TRIBUTO — COISA JULGADA

— Decisão que julga indevido tributo em determinado exercício não faz coisa julgada quanto a exercícios ulteriores.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Prefeitura Municipal de São Paulo *versus* Jockey Club de São Paulo
Recurso Extraordinário n.º 83 225 — Relator: Sr. Ministro
RODRIGUES ALCKMIN

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e notas taquigráficas, à unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 15 de outubro de 1976. *Eloy da Rocha*, Presidente. *Rodrigues Alckmin*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Rodrigues Alckmin: Leio o despacho que admitiu o presente recurso extraordinário: (f. 342).

"O v. acórdão de f. 321 relatou assim a espécie dos autos:

A Municipalidade de São Paulo aforou executivo fiscal contra o Jockey Club de São Paulo para haver a quantia de .... Cr$ 277 446,24, proveniente de imposto predial e territorial urbano e taxas de conservação de vias e logradouros públicos e de limpeza pública do exercício de 1969. O executado, em seus embargos, alegou a intributabilidade do hipódromo paulistano, em virtude de sentença transitada em julgado e ora irreformável até por ação rescisória.

A sentença de f. 209-218, cujo relatório se adotou, deu pela procedência da ação e condenou o executado ao pagamento do pedido, com custas e honorários de 10%. Esteou-se o julgado no verbete 239 da *Súmula* da Suprema Corte, que diz: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". A coisa julgada, no caso e segundo a decisão recorrida, estaria restrita ao exercício fiscal objeto da ação anterior, sem projeção de seus efeitos aos exercícios posteriores. Inconformado, apelou o Jockey Club, insistindo no reconhecimento de sua tese".

E em seguida ao relatório deu os motivos pelos quais, provendo o recurso do executado, julgou a ação improcedente: o julgado anterior (f. 67), segundo o acórdão, havia reconhecido a imunidade tributária do Jockey, achando-se a decisão coberta pela coisa julgada substancial, inaplicável, por isso mesmo, a *Súmula 239*.

Inconformada, a Municipalidade de São Paulo interpôs o presente recurso extraordinário com fundamento na letra *a* do permissivo constitucional, argumentando que se a Constituição lhe atribui o imposto em causa, o Jockey não se pode furtar ao respectivo pagamento, porque, aliás, estaria violada a regra constitucional de competência tributária e com ela o princípio da isonomia. Se se entender, diz ela, que o Jockey está isento do imposto, houve ainda violação do art. 178 do Código Tributário, que permite a revogação da isen-

ção. E não há falar, por outro lado, de coisa julgada, porque os motivos não fazem-na, como preceitua o art. 469, n.º I, do CPC, com a circunstância de que a *Súmula n.º 239* dispõe que "a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

O recurso foi impugnado.

O acórdão nenhuma restrição fez à competência tributária da Municipalidade, nem ao princípio da igualdade de tratamento inscrita no art. 153, § 1.º, da Constituição Federal. Firmou-se no princípio da coisa julgada a amparar a pretensão do executado, uma vez que o Poder Judiciário já havia decidido anteriormente, de maneira exaustiva (art. 153, § 3.º da CF), que o Jockey era imune ao imposto em causa, estava a cavaleiro da incidência tributária, era intributável (f. 67). Por isso mesmo, aliás, não há invocar o art. 178 do Código Tributário Nacional, porque a hipótese vertente não se resolveu pela isenção, mas pela imunidade como sinônima de não incidência pura e simples.

Não cabe invocar a *Súmula n.º 239*, nem o art. 469, n.º I, do CPC, porque o imposto em causa, no processo anterior, foi objeto direto do *decisum* e o que aqui a Municipalidade pleiteia é o mesmo imposto, cuja não-incidência foi declarada.

Não obstante, parece razoável não subtrair da nossa mais alta Corte de Justiça a apreciação do caso, dada a profunda divergência, em matéria fiscal, sobre os limites objetivos da coisa julgada, tanto que a *Súmula n.º 239*, entendida ao pé da letra, abonaria a posição jurídica da recorrente."

