil*. vol. 6.

65075/13

BIBLIOTECA
CIRCULANTE

A tanto, pretende chegar o autor ao sustentar que para configurar a identidade basta tratar-se do mesmo imposto quando, na verdade, na teoria do fato gerador tributário, a lição de Ruy Barbosa Nogueira, indica que “não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso que além da norma *in abstracto* e prévia, o fato previsto ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa ser demonstrada essa vinculação ou juridicidade por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subsunção pela norma tipificadora”²⁵¹.

Ademais, se restou decidida em relação à dívida “A” que era inconstitucional a lei que criou o tributo, essa questão está excluída do alcance da coisa julgada, como demonstrado (vide 21).

Profunda é, também, a análise feita por Celso Neves em parecer publicado sob o título “Coisa julgada no Direito Tributário”²⁵².

A hipótese envolvia a vinculação de juiz futuro à decisão formada em embargos a uma execução fiscal relativa a determinado exercício, que reconheceu a intributabilidade dos bens do Jôquei Clube em face da Municipalidade de São Paulo.

Sustenta-se aí a aplicação restritiva da Súmula 239, proclamando-se a coisa julgada porquanto a lide anterior não foi restrita à validade ou invalidade do lançamento.

O destaque vai para o fundamento de que “o que se reveste da autoridade da coisa julgada é, pois, essa **declaração** (intributabilidade do hipódromo por força de escritura) que exclui qualquer exigência da Municipalidade de São Paulo, pretérita ou futura”.

Mesmo tendo sustentado em seu estilo claro que a *exceptio* exige “vinculação aos próprios elementos subjetivos e objetivos da lide”, Celso Neves, na verdade, faz projetar aqui seu entendimento quanto à natureza da coisa julgada.

Como demonstrado (vide nº 16), Celso Neves adota posição de Hellwig para quem a autoridade de coisa julgada só é efeito do elemento declaratório da sentença, isto é, o juízo lógico contido na sentença é que adquiriria sempre a força de coisa julgada.

Tal, porém, só ocorre em relação às sentenças meramente declaratórias. Juízo sobre questões suscitadas não se tornam imutáveis.

Na linha de uma interpretação restritiva quanto ao alcance da coisa julgada, alinhamos Liebman, Isaac Pereira da Silva e Antônio Carlos de Araújo Cintra.

O trabalho de Liebman, datado de 1944, é muito claro para fazer prevalecer o argumento de que a questão de a **prestação anual** ter sido julgada indevida “por motivos de caráter geral, relativos à existência ou aplicabilidade do tributo”, na verdade, “era simplesmente uma premissa lógica; e a afirmação da intributabilidade foi apenas um dos motivos ou fundamentos da sentença que declarou o imposto não devido”²⁵³.

Qualifica a questão como sendo “prejudicial”, imputando-lhe a consequência de ser decidida “sem efeito de coisa julgada”²⁵⁴.

Liebman assinala, por último, que “a razão que sufraga a orientação restritiva é que a coisa julgada é, afinal, uma limitação à procura de decisão justa da controvérsia e deve, por isso, ... ficar contida em sua esfera legítima e não expandir-se fora dela”²⁵⁵.

O caminho foi perfilhado na doutrina por Isaac Pereira da Silva, cuja tese de doutoramento apresentada em Recife (1970) vem constantemente citada em julgados do STF quando se trata da incidência da súmula 239.

Já em 1965, Sampaio Dória havia observado a desvinculação da relação jurídica tributária com o tema orçamentário.

251 V. NOGUEIRA. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 6ª ed., 1986, p. 47 (destaque nosso).

252 V. RDP 29/237, V. RTJ 83/439, que desacolheu o parecer.

253 V. LIEBMAN. Limites da coisa julgada em matéria de imposto *in Estudos*, p. 172.

254 V. LIEBMAN, ob. cit., p. 173.

255 V. LIEBMAN, ob. cit., p. 174.

Verifica-se que a referida tese, sem razão, atribui “natureza temporal à relação tributária” com o que sustenta não poder “o processo civil recebê-la como se ela fosse permanente, ensejando implicações na coisa julgada, alargando nesta os limites objetivos além da marca”²⁵⁶.

Queremos, apenas, lembrar que, sendo outras as marcas (pedido referido à situação litigiosa) que delimitam a área de incidência da imutabilidade, não se pode aceitar a vinculação nos termos propostos.

Recorde-se a possibilidade da propositura de ação declaratória em matéria tributária e bastará para ser recusado o ponto levantado.

Cumpra destacar justamente nesse tema, que é da maior relevância, a contribuição de Antônio Carlos de Araújo Cintra²⁵⁷. Atribua-se-lhe posição restritiva, porquanto o autor fielmente interpretou os limites objetivos da coisa julgada no estatuto processual, que, como sabido, tem nítido caráter de rigidez.

Araújo Cintra enfrentou, também, uma questão concreta, na ocasião que, em uma sentença de procedência, restou declarado, de forma expressa, o direito ao crédito do montante do ICM correspondente à entrada de sucata no estabelecimento do autor, pelo período não atingido pela prescrição quinquenal, bem como nas futuras aquisições de matérias-primas.

Lembrou Buzaid e Liebman, ambos realçando o significado da coisa julgada na ação declaratória; expressiva, é nesse sentido, a passagem de Liebman sobre não ser “improvável que a própria figura da sentença declaratória esteja ligada ao instituto da coisa julgada, e que, se este viesse a desaparecer, também aquela faltaria”²⁵⁸.

Pôs em evidência, ainda, proposta para nova conceituação, para os efeitos tributários, de relação jurídica objeto de ação declaratória (CPC, artigo 4°).

Fazendo referência ao pedido de declaração examinado, afirma que ele teve “por objeto as relações jurídicas que lhe atribuíram o direito de crédito mencionado, integrantes de relação jurídica mais ampla, a saber, a relação jurídica tributária complexa e permanente do ICM”²⁵⁹.

A propósito, com apoio nessa distinção, o Desembargador Kazuo Watanabe, como relator na Apelação Cível 22.618-2 (9.6.82)²⁶⁰, desenvolveu igual argumento, com longa citação de Pontes de Miranda; este, também, lembrado por Araújo Cintra.

Tratava-se de justificar o cabimento de ação visando declaração de relação jurídico-tributária futura que, para ser admitida deve ter como pressuposto “uma relação jurídica existente, de tal modo, como anotou Pontes de Miranda (*Comentários ao Código de Processo Civil* de 1973, Forense, 1974, tomo I 168, 169, 170, 173 e 179) que a declaração dessa é declaração daquela em sua irradiação ao tempo...”.

