

OBRAS DO MESMO AUTOR
EDITADAS POR

SARAIVA & CIA

PUBLICADO:

PROCESSO DAS EXECUÇÕES. De acôrdo com o
código de Processo Civil Brasileiro.

NO PRELO:

EMBARGOS DE TERCEIROS

ENRICO TULLIO LIEBMAN

Professor catedrático da Universidade de Pavia (Itália)

**ESTUDOS SÔBRE
O PROCESSO CIVIL BRASILEIRO**



SARAIVA & CIA
LIVRARIA ACADÊMICA
Fundador JOAQUIM IGNACIO FONSECA SARAIVA

*Editores
Livros e
Indústrias*

LARGO DO OUVIDOR, 28 — S. PAULO

1947

LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA DE IMPÔSTO (*)

O Supremo Tribunal Federal acaba de examinar, em elevado debate, a questão do alcance da coisa julgada nos executivos fiscais.

Convém lembrar os termos exatos em que a questão se apresentou. Proposto executivo fiscal para cobrança de impôsto de renda correspondente a apólices da dívida pública, relativo ao exercício de 1934, o contribuinte se defendeu, sustentando a intributabilidade das apólices, e logrou acolhimento de suas razões por decisão transitada em julgado. Proposto novo executivo pelo mesmo impôsto, relativo ao exercício de 1936, o contribuinte renovou sua defesa, reforçando-a com a invocação da coisa julgada, resultante da decisão anterior. A tese da intributabilidade, sôbre a qual o Supremo Tribunal modificou sua jurisprudência, não teria desta vez conseguido maioria dos ilustres julgadores. Aconteceu, porém, que aos votos favoráveis se juntaram os votos, também em mîno-

(*) Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Federal de 5 de junho de 1944, publicado na Revista de Direito administrativo, vol. II, pág. 562.

ria, dos que receberam a exceção de coisa julgada, e o contribuinte triunfou novamente.

Vamos considerar aqui unicamente a questão relativa à procedência da invocação da coisa julgada.

Enquanto as questões de direito tributário entre o fisco e o contribuinte formem objeto de uma instância judicial, não há como contestar que, faltando disposições especiais, encontrem aplicação os princípios gerais que regem a atividade do poder judiciário. Entre eles, está o da imutabilidade dos efeitos produzidos pelas sentenças transitadas em julgado, princípio que visa garantir a segurança das relações jurídicas e evitar a renovação das controvérsias, depois de apreciadas devidamente em processo regular.

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 a necessidades de ordem geral. Ainda quando desenvolve essa função, o Estado está submetido ao direito objetivo, à jurisdição e à coisa julgada. A tese, sugerida pela Procuradoria Geral da República em parecer publicado na *Revista do Serviço Público* de junho de 1943, págs. 87 e segs., segundo a qual nestes casos, os efeitos da coisa julgada não deveriam receber generali-

zações perigosas, afigura-se inútil, porque a limitação de seu alcance ao objeto decidido é uma regra universal, que não precisa de especiais justificações derivadas de supostas exigências de direito singular.

Até aqui não há divergências de relêvo nem na jurisprudência brasileira, nem na doutrina estrangeira amplamente citada no acórdão do Supremo Tribunal.

As dificuldades surgem na aplicação das regras da coisa julgada ao caso concreto.

O imposto de renda é cobrado com fundamento nos respectivos lançamentos, feitos anualmente, com a averiguação da capacidade contributiva do contribuinte. A obrigação fiscal se apresenta, portanto, cada ano, como autônoma e distinta e pode tornar-se objeto de controvérsia por motivos que dizem respeito ao correspondente lançamento. Decidida a lide, a coisa julgada não permite novas discussões relativamente àquela dívida fiscal, mas também não pode obstar ao lançamento e à cobrança do mesmo imposto para o ano seguinte. O imposto pode ser devido hoje, embora não fôsse devido no ano passado, e *vice-versa*.