Processado o recurso, a Procuradoria-Geral da República opinou nos seguintes termos: (lê f. 370).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Rodrigues Alckmin (Relator): Começo por observar que o recurso extraordinário, embora mencionando expressamente a letra *a* do permissivo constitucional, claramente diz no item 6.º da petição com que o interpôs:

"Assim, foi dada à lei federal interpretação diversa da que lhe deu o Excelso Supremo Tribunal Federal na magistral *Súmula n.º 239*" (f. 333).

Na verdade, pois, o recurso vem por negativa de lei federal e pela divergência em sua interpretação.

A questão federal que estes autos encerra diz com a pretendida coisa julgada em matéria tributária. Cobrado imposto predial ou territorial à recorrida, com referência aos exercícios de 1948, 1949 e 1950, a decisão, trânsita em julgado, considerou que de cláusula que previa a eventual reversão dos bens à Municipalidade decorria a intributabilidade deles. E o acórdão agora em exame, à vista dessa decisão anterior, entendeu que existe coisa julgada sobre tal intributabilidade, coisa julgada que se não refere aos tributos reclamados naqueles exercícios, mas que se projeta para o futuro, dados os termos do julgado.

A decisão não acolheu a melhor doutrina e dissente, na verdade, da *Súmula n.º 239*.

O tema em exame foi douta e excelentemente examinado, com profundidade, pelo ilustre Professor Isaac Pereira da Silva, do Recife, em tese de doutoramento, com o título "Coisa Julgada Tributária".

Começa o eminente Professor Isaac Pereira da Silva apreciando o julgamento do AP 11 227, em que se baseou a *Súmula n.º 239*. E após mencionar tese favorável à projeção da coisa julgada além do exercício financeiro, diz: (f. 19)

"Em comentário ao acórdão (embargos) do STF no Agr. Pet. 11 227, o Prof. Liebman sustenta tese contrária. "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 Dr. Gabriel Passos, em lúcidos pareceres, como Procurador da República, sustenta tese idêntica.

O Supremo Tribunal Federal fez constar da *Súmula n.º 239* o mesmo entendimento de Liebman, sobre o assunto, e tem-se mantido fiel à orientação jurisprudencial que se traçou, inclusive não modificando essa Súmula por ocasião da revisão que fez recentemente (a 549 revogou a de n.º 274).

À frente dessa corrente jurisprudencial, encontram-se os votos de Gonçalves de Oliveira, Victor Nunes Leal, Luiz Gallotti, Temístocles Brandão Cavalcanti, Cândido Mota Filho, Carlos Medeiros, Prado Kelly, Hermes Lima, Hahnemann Guimarães, Ribeiro da Costa.

No julgamento de um caso concreto deveras expressivo, o Supremo voltou a apreciar o tema. Ao tempo das chamadas bonificações cambiais, uma empresa exportadora obtivera mandado de segurança para pagar o antigo imposto de vendas e consignações, excluindo-se ditas bonificações do preço.

Essa matéria das bonificações cambiais foi muito discutida, à época, e houve várias decisões do Supremo favoráveis ao contribuinte. Posteriormente, louvando-se em pareceres de eminentes juristas, o Supremo se dividiu meio a meio e, com notável voto de desempate do Ministro Orosimbo Nonato, o Fisco levou a melhor. Mudou a Jurisprudência (*Súmula n.º 232*). Sobre as bonificações, passou a incidir o antigo imposto de vendas e consignações.

Vitoriosa a nova orientação jurisprudencial, os agentes fiscais cobraram daquela empresa o imposto sobre as bonificações. Inconformada, ela impetrou nova segurança que foi denegada, também, pelo STF em sessão plenária. Foi voto vencedor o do Ministro Luiz Gallotti.

Embora não se tenha notícia da publicação do acórdão em repertório, ele é de 20.11.1969 e foi largamento referido, em outros julgamentos. Eis a sua ementa: "Coisa julgada em matéria tributária. Distinção. Segurança denegada."