Como ressaltou Kazuo Watanabe, nos autos em que a gráfica pretendia ver declarada a inexistência de relação jurídico-tributária em face do Estado de São Paulo, “a pretensão declaratória diz respeito à relação jurídica molecular, de que eventualmente podem resultar relações jurídico-filetes correspondentes a cada uma das operações que venham a ser realizadas”²⁶¹.

Destaque-se, ainda, a posição de Ruy Barbosa Nogueira que, pioneiramente (1973), buscou solução para o problema da coisa julgada tributária na aplicação do conceito de ato continuado, que, entende, “freqüentemente existente no campo dos chamados impostos indiretos, não lançados, instantâneos, de autolançamento ou ainda continuativos, como é, tipicamente o ICM”²⁶².

256 V. SILVA. *Coisa Julgada Tributária*, p. 47.

257 V. CINTRA. *Direito Tributário Atual*. p. 609 a 663.

258 V. LIEBMAN. *Eficácia e Autoridade da Sentença*. p. 19, apud CINTRA. ob. cit., p. 618.

259 V. CINTRA. *Direito Tributário Atual*, vol. 4. p. 632.

260 V. RJTJESP 79/96.

261 V. RJTJESP 79/99.

262 V. NOGUEIRA. LTR 94-73, p. 422.

Emparelha seus argumentos à busca, através da “informática jurídica”, da sistematização, da unificação de conceitos universais e válidos para solução da gigantesca problemática que a vida atual representa²⁶³.

Propõe com isso que à coisa julgada se dê a definição de “uma solução conceitual e sistematizada que, reduzindo-se à unicidade, obsta os atos repetidos ilegítimos, dando ampla e uniforme cobertura ou eficácia ao regime do direito”²⁶⁴.

Por último, cabe destacar a contribuição de Tércio Sampaio Ferraz, que localiza, com acerto, a maior dificuldade, para a solução do problema da coisa julgada em matéria tributária, em relação aos tributos indiretos.

Propõe uma nova conceituação para a identificação que satisfaça o requisito das três identidades. Daí, a concepção dos “esquemas de agir” que se identificam, do ponto de vista subjetivo, “a um papel social ou a um conjunto deles... que confluem num só indivíduo”; do ponto de vista da *causa petendi*, a identidade refere-se ao fundamento deduzido em juízo (a lei pode ser alterada e o fundamento jurídico continua o mesmo); do ponto de vista do objeto, a identidade dada, também, se refere a “esquemas de agir”.

Para ele, “fatos geradores são ações atuais que atualizam uma atividade ou esquema de agir”. Em relação aos denominados fatos geradores instantâneos, o esquema de agir é um contínuo permanente, mas, sua temporalidade de atualização é instantânea.

Em harmonia com esses pressupostos sugere: “a) se se trata de tributos diretos, a utilização da Súmula 239 é perfeita, no seu inteiro teor... b) se se trata de tributos indiretos, como o ICM, a utilização da Súmula 239 também é perfeita quando o *decisum* se refere apenas à fase de exequibilidade, ... c) se se trata ainda

de tributos indiretos e o *decisum* se refere à fase da exigibilidade, a coisa julgada não pode limitar-se ao exercício financeiro, pois estamos diante de aspectos não suscetíveis de revisão nem de delimitação temporal.”

O esforço dessas colaborações esbarram em princípios e conceitos teoricamente trabalhados e já sedimentados no campo do direito processual e no próprio campo do direito tributário, ao longo dos tempos.

Todavia, a autoridade de seus elaboradores, provocada pela incerteza dos próprios Tribunais (Súmula 239 e decisões que a interpretam) indicam, seguramente, o quanto as exigências práticas podem mover as idéias e opor-se à aplicação rígida dos princípios considerados exatos.

No campo de aplicação da Súmula 239, que é o terreno palmilhado pelo investigador, enquanto não germinam novas sementes, cabe explorar melhor a via da própria ação declaratória (até mesmo em via incidental), porquanto nela, efetivamente, a declaração judicial, entendida como o juízo lógico proferido sobre as questões suscitadas na ação, adquire a força da coisa julgada.

Veja-se, nesse sentido, o v. Acórdão no recurso extraordinário nº 100.017-1, (Rte. Estado de Minas Gerais, Rdo. Cooperativa de Consumo dos Servidores do DER/MG Ltda.), onde o Relator Ministro Francisco Rezek, que não conheceu do recurso, entendeu não ter ocorrido negativa de vigência do artigo 469/I do Código de Processo Civil “pois, em momento algum o acórdão impugnado admitiu que motivos da sentença fizessem coisa julgada”. Como ali assinalado, ao reverso, “o acórdão recorrido entendeu que a decisão em ação declaratória, reconhecendo a imunidade da Cooperativa, no que concerne à exigibilidade de ICM, faz coisa julgada” (DJ09, 12.83).

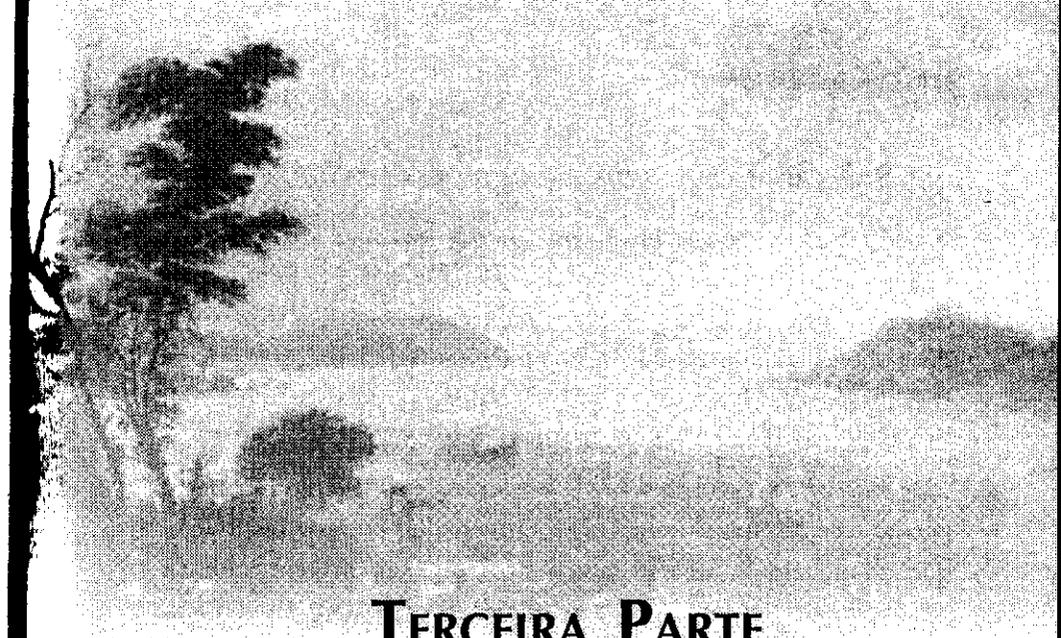
Em voto preliminar, o Ministro Décio Miranda deixou assinalado que “como evidenciou o eminente Relator, não se trata,

