A COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

RUBENS GOMES DE SOUSA
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO : *Instância administrativa e instância judicial — Rescisão dos julgados — Art. 288 do Cód. do Proc. Civil — Defesa e agravo nos executivos fiscais — Inversão da posição de autor e de réu — Privilégios da Fazenda Pública — A regra das três identidades — Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal — Causa jurídica do impôsto — Identidade de causa — Litispendência — Os atos administrativos e a coisa julgada — Contrôle jurisdicional da Administração — Lançamento fiscal — Órgãos colegiados de julgamento administrativo — Fôrça vinculativa das decisões administrativas — Conclusões.*

*O debate das questões tributárias desenvolve-se entre nós em duas instâncias, administrativa e judicial, independentes entre si, o que, como já tivemos ocasião de observar,[1] dá ensejo a uma reprodução total do processo, provocando muitas vêzes, no mesmo caso concreto, decisões divergentes e não raro inspiradas em princípios e tendências diversas, quando não francamente contraditórias.

Essa mesma dualidade de instâncias ou de jurisdições obriga-nos a estudar o tema da coisa julgada no direito tributário sob dois aspectos : a coisa julgada no processo tributário administrativo,[2] e a coisa julgada no processo tributário judicial. Como corolário das conclusões, a que procuraremos chegar, surgirá um terceiro aspecto, o da influência recíproca da coisa julgada num e noutro daqueles processos.

---

* Conferência pronunciada no Instituto dos Advogados de São Paulo em 14 de novembro de 1945.

1 V. a nossa monografia *A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*, São Paulo, 1943.

2 Usamos aqui da espressão *coisa julgada* com relação ao processo administrativo apenas para clareza e simetria da frase, mas sem prejulgar da sua correção ; oportunamente veremos, com efeito, que ela é incorreta.

Invertendo a ordem da enunciação, e também a ordem normal do procedimento na prática, examinaremos primeiramente a questão da coisa julgada no processo tributário judicial; isto porque o exame, e, sob certo aspecto, a crítica dos princípios que têm informado a jurisprudência dos nossos tribunais de Justiça é que fornecerá outros princípios, nos quais procuraremos depois assentar as nossas próprias conclusões quanto ao problema na esfera administrativa.

O aspecto mais importante do problema da coisa julgada no processo tributário judicial é, sem dúvida alguma, o da possibilidade de renovar, em processo ordinário posterior, a questão antes decidida, pelos mesmos ou por outros fundamentos, em processo executivo. Por outras palavras, trata-se, fundamentalmente, de saber se a parte, que pagou um tributo, que repute indevido, em virtude de condenação proferida em executivo fiscal, pode em seguida pleitear a sua restituição por meio de ação ordinária, ou se deve prèviamente rescindir o julgado proferido no executivo. A importância da questão é evidente, porquanto, a matéria de rescisão de julgados sendo de direito estrito, adotada que seja a segunda das soluções indicadas, a repetição do tributo pago sòmente poderá ser obtida nos casos expressos em que é cabível a ação recisória.[3]

O Professor uruguaio Couture, embora sem se referir especìficamente ao processo tributário, informa que, na jurisprudência dos países cujo direito positivo admite a ação ordinária posterior à executiva, visando modificar os efeitos da coisa julgada, constitui questão controvertida justamente qual seja o alcance exato do juízo ordinário posterior, ou melhor, *a contrário sensu*, qual o limite da eficácia e dos efeitos da coisa julgada decorrente das decisões proferidas em processos executivos. A solução proposta por Couture para o problema baseia-se na distinção entre coisa julgada formal e substancial: as questões, que tenham sido objeto de debate amplo e prova plena no processo executivo, não poderão ser renovadas em processo ordinário posterior; ou seja, a decisão, quanto a tais questões, faz coisa julgada substancial. Justificam esta conclusão, por

---

3 Segundo o art. 798 do Código de Processo Civil, a ação rescisória só é cabível contra sentenças proferidas por juiz peitado, subornado ou incompetente — "ratione materiae", ou com ofensa à coisa julgada ou a literal disposição de lei, hipóteses essas que configuram motivos de nulidade; ou ainda contra sentenças fundadas em provas cuja falsidade tenha sido apurada no juízo criminal.