Noutra oportunidade, já agora em sessão plenária, o tema ainda voltou a debate. Discutia-se a extensão de isenção fiscal aos serviços portuários explorados pela Cia. de Docas Imbituba, hoje Henrique Lage, em Santa Catarina. A alegação da coisa julgada foi amplamente debatida e não foi acolhida. Longos e doutamente fundamentados foram os votos dos Ministros Victor Nunes e Gonçalves de Oliveira, reportando-se, ambos ao julgamento do Agr. Pet. 11 227 (Guardian Assurance) e aos comentários do Prof. Liebman. Disse o Ministro Gonçalves de Oliveira que "a eficácia da coisa julgada não cobre permanentemente a pretensão do contribuinte". "Na verdade, a coisa julgada diz respeito exclusivamente ao exercício em que a dívida foi lançada e cobrada judicialmente."

Depois de examinar a autonomia dos exercícios financeiros e a anualidade dos lançamentos, demonstra que "a decisão passada em julgado extingue o crédito apurado e que foi impugnado".

Quanto ao argumento que se pretende tirar dos motivos da sentença (CPC/39, art. 287, parágrafo único) basta atender para a excelente fundamentação com que o Prof. José Carlos Barbosa Moreira, com o apoio de José Frederico Marques, demonstra que os motivos não se revestem da força de coisa julgada (ob. cit., p. 65).

E depois de longa e segura demonstração do acerto do entendimento por ele esposado, acrescenta o eminente Prof. Isaac Pereira da Silva: (f. 129-132).

"Ninguém mais defende a perenidade da coisa julgada tributária que o tributarista Rubens Gomes de Souza. Salienta, contudo, que o seu entendimento, quanto à projeção da *res judicata fiscal*, nos futuros exercícios, refere-se às decisões que se "tenham pronunciado sobre os *elementos permanentes e imutáveis* da relação jurídica": constitucionalidade ou inconstitucionalidade, incidência ou não incidência, existência ou inexistência de isenção, vigência da lei tributária substantiva ou sua revogação. Tratando-se de decisão sobre elementos *temporários ou mutáveis* da relação jurídica (avaliação de bens, condições personalíssimas do contribuinte), ela tem uma eficácia circunscrita ao caso específico em que foi proferida, enquanto as decisões do primeiro tipo têm uma eficácia permanente. Reitera esse entendimento, em recente Parecer.

Para adotar essa conclusão, valendo-se da "regra das três identidades", proclama: duas Ações fiscais são idênticas quando tratam do mesmo tributo, entre as mesmas partes, com a mesma causa de pedir; "a permanência dos elementos de fato que dão origem à tributação constitui a identidade de causa, e não a identidade de objeto". "A identidade de objeto, em nossa opinião, será determinada pela circunstância de se tratar, em ambos os casos judiciais em confronto, do mesmo tributo, e não de tributos diferentes".

Sampaio Doria diz que duas causas fiscais são idênticas (regra das 3 identidades), quando há identidade de partes, "for o mesmo tributo, cuja cobrança constituíra o objeto da causa anterior" e "for invocada, ainda uma vez, como defesa do contribuinte ou fundamento da pretensão fazendária, a mesma lei fiscal e o mesmo fato gerador por ela instituído (causa)".

No que pese a autoridade desses eminentes tributaristas, ousamos divergir. O objeto da ação fiscal não pode ser o tributo. O próprio Rubens Gomes de Souza admite "como certo que o objeto da ação, em matéria fiscal, é a obtenção do pagamento"; "objeto da obrigação tributária principal é o pagamento do tributo". No CTN, está expresso: o tributo é uma prestação pecuniária compulsória; a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo (art. 3 e 113).

Na ação fiscal, o objeto prático e concreto do processo, forçosamente há de ser o mesmo objeto da obrigação tributária principal, isto é, a prestação pecuniária compulsória, o pagamento do tributo devido. Trata-se de relação jurídica obrigacional, que "tem por objeto o pagamento de tributo... e extingue-se com o crédito dela decorrente".

O tributo, *in genere* ou *in specie* (cada espécie de imposto), é que não poderá ser o objeto da Ação fiscal — "os tributos são *formalmente* categorias jurídicas e são *substancialmente* fenômenos econômicos".