263 V. NOGUEIRA. LTR 94-73. p. 425.

264 V. NOGUEIRA. LTR 94-73. p. 426.

apenas, de precedente de um caso concreto do mesmo contribuinte, aquele que se invoca como favorecendo a coisa julgada, mas de uma ação declaratória *in abstracto* sobre a tributabilidade da Cooperativa. Evidente que o efeito dessa ação declaratória não há de ficar restrito à própria ação declaratória, o que significaria não ter efeito prático nenhum. No caso, enquanto a sentença na ação declaratória não faz desconstituída tem esse efeito, aí precisamente buscado”.

Em conclusão, obtido resultado em ação declaratória “que pode ter por objeto qualquer relação jurídica de que a existência ou modalidades sejam incertas” (Liebman)²⁶⁵, a consequência é que o juiz do processo futuro estará vinculado à declaração precedente, devendo tomá-la como premissa de sua decisão, a tanto servindo, indiscutivelmente, a coisa julgada produzida em ação meramente declaratória.



TERCEIRA PARTE

A CRISE NO CONCEITO DA COISA JULGADA, EM ESPECIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

265 V. LIEBMAN. *Manuale de diritto processuale civile*. Milano, vol. I, 1980. p. 159, apud BUZAID, Alfredo. *Ação Declaratória no direito brasileiro*. ob. cit, p. 7.

9. A CRISE NO CONCEITO DA COISA JULGADA*

1. A **sociologia jurídica** tem anotado em suas análises mais recentes o papel preponderante do poder Judiciário quando posto em confronto com o Legislativo e o Executivo (clássica tripartição dos poderes), diante das exigências modernas de redefinição das funções do Estado.

Celso F. Campilongo, em seu *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*, ao discorrer sobre “Democracia e Magistratura”, alerta para as recentes transformações experimentadas por essa instituição que, no modelo do “liberalismo político”, teve sua imagem cunhada como “Poder Neutro e imune às influências políticas, econômicas ou de qualquer outra natureza que pudessem corromper sua *fidelidade* interior aos sistemas normativos (nos países de tradição romano-germânica) ou aos precedentes jurisprudenciais (nos países de “common law”)” [grifo nosso]²⁶⁶.

Refere-se o autor ao modo pelo qual se dá o rito de passagem do Judiciário – “**modelado nos termos concebidos pelo liberalismo e, depois, ajustado, ao Estado social**”.

Isto é, à tarefa institucional básica de “resolver conflitos”, acrescentaram-se as “missões de controle da constitucionalidade e do autogoverno” e, mais recentemente a de “... fiscalizar o respeito aos direitos sociais

(*) Este Capítulo, como já referido na Introdução, foi acrescido à tese original porquanto à época, os problemas suscitados e que foram examinados ao longo do trabalho não se apresentavam com a feição de uma “crise” do instituto da “coisa julgada”. Para uma compreensão do conteúdo deste Capítulo quanto ao uso da expressão “crise”, conferir estudo de José Ignacio Botelho de Mesquita, “A Crise do Judiciário e O Processo”, publicado em *Teses, Estudos e Pareceres de Processo Civil*, volume I, em especial quando se refere à **origem grega da palavra** e depois anota, verbis: “No português, passou a significar o momento que está a exigir um juízo crítico, uma decisão; o que chamamos de momento decisivo, caracterizado por uma **conjuntura cheia de incertezas, de aflições, ou de perigos**” (Caldas Aulete). (MESQUITA. *Teses, Estudos e Pareceres de Processo Civil*, volume I”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 255 a 262).

266 CAMPILONGO, Celso F. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. Max Limonad, 2002. p. 27.

e impelir o Estado a uma atuação compensatória e distributiva, isto é, contribuir para a atuação das escolhas públicas” [grifo nosso]²⁶⁷.

2. Junte-se a tanto uma outra realidade concernente ao Estado intervencionista²⁶⁸.

Essa outra realidade exprime-se pela superação da situação cristalizada pela “separação” entre Estado e sociedade (individualismo do século XIX) para evoluir na direção de nova e atual **situação de “cooperação” entre Estado e sociedade** com profundos reflexos na “redefinição da tripartição dos poderes e na função do Judiciário”²⁶⁹.

Como não poderia deixar de ser, as mudanças repercutem no plano do Legislativo com a quebra de sua racionalidade²⁷⁰.

3. Projetam-se, igualmente, alterações em relação ao Judiciário, e a **instalação**, no lugar do individualismo, de um “coletivismo do Estado social”, atinge a coisa julgada.

São claras as observações de Celso F. Campilongo, *verbis*:

Por fim “a coisa julgada” que tinha por objetivo, no Estado liberal, estabilizar a decisão, agora, **no direito do Estado Social**, construído para facilitar a atuação de um Estado dedicado a intervir e transformar a sociedade, **torna-se um instrumento de discutível utilidade para algumas situações limites**²⁷¹.

Em nota de rodapé, o citado Jurista trata, todavia, de resgatar a “relevância desse princípio fundamental (o da “coisa julgada”) na estrutura de uma ordem jurídica democrática” ao sinalizar sua crítica à **visão extremista** de Mirjan R. Damaska²⁷².

267 CAMPILONGO, Ob. cit. p. 29.

268 No dizer de Celso F. Campilongo, esse é um modelo de Estado que “... interfere em amplos domínios da sociedade e se expõe a pressões decorrentes da organização dessa própria sociedade, tomando as duas partes interpenetradas”. *Idem*, p. 38.

269 *Idem*, pp. 38/39.

270 Refere-se o citado autor ao desaparecimento da “ficção da racionalidade do legislador” e a substituição por “múltiplos sistemas normativos”. *Idem*, p. 39.

271 *Idem*, p. 39.

272 V. DAMASKA, Mirjan R., *I volti della giustizia e del potere – analisi comparatistica del processo*. Bologna: Il Mulino, 1991 in CAMPILONGO, ob. cit.