As coisas se complicam quando uma prestação anual foi julgada não devida por motivos de caráter geral, relativos à existência ou aplicabilidade do tributo, como no caso examinado, em que foram consi-

deradas não sujeitas ao imposto de renda as apólices da dívida pública. Até que ponto obsta, em tal hipótese, a coisa julgada à cobrança do mesmo imposto em exercícios sucessivos? A resposta deve ser dada pela aplicação exata do princípio dos limites objetivos da coisa julgada.

Ora, com respeito ao pedido da Fazenda de cobrar o imposto anual correspondente a um exercício determinado, a questão da tributabilidade da renda das apólices 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. A questão não oferece, portanto, nada de especial ou peculiar à matéria fiscal, devendo ser resolvida, ao contrário, de acordo com o princípio segundo o qual os motivos da sentença não são compreendidos na coisa julgada. A *res iudicata* não permitiria, é certo, pedir novamente o imposto relativo a um exercício determinado, que foi julgado não devido, embora o Supremo Tribunal considere hoje sujeitas ao tributo as mencionadas apólices. Não pode, porém, obstar a que esta nova jurisprudência se aplique às prestações do mesmo imposto relativas a exercícios financeiros sucessivos, a respeito dos quais não houve ainda decisão.

Nenhum argumento viável foi apresentado para

justificar, no caso, qualquer desvio das regras gerais que limitam o alcance da coisa julgada ao objeto da decisão que transitou em julgado. Entre essas regras, encontra-se aquela que exclui da coisa julgada os motivos ou fundamentos da sentença, os quais poderão, portanto, ser apreciados livremente em novo processo, relativo a outro objeto (cf. meu livro *Eficácia e autoridade da sentença*, trad. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, ed. Revista Forense, Rio 1945, págs. 51 e seg., com amplas indicações de doutrina estrangeira e brasileira).

Querendo precisar ainda mais o papel desempenhado pela questão da tributabilidade das apólices, em relação ao objeto coberto pela *res iudicata*, poder-se-á dizer ser ela uma questão *prejudicial*, na significação técnica que os escritores modernos dão a esta expressão. Neste sentido, questão prejudicial é a discussão que pode surgir a propósito de um antecedente lógico da questão final ou principal, e que o juiz deve resolver para poder decidir esta última (assim Chiovenda, *Instituições de direito processual civil*, trad. de Guimarães Menegale, vol. I, São Paulo 1942, pág. 531, e para o exemplo do imposto, pág. 538). Ora, a regra é que as questões prejudiciais são decididas sem efeito de coisa julgada (Chiovenda, op. cit., pág. 542), porque elas são *conhecidas* pelo juiz para o fim

de julgar a demanda, mas não julgadas no pleno sentido desta palavra, não tendo formado objeto do pedido (cf. a minha nota em Chiovenda, op. cit., pág. 542) (1).

E' claro que, no executivo proposto para cobrar o impôsto correspondente a determinado exercício financeiro, a questão da tributabilidade de certa verba patrimonial representa, se fôr objeto de controvérsia, justamente uma questão prejudicial, no sentido acima indicado. Que a opinião do juiz a seu respeito seja ou não considerada julgamento, com a conseqüente autoridade da coisa julgada, oponível mesmo nos processos relativos ao impôsto de outros exercícios financeiros, depende da orientação geral da lei com respeito ao instituto da coisa julgada. A razão principal que sufraga a orientação restritiva é que a coisa julgada é, afinal, uma limitação à procura da decisão justa da controvérsia, e deve, por isso, se bem que socialmente necessária, ficar contida em sua esfera legítima e não expandir-se fora dela. A opinião da intriutabilidade, outrora vencedora, é considerada hoje pela maioria do Supremo sem fundamento, e não há

(1) Para a hipótese de impôsto e, em geral, de obrigações de cotas periódicas, o Código italiano de 1865 tinha uma disposição expressa que, derogando a regra geral, mandava decidir definitivamente sobre a existência da obrigação total, quando controversa (Chiovenda, op. cit., pág. 494 e 556).

motivo para que continue a prevalecer além dos limites em que o exige a segurança das relações sociais, isto é, para casos concretos diversos dos que foram anteriormente julgados. No caso do impôsto, existem ainda razões especiais, que receberam justo relêvo no acórdão do Supremo Tribunal Federal.