um lado, o princípio da economia processual, e por outro, e principalmente, o fundamento geral de ordem pública da própria coisa julgada substancial, que é a necessidade de certeza das relações jurídicas. Entretanto, sempre que disposições especiais ao processo executivo tenham impedido, quanto a determinadas questões, o debate amplo ou a produção de prova plena, a coisa julgada quanto a tais questões será apenas formal, isto é, importará tão sòmente na preclusão das vias de recurso no próprio processo executivo, mas não impedirá a renovação das questões prejudicadas, em processo ordinário posterior.[4]

O senso jurídico dessa conclusão é evidente, e por isso a consideraríamos aplicável, *de jure condendo,* ao direito brasileiro. Parece-nos, entretanto, que a hipótese é impossível de se verificar em nosso direito, pelo menos no processo judicial. Impedem-no, em primeiro lugar, o art. 288 do Código de Processo Civil, que é lei subsidiária da que regula o executivo fiscal,[5] e que sòmente exclui a coisa julgada nos despachos meramente interlocutórios e nas sentenças proferidas em processos de jurisdição voluntária e graciosa, preventivos e preparatórios, e de desquite por mútuo consentimento: não há exclusão, portanto, para as decisões definitivas proferidas nos processos executivos em geral, nem especialmente para as proferidas em executivos fiscais.

Em segundo lugar, e principalmente, existe a circunstância de que, pela atual legislação do executivo fiscal, não há nenhuma limitação à defesa, nem à prova: não há, portanto, hipótese em que se possa verificar a rejeição de argumentos, ou de provas, por inadmissíveis, donde pudesse decorrer que a coisa julgada fôsse apenas formal quanto às questões assim excluídas.

A amplitude da defesa e da prova no executivo fiscal é, com efeito, expressamente assegurada pela lei vigente,[6] e, aliás, já cons-

---

4 E. J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil,* Buenos Aires, 1942, págs. 257/261.

5 Por fôrça da compreensão do art. 76 do decreto-lei n. 960, de 17/12/938; conf. João Martins de Oliveira, *Direito Fiscal,* Rio, 1943 pág. 283, n. 230.

6 Decreto-lei n. 960, de 17/12/938, art. 16, parágrafo único: "O réu deduzirá a sua defesa por meio de embargos, dentro em dez dias... Nesse prazo deverá alegar, de uma só vez e articuladamente, tôda a matéria útil à defesa, indicar ou requerer as provas em que se funda, juntar aos autos as que constarem de documentos, e, quando houver, o rol de testemunhas, até cinco. Quaisquer exceções, dilatórias ou peremptórias, serão arguídas como preliminares dos embargos, e juntamente com êstes processadas e julgadas".

tituía ponto pacífico na jurisprudência, ainda quando a lei positiva continha disposições limitativas. Ao tempo da Colônia e do Império, ao contrário, o juiz das execuções era considerado pela lei como um "executor de mero fato", o que Sousa Bandeira justificava com a observação de que a admissibilidade de defesa no mérito em executivo fiscal seria incompatível com o caráter de liquidez e certeza do crédito fiscal. Depois da proclamação da República, entretanto, a jurisprudência firmou-se no sentido de que, tendo sido abolido o contencioso administrativo pela Constituição de 1891, deixara de subsistir qualquer fundamento de direito que justificasse as anteriores limitações.[7] Não obstante, as diversas leis promulgadas pela República anteriormente ao atual decreto-lei n.º 960 ainda limitavam a defesa nos executivos fiscais às alegações de pagamento, nulidade formal e prescrição.[8] A jurisprudência, entretanto, sempre recusou validade constitucional a tais disposições,[9] estando hoje em dia consagrado em lei o princípio da defesa ampla e prova plena.

Cumpre, a êste respeito, fazer uma observação. A lei do impôsto de renda [10] dispõe que, uma vez tornado irrecorrível o lançamento na órbita administrativa, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para iniciar ação judicial a fim de pleitear a sua anulação; êsse prazo é de decadência, e (sempre pelo mesmo dispositivo já citado), uma vez perempta a ação, não mais será permitido, quer diretamente, quer em defesa no executivo, impugnar a cobrança fiscal. Essa disposição legal é uma consolidação [11] da matéria dos decretos-leis ns. 5 e 42, ambos de 1937, que instituíram medidas contra os devedores à Fazenda Nacional, com o texto do art. 25 do decreto-lei n.º 1.168, de 1939, que primeiro estabelecera o prazo de decadência da ação de anulação de lançamento no impôsto de renda,[12]