Esse último autor trabalha a **distinção entre Estado reativo e Estado ativo**, este fortemente empenhado na “transformação da sociedade” em cujo contexto “...vale menos a estabilidade da coisa julgada e mais a maleabilidade e a flexibilidade das modificações e ajustes conforme a falência ou sucesso do Estado na consecução de seus objetivos ...”²⁷³.

Rejeitado o extremismo de uma tal configuração do papel do Estado e posto como certo o **caráter da indispensabilidade do instituto da coisa julgada na estrutura do Estado Democrático de Direito** – justamente a tipologia adotada entre nós – no vigente direito constitucional, parece adequado continuar, no presente Capítulo, a refletir sobre a sua propalada “**vulnerabilidade**”²⁷⁴, em especial no campo do Direito Tributário.

273 DAMASKA, ob. cit, pp. 39/40.

274 V. WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. O Dogma da Coisa Julgada – Hipóteses de relativização. In *RT. SP*, 2003. p. 12.

10. “RELATIVIZAÇÃO” DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

4. Oportuno tratar da hipótese da utilidade da “**coisa julgada**” no campo do Direito Tributário, posto que uma decisão transitada em julgado nessa matéria, salvo no âmbito de uma declaratória consoante à tese exposta no presente livro, encontra **limites objetivos** de conformidade com o **exercício orçamentário** a que, temporalmente, está vinculado o lançamento.

Essa assertiva revela a repercussão na área tributária dos prefalados limites mediante a incidência do conhecido binômio – o pedido referido a uma certa causa de pedir – que pela petição inicial introduz a “**lide tributária**” no devido processo legal .

Um **problema** que pode ser suscitado vem na esteira das consequências de uma decisão que favoreça um contribuinte: por exemplo, a gráfica “A” (impressão de cartão de visita), obtém reconhecimento de seu direito a pagar ISS e não ICMS, em situação mais vantajosa em relação a outro contribuinte, seu concorrente, que se viu compelido em virtude de trânsito em julgado a pagar tributo mais oneroso; por exemplo, a gráfica “B” (impressão de cartão de visita) vê rejeitado seu pedido para pagar ISS e na via reconvenicional é condenada a pagar ICMS.

Nessa situação, praticamente, a gráfica “B” estará sendo eliminada do mercado em sistema de livre concorrência pela impossibilidade de praticar preço final competitivo.

E o que dizer de **outro problema** como o da superação de uma interpretação dada em causa tributária individual, que tenha alçado à garantia da autoridade da coisa julgada, seja pela superveniente declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei tributária em âmbito de controle direto ou mesmo indireto (neste último caso, como exemplo, o Senado, decidindo por expedir Resolução²⁷⁵) ?

275 CF, artigo 52, X.

5. Em outros campos, como o **direito ambiental** e o **direito do consumidor**, o próprio Celso F. Campilongo adianta-se ao adjectivar como “problema de difícil solução” o gerado pelo instituto da coisa julgada dado a definição quanto à multifária legitimação para as ações judiciais e, também, à “mutabilidade acentuada das situações de fato”²⁷⁶.

6. De qualquer forma, no próprio campo do **Direito Tributário**, José Ignacio Botelho de Mesquita, em obra cuja primeira edição data de 2004, apresenta um estudo que analisa outro aspecto do problema, aliás, rotulado de um “falso problema”, a partir de um caso concreto no qual o acórdão administrativo decidiu contra o princípio da intangibilidade da coisa julgada.

Em síntese, ali, o questionamento recaiu sobre o que deve prevalecer no “conflito entre o princípio constitucional da intangibilidade da coisa julgada e o ideal de justiça perseguido pelo Juiz... principalmente nas áreas que se mostra mais conveniente à Fazenda Pública” [grifo nosso]²⁷⁷.

7. Para enfrentar, portanto, os problemas típicos da “lide tributária” em relação ao estágio atual dessa crise da coisa julgada, cabe destacar a preocupação da Doutrina quanto a definir, de logo, o universo dentro do qual há de se trabalhar o tema da “relativização da coisa julgada” para, na seqüência, poder o presente ensaio avançar no sentido de sua aplicação ou não ao **Direito Tributário**.

8. Tereza Arruda Alvim Wambier e José Miguel Garcia Medina, quanto ao emprego do termo “relativização”, referem-se mais propriamente à “desmistificação da coisa julgada” para melhor exprimir o fenômeno que eles, também, designam como “vulnerabilidade” do instituto em tela²⁷⁸.

276 CAMPILONGO, ob. cit., nr. 28, p. 40.

277 MESQUITA, José Ignacio Botelho de. *Coisa Julgada*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004, pp. 91 a 123.

278 V. *O dogma da coisa julgada ...*, ob. cit., p. 12/13.

9. A Doutrina sugere a prevalência da justiça em detrimento da estabilidade da decisão (princípio da segurança e da certeza jurídicas) que se deixou cobrir pelo manto do trânsito em julgado.

Como afirma Cândido Rangel Dinamarco, o objetivo decorrente de novo enfoque sobre o conceito absoluto da coisa julgada é “afastar absurdos, injustiças flagrantes, fraudes e infrações à Constituição”²⁷⁹.

10. Humberto Theodoro Jr. e Juliana Cordeiro de Faria propugnam pela “relativização”, identificando-a com o fenômeno da coisa julgada inconstitucional, isto é, impõe-se a sua flexibilização quando a coisa julgada fere princípios, direitos e garantias de estatutura constitucional²⁸⁰.

11. Como corolário do *non liquet* – expressão que traduz a obrigação de o juiz julgar –, importa, desde logo, apontar o efeito de atribuir à sentença a força de lei, o que, por sua vez, encerra uma garantia capaz de eliminar dúvidas que decorrem da enorme distância entre a dita obrigação de decidir e a possibilidade de que a decisão seja convincente²⁸¹.

12. O fato é que ninguém ousa deixar de erigir, como imprescindível para a boa convivência na sociedade, um desdobramento dessa garantia, qual seja: os direitos fundamentais afirmados em juízo devem estar protegidos pela força da “coisa julgada”.

Como observa Botelho de Mesquita, *verbis*:

A intangibilidade da coisa julgada, é sim, princípio constitucional²⁸².

279 “Relativizar a coisa julgada”, in NASCIMENTO, Carlos Walder do (coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Ed. América Jurídica, 2002. p. 72.

280 THEODORO JR., Humberto e FARIA, Juliana Cordeiro de. “Coisa Julgada Inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle”, in NASCIMENTO (coord.). *ob. cit.* pp. 128-129.

281 V. CAMPILONGO, Celso F. *ob. cit.* p. 163.

282 V. “Conflito entre a intangibilidade da coisa julgada e outro princípio constitucional: um falso problema”, in NASCIMENTO (coord.). *ob. cit.* p.108.