Segue-se que, embora versem sobre o mesmo tributo, pode não haver nenhuma identidade entre duas Ações fiscais, entre as mesmas partes, com base na mesma lei material. O fato de versarem sobre o mesmo tributo não fornece nenhum elemento de identificação, não individualiza nada. O tributo, quer genericamente, quer em espécie, não constitui nenhum elemento de identificação, não é um dos elementos da tripeça.

Por defender a perenidade e projeção da coisa julgada fiscal além do exercício, Sampaio Doria afirma: "O objeto da demanda, em suma, na hipótese deste parecer, foi a inconstitucionalidade da tributação estadual".

Ele adota o mesmo entendimento de Rubens Gomes de Souza quanto às decisões que versam sobre os chamados elementos *permanentes* e *imutáveis* da relação jurídica (constitucionalidade, inconstitucionalidade). As decisões "que se tenham pronunciado quanto a aspectos permanentes ou imutáveis da relação jurídica, o seu efeito de coisa julgada logicamente se estende aos casos futuros, nenhuma razão jurídica havendo para limitá-los tão só ao caso decidido".

Ainda aqui ousamos divergir dos doutos tributaristas. A inconstitucionalidade da lei tributária não poderá ser objeto da demanda do contribuinte, ela somente pode ser objeto da lide proposta pelo Procurador-Geral da República, privativamente. O contribuinte carece do direito de ação, objetivando a inconstitucionalidade.

Igualmente, não procede o entendimento do Ministro Orozimbo Nonato, em linhas gerais, seguido por Castro Nunes: "A *cadem res* é a própria relação de direito resolvido. E se o imposto foi fulminado por inconstitucional não se limpa dessa coisa por se referir a exercício diferente da que constituiu o objeto do julgamento".

Quer se trate de impostos diretos, quer de impostos indiretos, não há maior êxito. Nos primeiros, o fato gerador é, geralmente, uma situação jurídica de caráter permanente, são cobrados por períodos certos de tempo, dando lugar aos lançamentos periódicos, geralmente com a duração de um ano (predial, territorial), enquanto que, nos últimos, o fato gerador é uma situação jurídica intermitente, isolada, instantânea, não compreendendo um período certo de tempo (o antigo imposto de vendas e consignações e, hoje, o ICM). Quer em uns, quer em outros, cada fato gerador (cada operação tributável) faz surgir uma relação jurídica autônoma entre o Fisco e o contribuinte. Mesmo os fatos geradores instantâneos, que ocorrem num dado momento de tempo, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma.

Por isso mesmo, julgada uma relação jurídica tributária, tal fato não implica no julgamento das outras relações jurídicas obrigacionais, ainda que referentes ao mesmo imposto, ao mesmo contribuinte, com base na mesma lei. A decisão não terá sido normativa. Fora do caso concreto, ela não obriga nem mesmo ao próprio Tribunal. A delimitação objetiva da coisa julgada está no conteúdo da relação jurídica que foi controvertida e julgada. A relação obrigacional surgiu com o fato gerador da obrigação tributária principal, mas se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, visto que tem por objeto o pagamento do tributo devido (CTN, art. 113, § 1.º). Vitorioso o contribuinte, a decisão judicial trânsita em julgado extingue o crédito (CTN. art. 156, X), mas, evidentemente, o crédito decorrente da relação tributária material, que foi controvertida e julgada."

Tenho, assim, que o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que, reconhecida a intributabilidade dos bens quanto aos tributos reclamados em 1948, 1949 e 1950 há "coisa julgada" impeditiva da cobrança de tributos no exercício de 1969, desatende à lei e à invocada *Súmula n.º 239*. E conhecendo do recurso, dou-lhe provimento para o fim de, afastada a acolhida exceção de coisa julgada, apreciar o douto Tribunal *a quo* os mais aspectos da demanda, como lhe parecer de direito.

EXTRATO DA ATA

RE 83 225 — SP — Rel., Ministro Rodrigues Alckmin. Recte., Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv. Ivan Lacava).

Recdo., Jockey Club de São Paulo (Adv., Ruy Lemos de Vasconcelos).

Decisão: Conhecido e provido nos termos do voto do Ministro Relator. Unânime.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmin e Cunha Peixoto. 1.º Subprocurador-Geral da República, o Dr. José Fernandes Dantas.