---

7 Supremo Tribunal Federal, apelações ns. 2.050, de 1919; 3.339, 3.458 e 3.519, de 1921, tôdas no *Manual* de Kelly, 4º Suplemento, 118; ns 3.630 e 4.517, de 1923, na *Revista do Supremo*, vol. 56, págs. 99 e 387; agravos ns. 3.569 e 4.476, de 1923, *Revista* cit., vol. 54, pág. 276, e vol. 58, pág. 183; *Revista de Direito*, vol. 91, pág. 544. Contra, entretanto: acórdãos de 1911, na *Revista de Direito*, vol. 28, págs. 86 e 296, e vol. 30, pág. 305; apelação n. 2.548, de 1916, na *Revista Forense*, vol, 27, pág. 204.

8 Decreto n. 848, de 1890, art. 201; decreto n. 3.084, de 5-11-1898; decreto n. 9.957, de 21/12/912; decreto n. 10.902, de 20/5/914.

9 V. decisões citadas na nota 7 supra.

10 Decreto-lei n. 5.844, de 23/9/943, art. 181, § 2.º.

11 Embora imperfeita como agudamente a criticou Tito Resende, *Impôsto de Renda e de Lucros Extraordinários*, Rio, 1944, pág. 163, nota 414.

12 Fixando-o, aliás, em 90 dias, prazo êsse reduzido para 30 dias pelo decreto-lei n. 5.844 citado.

com a conseqüente preclusão da defesa de mérito no executivo fiscal. Ora, quanto a êste último dispositivo, existe um conhecido parecer do Ministro Costa Manso,[13] considerando-o inconstitucional por importar em cerceamento da defesa, incorrendo assim na mesma censura, que levara a jurisprudência a dar pela inconstitucionalidade das leis anteriores ao decreto-lei n.º 960, já referidas.. Por conseguinte, se aceitarmos a conclusão dêsse parecer, estaremos diante de um caso em que a decisão proferida no executivo fiscal não faria coisa julgada substancial, segundo a doutrina de Couture, que já declaramos aceitar em princípio.

Entretanto, como já tivemos ocasião de escrever em trabalho anterior,[14] não nos parece que a fixação de um prazo peremptório seja uma limitação da defesa, senão apenas um requisito do seu exercício; no caso, êsse requisito é, certamente, severo, porquanto obriga pràticamente o réu a adiantar-se à cobrança e tomar a posição de autor, mas, uma vez cumprido, dá ensejo a que a defesa, embora formulada sob forma de ataque, aborde tôdas as questões que o contribuinte considere úteis ao seu direito, e se desenvolva com a mesma amplitude que teria no executivo, se não existisse a disposição legal acusada de cerceadora. Dir-se-á que a questão ficou mudada, porquanto não se trata mais de defesa no executivo, senão de fundamento da ação direta do contribuinte. Parece-nos, entretanto, que o que importa é a possibilidade de debate jurídico amplo, e não pròpriamente a forma processual. A inversão das posições recíprocas de autor e de réu, e a conseqüente inversão do ônus da prova,[15] não é diversa, neste caso, do que nas hipóteses de emprêgo, pela Administração, de medidas coercitivas diretas de execução de ofício, como fechamento de estabelecimentos, cassação de licenças, suspensão de franquias, etc. Nessas hipóteses, que são as únicas que entre nós dão ensejo ao mandado de segurança em matéria fiscal,[16] a inversão processual é geralmente admitida pela doutrina.[17] A situação, como dissemos, não é diversa na hipótese que estamos examinando.

---

13 *Revista Forense*, vol. 85, pág. 56.

14 *A distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*, cit., pág. 33, nota 61.

15 Que, aliás, no processo fiscal incumbe sempre ao contribuinte por fôrça dos privilégios fazendários de liquidez e certeza.

16 Cód. Processo Civil, art. 320, n. IV.

17 Bonnard, *Précis de Droit Administratif*, 1935, pág. 184; Seabra Fagundes, *Contrôle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 1941, pág. 180, nota.

Pode-se, portanto, afirmar que não há, em nosso direito positivo, limitação alguma à amplitude da defesa do contribuinte contra a Fazenda Pública. Resta ver se não há limitações à amplitude da prova.