13. Fértil é o terreno do Direito Tributário para rechaçar tendência às marolas provocadas pelo verdadeiro “tsunami processual” que se enuncia sob o patrocínio da expressão “relativização da coisa julgada”.

De logo, reafirme-se que o sistema do Código de Processo Civil, comprometido com a “decisão e resultado justo” decorrentes da observância do devido processo legal, traz tutela adequada para extirpar do mundo fático-jurídico, com base em critérios objetivos adotados em inúmeros itens em que se desdobra o seu artigo 485, as presumidas deformidades das sentenças que se subsumem às hipóteses legais de cabimento de ação rescisória.

De outro lado, o princípio da segurança e previsibilidade, sobretudo, orçamentária, são, como se sabe, inexpugnáveis de tal forma no campo do Direito Tributário Material, que garantir ao resultado da tutela, no denominado “processo judicial tributário”, a estabilidade e imutabilidade como atributos da autoridade da coisa julgada persegue, rigorosamente, o fim último de dar eficácia ao “Estatuto do Contribuinte” no Estado de Direito Democrático.

Ainda mais agora, que, por força de reforma constitucional recente, introduziram-se outros mecanismos de controle da autonomia funcional-judicante de Tribunais e Juízes em tema constitucional e de aplicação do direito federal, como é o caso da Súmula vinculante ou até mesmo a Súmula impeditiva de recursos, instrumentos de futura e previsível redução de aforamento de causas tributárias na medida em que o efeito vinculante atinge “órgãos da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”²⁸³.

Com base em tais pressupostos, há, todavia, um certo resíduo da problemática, acima sinteticamente delineada, a merecer o devido enfrentamento.

14. Por primeiro, analise-se a situação decorrente da superveniente declaração de inconstitucionalidade ou mesmo consti-

tucionalidade da lei tributária pelo sistema concentrado (CF, artigo 103), em confronto com processo anteriormente extinto mediante sentença transitada em julgado tendo por objeto essa mesma “lei tributária” que, por sua vez, integra “a causa de pedir”.

Partindo-se da incontestada submissão das causas tributárias às normas do Código de Processo Civil que disciplinam o trânsito em julgado de uma decisão (artigos 128, 468, 469, I a III, 471, 473 e 474), pode-se concluir que, efetivamente, o que se torna imutável e indiscutível é a conclusão última do raciocínio do juiz e não as premissas (Chiovenda).

Bem por isso, o problema pode mesmo ser tratado como “um falso problema”, pois, enquanto não alterada a lei (RSTJ 2/341) nem desconstituída a sentença (RE 100.017), é absolutamente indiscutível, nos exatos limites da lide (pedido + causa de pedir), a declaração contida na sentença a vincular exclusivamente as partes do devido processo legal.

Sobrevindo em “processo sem lide”, tal como se configura a Ação Direta de Constitucionalidade, uma decisão favorável à constitucionalidade da lei (sentença de procedência), a Fazenda Pública vencida em processo já extinto deve propor a ação rescisória fundada em violação literal à disposição de lei (CPC 485 V).

Nesse caso, uma solução de compromisso para dar ao sistema a unidade que se lhe pede de forma a, harmonicamente, disciplinar as relações na sociedade, o prazo decadencial há de fluir a partir do trânsito em julgado da dita Ação Direta de Constitucionalidade.

De outro lado, se o Supremo Tribunal Federal em âmbito de Ação de Declaração de Inconstitucionalidade julgar a lei inconstitucional (sentença de procedência), o contribuinte vencido no processo extinto é quem deve propor a ação rescisória fundada em violação literal à disposição de lei (CPC, 485 V).

Por igual, o prazo decadencial da ação rescisória há de fluir a partir do trânsito em julgado da prefalada Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Se, porventura, na ADIN ou na ADC houver rejeição do pedido, então, nada se altera no mundo fático jurídico, pois, a autoridade da coisa julgada em tais “processos sem lide” não pode prejudicar nem beneficiar terceiro.

15. Por fim, tome-se a hipótese de o Senado da República pôr em marcha sua liberdade constitucional de suspender a executoriedade da lei, o que, data vênua, indica igualmente que a lei era nula *ab initio*.

Se essa lei fora aplicada em causa precedente, cabe igualmente ação rescisória, fluindo prazo decadencial a partir da veiculação da Resolução do Senado da República.

Em todas as situações acima declinadas, o mundo dos fatos e o mundo jurídico foi alterado diante de efeitos novos produzidos por ato judicial (ADC e ADI com decisões de procedência) ou legislativo que, *data vênua*, o que autoriza o fluir de um prazo decadencial próprio que se abre *post decisum* seja do Judiciário no controle direto seja do Legislativo pela via do controle indireto!

Há, aí, um “novo contexto” que denota “objetivamente” defeito da sentença transitada em julgado e que a torna passível de “censura” ou “crítica”²⁸⁴.

16. Constitui um “verdadeiro problema” em especial na matéria tributária, a manutenção da Súmula 343 do Supremo Tribunal Federal, cujo enunciado vem sendo continuamente prestigiado (o STJ a confirmou em sua missão pós-Constituição 1988, cf. Resp. 207.260 in Revista do STJ 121, p. 476) no julgamento de pedidos em ação rescisória pelos Tribunais no exercício de sua competência originária.

284 Cf. a terminologia de Barbosa Moreira em *Comentários*, volume V, a propósito de alargamento do conceito de “impugnação” para abranger a sentença que “venha a se mostrar, à luz de fato superveniente, objetivamente desconforme o Direito (v.g. o caso de descobrimento superveniente de documento novo)”, MOREIRA, *Comentários*, volume V. Rio de Janeiro: Forense, 11ª ed., p. 120.

Diz a Súmula 343, *verbis*:

Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida.

A solidez dessa Súmula está a serviço, em grau máximo, da finalidade prática do instituto da coisa julgada, isto é, “garantir a segurança das relações jurídicas e evitar a renovação das controvérsias”²⁸⁵.

17. Há, sinais, todavia, da oportunidade de sua revisão pelos trâmites regimentais do Tribunal competente.

O próprio Supremo Tribunal Federal abjurou a Súmula quando o estado dubitativo da interpretação recair sobre texto constitucional (RE 101.114, RTJ 108, p. 1369).

Relembre-se, ainda, a nova redação dada ao artigo 489 do CPC (Lei 11. 280 de 2006) que acaba de disciplinar a concessão de medida cautelar ou mesmo antecipatória de efeitos de procedência da ação rescisória em casos “imprescindíveis e sob pressupostos previstos em lei”.

Essa permissão para um verdadeiro “sobrestamento” às fases que ensejam, doravante (reforma processual de 2006), o cumprimento de sentença transitada em julgado favorável ao autor da ação, quando interposta ação rescisória pelo vencido ou terceiro prejudicado, sinaliza cooptação pelo legislador da Jurisprudência que, em casos muito excepcionais e hipóteses raras de teratologia jurídica, já autorizava, apoiada em “poder geral de cautela” a suspensão da execução fundada em sentença de procedência transitada em julgado.

18. Tudo indica que havendo esquemas técnicos que possibilitem harmonização de interpretação controvertida em questão propriamente de Direito entre Tribunais, a Súmula em comento tende a perder sua funcionalidade, que está até mesmo compromete-

285 V. NEVES, Celso. *Contribuição ao Estudo da Coisa Julgada Civil*. São Paulo, 1970.

tida, aliás, pela avaliação da **Doutrina de Barbosa Moreira**, no seu precitado *Comentários*, às p. 131/132, *verbis*:

[...] Deve receber-se com ressalvas a tese. Sem dúvida, no campo interpretativo, muitas vezes há que admitir certa flexibilidade, abandonada a ilusão positivista de que para toda questão hermenêutica exista uma única solução correta. Daí a enxergar em qualquer divergência obstáculo irremovível à rescisão vai considerável distância: não parece razoável afastar a incidência do artigo 485, inc.V, só porque dois ou três acórdãos infelizes, ao arrepio do entendimento preponderante, hajam adotado interpretação absurda, manifestamente contrária ao sentido da norma.²⁸⁶

19. Em palavras finais, o vencido que corre o risco de natureza concorrencial como acima apontado em virtude de coisa julgada ferida de morte pela literal violação de lei, deverá tecer armas para convencer ter o Tribunal, que o derrotou em sua pretensão, cometido *error in iudicando* e reparar a violação de Justiça mediante produção de resultado de procedência em ação rescisória.

CONCLUSÃO

21. Após refletir sobre as guinadas que a Doutrina quer dar com essa tendência de fustigar a segurança e certeza como sólidos apanágios do instituto da coisa julgada, pode-se formular um balanço das opiniões.

Rejeitam todos, sem exceção, um limite à sua tangibilidade de tal forma que ninguém ousa “enfraquecer exageradamente a autoridade da coisa julgada, tornando-a exceção em vez de regra”, despontando, nesse sentido e por todos, Cândido Rangel Dinamarco em *Nova Era do Processo Civil*²⁸⁷.

22. Compreende-se a aflição que a todos acode quando defrontamo-nos com a solidez de uma decisão que revele uma inominável injustiça.

Ocorre ponderar, todavia, que a ação rescisória é justamente engendrada para destruir a decisão transitada em julgado, mas, invariavelmente, essa medida prescinde de qualquer consideração sobre justiça ou injustiça da decisão!

23. Tome-se o exemplo de decisão transitada em julgado que, ao ver do homem médio, contém uma “justiça” ao compor determinado conflito, o que, sob o manto de outros tantos valores albergados na Constituição da República, impediria sua destruição.

Pergunta-se: o vencido nessa causa, convencendo um Tribunal que a decisão foi proferida por juiz corrupto, obteria acolhimento ou rejeição ao seu pleito na ação rescisória à luz do artigo 485 do CPC?

O vício tão inominável a ponto de o legislador tê-lo erigido à condição de pressuposto de cabimento da ação rescisória jamais poderia acobertar a decisão justa!

286 76 – STJ, 28.11.1989, A.R. 46, in DJ 18.12.1989, p. 18.454.

287 V. THEODORO JR., Humberto. “A reforma do processo de execução e o problema da coisa julgada inconstitucional (CPC, artigo 741, parágrafo único)” in *RT*, ano 94, vol. 841, novembro de 2005. pp. 56 / 76.

24. Logo, as razões para a defesa da proclamada “tangibilidade da coisa julgada” em homenagem à permanente preocupação dos operadores do sistema judicial pedem solução legislativa ou mesmo afastamento de outros óbices como o enunciado da Súmula 343 (STJ); este explicável pela falha do próprio sistema de “uniformização de Jurisprudência”.

Alargue-se o prazo de decadência para a propositura de ação rescisória (adotou-se no passado cinco anos) se são freqüentes os “erros de julgamento” (“empioramento” da formação técnico jurídica dos operadores do Direito?) ou se os Tribunais mantêm vivas e continuadas as divergências de interpretação em relação ao mesmo texto de lei, convém sinalizar na lei de regência outros fundamentos a ensejar a ação rescisória.

A adoção da “flexibilização” da garantia da autoridade da coisa julgada se apresenta rigorosamente inadequada, mormente se o fundamento residir na necessidade de **mudança de critérios de valoração do justo**, pois, o espaço reservado à subjetividade da Magistratura, onde couber (CPC, 127; “o juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei”) é ele próprio objeto de controle interno da Instituição como forma constitucional de assegurar a justiça da decisão.

BIBLIOGRAFIA

- ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 5ª edição, Ed. Torinese, UTET, 1969.
- ALVIM, José Manuel Arruda. *Processo Judicial Tributário in Novo Processo Tributário*. São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1975.
- _____. *Direito Processual Civil – Teoria Geral do Processo de Conhecimento*, vol. I, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1972.
- _____. *Processo Tributário*, in *Revista de Direito Público*, volume 16.
- ARRUDA, Tereza Alvim Wambier. *Questões Prévias e limites objetivos da coisa julgada*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.
- ____ e MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada – Hipóteses de Relativização*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.
- BAPTISTA, Francisco de Paula. *Teoria e Prática do Processo Civil e Comercial*. São Paulo: Saraiva.
- BARBI, Celso A. *Ação declaratória principal e incidental*. 4ª edição, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1976.
- _____. *Do mandado de segurança*. 3ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BARBOZA, Estefânia Maria Queiroz – “Relativização da Coisa Julgada Tributária X Princípio da Segurança Jurídica” – in *Revista Dialética de Direito Tributário* 129, junho 2006.
- BASTOS, Celso e outros. *Mandado de segurança*. São Paulo, 1977.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.
- BUZAID, Alfredo. *A ação declaratória no direito brasileiro*. 2ª ed., ver., e aum. São Paulo: Saraiva, 1986.
- CAMPILONGO, Celso F. *Políticas, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. Max Limonad, 2002.

- CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Limites objetivos da coisa julgada*. 2ª edição, Rio de Janeiro: Aide Ed., 1978.
- _____. *Execução fiscal e embargos do devedor*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1978.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Processo Tributário (Justificação) in *Revista de Direito Público*, vols. 7 (168) e 8 (138).
- CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del Diritto Processuale Tributario in *Revista di Diritto Processuale Civile*, num. 2, P.I., 1932.
- _____. *Sistema del Diritto Processuale Civile*. Padova, 1936, vol. I.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Vol. I, 29ª edição, Ed. Saraiva, 1965.
- _____. *Principios de derecho procesal civil* (tradução espanhola da 3ª edição italiana). Madrid: Instituto Editorial Reus.
- CINTRA, António Carlos de Araújo. A coisa julgada em direito tributário in NOGUEIRA, Ruy Barbosa *et alii*. *Direito tributário atual*, vol. 4, São Paulo: co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, 1984.
- _____ e Dinamarco, Cândido Rangel & GRINOVER, Ada Pelegrini. *Teoria Geral do Processo*. Editora Revista dos Tribunais, 1977.
- COLLIARD, Claude Albert. *Libertes Publiques*. Dalloz, 1975.
- CORRÊA, Roberto. *A nova lei de Execução Fiscal anotada*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1980.
- COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações a propósito do anteprojeto de lei sobre contencioso administrativo fiscal in *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, vol. 12.
- _____. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, dezembro, 1972.
- COSTA, Moacyr Lobo da. *Reflexões críticas sobre a ação rescisória*. São Paulo, 1984, Palestra, Associação Paulista do Ministério Público, agosto-setembro de 1983.
- COUTURE, Eduardo Jr. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. 3ª ed, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1973.
- CRECI FILHO, Elicio de. Objeto Litigioso – De Lent a Habscheid e Jauerning in *Revista Brasileira de Direito Processual*, vol. 19. Ed. Forense, 3º TRI 1979.
- CRETELLA JR., José. *Lições de Direito Administrativo*. São Paulo: J. Bushatsky, Ed., 2ª ed. revista, 1972.
- CRUZ, Elmano. Executivo fiscal e coisa julgada in *Arquivo Judiciário* vol. 70 (suplemento).
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A nova Era do Processo Civil*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. Orientação da Reforma (traços fundamentais) in *Direito Processual Civil*. São Paulo: Bushatsky, 1975.
- _____. *A instrumentalidade do processo*. Tese do concurso para Professor Titular do Departamento de Direito Processual na Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1986.
- _____. *O conceito de mérito em processo civil in Fundamentos do processo civil moderno*. 2ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1987.
- DÓRIA, A. R. Sampaio. Decisão administrativa – efeitos e revogabilidade – Coisa julgada – Limites objetivos em matéria fiscal in *Rev. Trib.* vol. 363/41.
- _____. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais 1964.
- FABRÍCIO, Adroaldo F. *A ação declaratória incidental*. Rio, Ed. Forense, 1976.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Coisa julgada em matéria tributária in *Direito Tributário Brasileiro*. Ed. Financeiras, RDA, vol. 79, 1960.

FARIA, Cristiano Chavez de. Um alento ao futuro: novo tratamento da coisa julgada nas ações relativas à filiação in *Direito e Paz*, Centro Universitário Salesiano de São Paulo.

FENECH, Miguel. *Princípios de derecho procesal tributario*, vol. I. Libreria Bosch, Barcelona, 1949.

FERRAZ, Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal – identidade de Objeto in *O Estado de São Paulo*, 27.4.88 p. 29, 28.4.88.

FLORIAN, Eugênio. *Elementos de derecho procesal penal* — Bosch Casa Editorial Barcelona (tradução e referências do Direito Espanhol por L. Prieto Castro).

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1970.

GOLDSCHMIDT, James. *Problemas jurídicos y políticos del proceso penal*. Barcelona: Bosch, Casa Editorial, 1935.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 1981.

_____. *Os direitos individuais e o processo judicial*. São Paulo, Ed. Atlas, 1977.

_____. *Tutela constitucional das liberdades*. São Paulo, Saraiva, 1989.

GRINOVER, Ada P. *Direito processual civil*. São Paulo, Ed. Bushatsky, 1974.

_____. *Ação declaratória incidental*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, Ed. da USR, 1972.

_____. *O processo em sua unidade*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1978.

_____. *Os princípios constitucionais e o código de processo civil*. São Paulo, J. Bushatsky Editor, 1975.

GUIMARÃES, Luis Machado. *Estudos de direito processual civil*. Rio-São Paulo, Editora Jurídica e Universitária Ltda., 1969.

HABSCHEID, Walter J. *Introduzione al diritto processuale civile comparato*. Maggioli Editore, Rimini, 1985.

HEINITZ, Ernest. *Limiti oggettivi della cosa giudicata (studi di diritto processuale, diretti da Piero Calamandrei)*. Pádua, 1937.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Prof. Cima, 1969.

LIEBMAN, E. T. *Estudos sobre o processo civil brasileiro, com notas da Dra. Ada P. Grinover*. São Paulo, Bushatsky, 1976.

_____. *Processo de execução*. 4ª ed. São Paulo, Saraiva 1980.

_____. *Eficácia e autoridade da sentença*. 2ª ed., Rio Forense, 1981.

_____. *Manuale di diritto processuale civile I e II*. Milano, Giuffrè Editore, 1981.

LIMA, Alcides Mendonça. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio, Forense, 1974.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio, Forense, 1974.

MARQUES, José Frederico. *Manual de direito processual civil*. São Paulo, Saraiva, 1974.

_____. *Tratado de direito processual penal*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1980.

_____. *Instituições de direito processual civil*. 4ª edição, Rio, Ed. Forense, 1971, vol. I

_____. *A reforma do poder judiciário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1979.

MEIRELLES, Helly Lopes. *O processo administrativo e em especial o tributário*. São Paulo, Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Ed. Resenha Tributária 1975.

MENDES, João de Castro. *Limites objetivos do caso julgado em processo civil*.

_____. *Coleção Jurídica Portuguesa*. Edições Ática, Novembro 1968.

MESQUITA, José Ignacio Botelho de. *A autoridade da coisa julgada e a imutabilidade da motivação de sentença*. Ed. Escolas Salesianas, 1963.