Do decreto-lei n.º 960 não se pode inferir tal limitação.[18] Aliás, a amplitude da prova decorre necessàriamente da amplitude da defesa, porque, se tôdas as alegações são admissíveis, segue-se, como um corolário, a admissibilidade da produção de provas quanto a tôdas as alegações formuladas. A questão se restringe, portanto, à eventual inadmissibilidade de determinados meios de prova em espécie, e essa inadmissibilidade não existe na lei.

Evidentemente, não se pode considerar como tal a disposição legal que proíbe a saída dos processos administrativos das respectivas repartições e a sua remessa ao Juízo para serem juntas aos autos,[19] porquanto fica salvo à parte requerer certidão das peças que interessem à defesa.[20] Trata-se, assim, de um ônus adicional impôsto ao executado, mas não de uma limitação da admissibilidade de meios de prova.

Existem, entretanto, dois meios de prova em espécie cuja admissibilidade tem sido negada nas questões fiscais pela jurisprudência: o depoimento pessoal da Fazenda e o exame dos livros de contabilidade e dos arquivos das repartições públicas, entre os quais se incluem os livros de inscrição da dívida ativa. O primeiro daqueles meios de prova foi negado pelo Tribunal de Apelação de São Paulo,[21] que decidiu que a Fazenda Pública não fica sujeita à pena de confesso pela recusa em prestar depoimento pessoal; e o segundo foi negado pelo Supremo Tribunal em dois acórdãos antigos,[22] ambos os quais, entretanto, ressalvaram a hipótese de a Fazenda negar as certidões que lhe sejam pedidas, ligando-se assim ao assunto que acabamos de examinar anteriormente.

Seja como fôr, somos de opinião que, mesmo aceita que fôsse como princípio a inadmissibilidade daqueles dois meios de prova,

---

18 Cf. a nota 6 supra.

19 Decreto-lei n. 4.530, de 30/7/942.

20 Decreto-lei n. 4.530, citado, art. 2.º.

21 Acórdão de 5 de junho de 1941, *Revista dos Tribunais*, vol. 137, pág. 520.

22 Um de 1913, na *Revista Forense*, vol. 21, pág. 33, e outro de 1924, na *Revista do Supremo*, vol. 69, pág. 230. Cf., recentemente, apelação civil n.º 7.921, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 600.

depoimento pessoal da Fazenda e exame dos seus livros e arquivos, essa exclusão não seria de natureza a tirar efeito de coisa julgada substancial à sentença. Assim pensamos, porque a inadmissibilidade de tais meios de prova teria fundamento, não em qualquer característico processual próprio do executivo fiscal, mas em um privilégio geral da Fazenda Pública; seria, portanto, matéria estranha à questão fiscal que fizesse objeto do executivo, e pertinente às prerrogativas do Estado como ente público, de modo que, de qualquer forma, nunca seria admissível a renovação do debate a respeito em processo posterior.

Pelo que precede, fica esclarecido que, além da inexistência de qualquer disposição legal excluindo ou limitando a fôrça da coisa julgada quanto às decisões proferidas em executivos fiscais, ainda não se pode verificar em nosso direito a hipótese do cerceamento da defesa ou da prova do executado, que justifique a tese de que a coisa julgada em tais decisões pudesse ser, em certos casos, meramente formal. A conclusão só pode ser, portanto, a de que as decisões finais proferidas nos executivos fiscais fazem coisa julgada em ambos os efeitos; aliás, essa conclusão, com a sua conseqüência necessária, de que o tributo pago em virtude de decisão proferida em executivo fiscal só pode ser repetida após a rescisão do julgado, constitui jurisprudência pacífica do Tribunal de São Paulo.[23]

O estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal quanto ao assunto que nos ocupa põe em foco um aspecto interessante da questão, que se relaciona com a chamada "regra das três identidades".