- _____. *Processo administrativo tributário federal in Conferências sobre temas tributários*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1979.
- _____. *A causa petendi nas ações reivindicatórias in Revista de Direito Processual Civil*, vol. 6.
- _____. *Da ação civil*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1973.
- _____. Conteúdo da causa de pedir. Parecer in *Revista dos Tribunais*, vol. 564.
- MILLAR, Robert Wyness. *Las premisas de la sentencia como cosa juzgada en el derecho continental y angloamericano*, Sec. Doct., p. 13 a 41.
- MINHOTO JR., Alcebiades da Silva. O controle jurisdicional e o contencioso do administrativo tributário in *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo*, vol. 69, março/abril-1981.
- MONTEIRO, João. *Teoria do processo civil e comercial*. 5ª edição São Paulo, 1936.
- MONTESANE, Luigi. In tema di accertamento incidental e di limiti del giudicato in *Revista di Diritto Processuale* 1951, p. 329 a 345.
- MORAIS, Maria do Carmo B. Leite de. *Conteúdo e objeto do processo de conhecimento*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1985.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. Ainda e sempre a coisa julgada in *Revista dos Tribunais* 416/9 (junho/1979).
- _____. Coisa julgada e declaração in *Temas de Direito Processual*, São Paulo, Saraiva, 1977.
- _____. *Comentários ao CPC*, volume V. Rio de Janeiro, Forense, 11ª edição
- _____. Conteúdo e efeitos da sentença: variações sobre o tema in *Temas de Direito Processual*, quarta série. São Paulo, Saraiva, 1989.
- _____. Os limites objetivos da coisa julgada no sistema do Novo Código de Processo Civil in *Temas de Direito Processual*, São Paulo, Saraiva, 1977.

- _____. A eficácia preclusiva da coisa julgada material no sistema do processo civil brasileiro in *Temas de Direito Processual*. São Paulo, Saraiva, 1977.
- _____. Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada in *Temas de Direito Processual*, terceira série. São Paulo, Saraiva, 1984.
- _____. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. IV. Rio, 1974.
- _____. *Direito Processual Civil (ensaios e pareceres)*, Rio, Ed. Borsoi, 1971.
- NASCIMENTO, Carlos Walder (coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Ed. América Jurídica, 2002.
- NEVES, Celso. *Contribuição ao estudo da coisa julgada civil*, São Paulo, 1970.
- _____. Coisa julgada no direito tributário in *Revista de Direito Público*, vol. 29/237.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Coisa julgada e orientação fiscal in *Direito Tributário Atual*, vol. 4. Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1984.
- _____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária Ltda., reprodução do original impresso em 1965.
- _____. A coisa julgada em direito tributário in *LTR Suplemento Tributário* n° 94/73.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 5ª edição, 1980.
- _____. Processo judicial tributário e o novo CPC. in *Estudos sobre o novo Código de Processo Civil*. Ed. Resenha Tributária Ltda.
- _____. Criação e formalização do débito fiscal: a lei, o fato gerador e o lançamento – natureza do lançamento e os seus efeitos espécies de lançamento in *Revista dos Tribunais*, vol. 273, julho de 1958.
- _____. Estudos e pareceres N° 5. São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1981.

- NICÁCIO, António. *A nova lei da execução fiscal*. São Paulo, Ed. LTR, 1981.
- PACHIECO, José da Silva. *Comentários à nova lei de execução fiscal*. São Paulo, Saraiva, 1981.
- PIMENTEL, Wellington M. Os limites objetivos da coisa julgada no Brasil e em Portugal in GRINOVER (et al.) Ada P. *Estudos de Direito Processual em homenagem a José Frederico Marques*. São Paulo, Saraiva, 1982.
- PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil IV*. Rio de Janeiro, 1959.
- _____. *Comentários ao Código de Processo Civil – Tomos IV e V*. Rio, Ed. Forense, 1974.
- PUGLIESE, Giovanni. Giudicatto Civile in *Enciclopedia dei Diritto XVIII*. Foro, Giud, Giuffrè Editore 1969.
- ROCCO, Alfredo. *La sentenza civile (Studi)*. Casa Editrice Dott. A. Giuffrè, Milano, 1962.
- SANCHES, Sydney. Objeto do processo e objeto litigioso do processo in *Revista de Processo* n° 13.
- SANTOS, Moacir Amaral. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. IV. Rio-São Paulo, Ed. Forense, 1976.
- SCHWAB, Karl H. *El objeto litigioso en el Proceso Civil* (tradução do alemão por Tomas A. Banzhat, Buenos Aires, Ed. Jurídicas Europa - América, 1968.
- _____. La teoria deluoggetto del processo ne l'attuale dottrina tedesca in *Studi in onore di António Segni IV*, Casa Editrice Dott. A. Giuffrè, Milano 1967.
- SCOTT, Austin W. Collateral estoppel by judgement in *Harvard Law Review*, vol. LVI, sept, 1942, n° 1.

- SILVA, Isaac Pereira da. *Coisa julgada tributária*. Recife, Imprensa Universitária, 1970.
- SILVA, José Afonso da. *Execução Fiscal*. 2ª edição, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1976.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Limites objetivos da coisa julgada no direito brasileiro atual*. RP 14-15.
- _____. *Sentença e coisa julgada – ensaios*. Porto Alegre, Fabris, 1979.
- SIERRA, Humberto Briseno. *Derecho Procesal Fiscal (el regimen federal mexicano)*. México, Antigua Liberia Robredo, 1966.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. Livraria Martins Editora, 1943.
- _____. As sociedades civis de fins não econômicos e os impostos sobre as atividades comerciais in *Revista dos Tribunais*.
- _____. Coisa julgada (Direito Fiscal) in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. 9.
- _____. Normas gerais de direito financeiro in *Revista Forense*, vol. 155.
- SOUZA, Paula Ferro Garcia de. A Relativização da Coisa Julgada e O Estado Democrático de Direito, in *Revista dos Acadêmicos de Direito da UNESP*, Franca, a.6 n.6, 2003.
- TARUFFO, Michele. "Collateral estoppel" e giudicato sulle questioni in *Rivista di Diritto Processuale*, 1971.
- TARZIA, Giuseppe. Recenti Orientamenti della Dottrina Germanica- in torno aluoggetto del processo - In *Jus*, 1956.
- TUCCI, José Rogério C. *A motivação da sentença no processo civil*. Tese ao concurso para Professor Livre-Docente do Departamento de Direito Processual na Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 1987.
- _____. *Curso de Direito Processual Civil*. São Paulo Saraiva, 1989, volume 3.

VARELA, Antunes *et al.* *Manual de Processo Civil*. Coimbra Editora, Ltda., 1985, 2ª edição (revista e atualizada de acordo com o decreto-lei 242/85).

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do Direito Financeiro*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

VIDIGAL, Luiz Eulálio de Bueno. Do mandado de segurança in *Direito Processual Civil*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1965.

WATANABE, Kazuo. *Da cognição no processo civil*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1987.

_____. *Seminário sobre a execução da dívida ativa*. São Paulo, Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, 1981.