Antes de entrarmos pròpriamente nessa matéria, cabe lembrar, quanto à identidade de pessoa, que, sendo relativamente mais amplo o conceito de sucessor no direito fiscal que no direito comum, essa relativa amplitude maior se reflete também na conceituação da coisa julgada. A êste respeito, parece-nos que no direito fiscal se torna ainda mais claro que o fundamento da aplicabilidade da coisa julgada ao sucessor não é o princípio de representação, acolhido pela doutrina francesa,[24] mas antes o princípio pròpriamente de sucessão, no sentido de que a coisa julgada contra o sucedido obriga, ou aproveita, ao sucessor porque o patrimônio daquele pas-

23 V. *Revista dos Tribunais*, 135/95; 150/708; 154/98; 155/124.

24 Exposta principalmente por Aubry & Rau, vol. 12, pág. 719.

sa a êste com todos os seus valores ativos e passivos tal como pertencia ao sucedido.

Quanto às outras duas identidades, a de causa e a de objeto, serão examinadas agora no decorrer do estudo da jurisprudência do Supremo, porquanto da sua conceituação respectiva decorrem as observações, que nos propomos fazer quanto àquela jurisprudência.*

Desde logo releva notar que o Supremo nunca parece ter pôsto em dúvida o princípio mesmo da admissibilidade da coisa julgada, em qualquer dos seus efeitos, nas questões fiscais. Êsse aspecto geral do problema, aliás, nem sequer parece ter sido levantado. Em todos os casos que nos foi dado examinar, com efeito, a controvérsia girou em tôrno de um aspecto particular, de resto muito interessante, que é o de saber se a decisão proferida, quanto a um tributo periódico, em um determinado exercício, faz coisa julgada quanto aos exercícios posteriores.[25]

A questão foi agitada pela primeira vez no caso da Usina Queirós Júnior, que alegou, como defesa em executivo fiscal, isenção contratual reconhecida em julgado referente a exercício anterior; o Supremo Tribunal acolheu a defesa, dizendo o relator, o Sr. Ministro Orosimbo Nonato, que o anterior reconhecimento judicial da isenção estabelecia a identidade de objeto.[26] O debate foi mais amplo em outro caso, o da Guardian Assurance, que alegou coisa julgada decorrente de decisão que, quanto a exercício anterior, reconhecera a não incidência do impôsto de renda sôbre os juros de apólices da dívida pública emitidas anteriormente à criação daquele impôsto.

A questão foi amplamente estudada pela sentença de primeira instância, que acolheu a tese da coisa julgada,[27] pela Procurado-

---

* NOTA DA RED. — Sôbre a jurisprudência mencionada, ver *Revista de Direito Administrativo*, vol. II, págs. 551-590.

25 Ou, eventualmente, anteriores, isto é, se pode servir de fundamento a uma ação de repetição do tributo pago em exercícios passados.

26 Agravo de petição n. 8.187, *Arquivo Judiciário*, vol. 63, pág. 228.

27 Sentença do Juiz Dr. Elmano Cruz, cuja sustentação se encontra no *Arquivo Judiciário*, vol. 67, pág. 324, e que escreveu depois sôbre o assunto um artigo doutrinário, onde resumiu as argumentações debatidas no caso "Executivo Fiscal e Coisa Julgada", em *Arquivo Judiciário*, vol. 70 (Suplemento), pág. 29.

ria da República [28] e pelo Supremo Tribunal, que confirmou a sentença no agravo [29] e em embargos. [30]

A argumentação da Procuradoria da República, contra a admissibilidade da coisa julgada, baseou-se na independência dos exercícios financeiros, consagrada pela doutrina e pelo Código de Contabilidade da União. [31] Na sustentação da sentença, o Juiz apresentou o argumento, que desenvolveu depois no artigo doutrinário já citado, de que a regra da independência dos exercícios [32] poderia referir-se ao fato material, mas não à identidade jurídica, porquanto não haveria diferença quanto à causa da cobrança, nem quanto ao seu objeto, nem naturalmente quanto às partes; e sustentou que a identidade geradora da coisa julgada é a identidade jurídica e não a identidade material, como, aliás, já fôra reconhecido pelo Supremo no caso anterior da Usina Queirós. [33]

No julgamento dos embargos, o Sr. Ministro Castro Nunes estabeleceu uma distinção entre a coisa julgada que se refira aos elementos permanentes do tributo, como a sua constitucionalidade, a existência de isenção legal ou contratual, a própria incidência ou não incidência sôbre o contribuinte, o negócio ou o bem de que se trate, e por outro lado a coisa julgada que se refira a elementos variáveis, suscetíveis de mutação de exercício para exercício; e aceitou a coisa julgada substancial no primeiro caso, mas apenas a formal no segundo. O Sr. Ministro Filadelfo Azevedo, por sua vez, abordou aspecto muito interessante da questão, o de saber se a coisa julgada, reconhecendo a isenção de impôsto quanto aos juros de apólices da dívida pública, se aplica a tôdas as apólices do mesmo proprietário, inclusive, portanto, às adquiridas após a decisão, ou sòmente às que deram materialmente ensejo à sentença, ou,

---

28 Parecer do então Procurador Geral, Dr. Gabriel Passos, publicado no *Arquivo Judiciário*, vol. 67, pág. 321.

29 Agravo n. 11.227, em *Direito*, vol. 32, pág. 359.

30 *Arquivo Judiciário*, vol. 73, pág. 172.

31 Decreto n. 15.783, de 8-11-922. A Procuradoria alegou também que o reconhecimento definitivo de uma isenção tributária colocaria o contribuinte beneficiado em uma situação de privilégio, o que seria contrário ao art. 122, n. 1, da Carta Constitucional de 1937, que estabelece a igualdade perante a lei; êsse argumento, entretanto, versa sôbre assunto estranho ao tema do presente trabalho.

32 Que, aliás, nega seja consagrada pelo Código de Contabilidade, sob o fundamento de que êste admite a passagem de saldos ativos ou passivos, em certos casos, para o exercício seguinte.

33 Cf. nota 26 *supra*.

ainda, a tôdas as da mesma emissão ou série.[34] Por outro lado, o Sr. Ministro Filadelfo rejeitou a alegação de coisa julgada, esclarecendo que considerava um exagêro doutrinário sustentar-se que a identidade de objeto seja a identidade jurídica e não a identidade material.[35]

A motivação dêsse acórdão sugere algumas ponderações. Dela resulta que o Supremo considera que, nas questões fiscais, a identidade dos pressupostos de fato que serviram de base ao lançamento constitui a identidade de objeto. Mais claramente, o Supremo, no caso particular considerado, entendeu que o fato das apólices serem as mesmas que anteriormente haviam sido declaradas isentas, constituía a identidade de objeto. Por conseguinte, e uma vez que não podia haver dúvida quanto à identidade de pessoas, segue-se, por exclusão, que o Supremo considerou como identidade de causa o fato de se tratar, em ambas as hipóteses, do mesmo tributo, ou seja, de ambas as cobranças terem sido baseadas na mesma lei.

Isso pode ser entendido como significando que o Supremo considera que a causa da obrigação tributária é a lei. O Tribunal de São Paulo parece ter a mesma opinião, porquanto chega a idêntica conclusão que o Supremo quanto à coisa julgada em exercícios subseqüentes, dando como fundamento que, por identidade de coisa, se deve entender, não o mesmo corpo ou objeto, senão a mesma controvérsia ou relação de direito já resolvida.[36] Por outras palavras, o que o Tribunal de São Paulo admite é que a identidade de objeto a ser levada em conta na conceituação da coisa julgada é a identidade jurídica, e não a identidade material, ou seja exatamente o que é rejeitado pelo Sr. Ministro Filadelfo Azevedo. Ligada, assim, a noção de identidade de objeto à noção de situação jurídica dos elementos de fato, só resta, como vimos, por exclusão, a identidade da própria lei que serve de base à cobrança para constituir

34 Essa questão, entretanto, embora interessantíssima, não é privativa do tema da coisa julgada fiscal, razão por que deixamos de abordá-la aqui, a fim de não nos alongarmos demasiadamente.

35 O sr. Ministro Filadelfo confirmou, entretanto, a sentença por outros fundamentos, isto é, por ter voto conhecido em matéria de imunidade tributária da dívida pública. Cabe assinalar aqui que a tese da coisa julgada não conseguiu maioria de votos, tendo a confirmação da sentença resultado da soma das conclusões de duas correntes, que se baseavam em motivos diversos: uma reconhecendo a coisa julgada e outra negando-a, cu não se referindo a ela, mas reconhecendo imunidade tributária à dívida pública.

36 Agravo de petição n. 22.414, na *Revista dos Tribunais*, vol. 155, pág. 124.

a noção de identidade de causa.[37] Por conseguinte, resulta do raciocínio adotado pelos tribunais que êstes consideram que a causa da obrigação tributária é a lei.

Essa opinião é contestável.

Sem pretender expor o problema da causa jurídica do impôsto, o que nos levaria a uma digressão incabível neste trabalho, procuraremos relembrar sumàriamente os seus aspectos fundamentais, como estudo preparatório da utilização, que teremos de fazer mais adiante, do conceito a final adotado.

O primeiro escritor que se ocupou do problema da causa do impôsto sob o aspecto jurídico parece ter sido Ranelletti.[38] A sua definição era bipartida: de um lado a participação do indivíduo nas vantagens decorrentes da atividade do Estado; de outro, a posse de um rendimento ou, mais genèricamente, de uma riqueza. Por êste último conceito, Ranelletti adiantou-se bastante em relação às teorias expostas ao seu tempo pelos escritores de ciência das finanças, que, na ausência de qualquer desenvolvimento orgânico do direito tributário, justificavam a obrigação fiscal por uma noção contratualista de compensação de vantagens entre o Estado e o contribuinte.

O estudo sistemático do conceito jurídico de causa da obrigação tributária, entretanto, só foi iniciado modernamente por Griziotti em seu curso no Instituto de Finanças da Universidade de Pávia. Uma primeira teoria de Griziotti[39] não ia além da tese contratualista, porquanto definia a causa da obrigação tributária como sendo a participação nas vantagens gerais e particulares proporcionadas pela existência e pela atividade do Estado. Revendo mais tarde essa definição, Griziotti introduziu-lhe o elemento da capacidade contributiva,[40] já entrevisto e rudimentarmente exposto por

---

37 Advirta-se que usamôs aqui a palavra "lei" no sentido genérico de ordenamento legal positivo de um tributo determinado, não necessàriamente no sentido restrito de uma disposição legislativa específica. Cf. mais adiante, no texto, o que dizemos sôbre a não influência das alterações legislativas intercorrentes quanto aos efeitos da coisa julgada.

38 "Natura giuridica dell'imposta" em *Municipio Italiano*, 1898.

39. "L'Imposition Fiscale des Etrangers", no *Recueil des Cours* da Academia de Direito Internacional, 1927.

40 Usamos esta expressão para significar a "capacidade de pagar", quando aplicada ao direito tributário. "Capacidade tributária", seria mais elegante, mas preferimos reservar essa expressão para significar a capacidade de ser sujeito de direitos ou obrigações de natureza tributária, porquanto essa capacidade pode diferir da capacidade civil de direito comum.

Ranelletti, e definiu a causa da obrigação tributária como sendo aquela capacidade, enquanto sintoma da participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares decorrentes da existência e da atividade do Estado.[41]

O elemento da capacidade contributiva, que aliás já havia sido desenvolvido antes da sua aceitação por Griziotti,[42] foi logo aceito por outros escritores, notadamente Trotabas[43] e Buhler,[44] e veio assim a constituir a base da doutrina geralmente dominante hoje em dia.[45] Êsse elemento, entretanto, veio a dar origem a um conceito autônomo, o do fato gerador do impôsto, que nada mais é do que a concretização da própria capacidade contributiva, ou seja, é o fato material que demonstra a criação, a posse, ou a transmissão de uma riqueza, e do qual, nesse pressuposto, a lei faz depender a incidência.[46] É importante relembrar, entretanto, que nem por ser o fato gerador do impôsto a causa próxima da obrigação tributária, deixa de ter realidade como causa remota o elemento da participação do contribuinte na vida social, jurídica e econômica do Estado, no sentido de que se possa estabelecer um nexo causal, ainda que presumido, entre essa participação e a riqueza consubstanciada na capacidade contributiva, evidenciada esta última pelo fato gerador. A eliminação dessa conexação seriada entre os diferentes elementos constitutivos da obrigação tributária, com efeito, importaria em atribuir uma excessiva autonomia vinculativa ao fato gerador, e como êste, em última análise, deriva os seus efeitos exclusivamente da norma legal, chegar-se-ia, por uma exageração ou deformação do conceito de obrigação *ex lege*, a considerar a obrigação tributária

---

41 "Riflessioni di Diritto Internazionale, Política, Economia e Finanza", em *Studio delle Science Giuridiche e Sociali nella R. Universitá di Pavia*, 1935, pág. 18.

42 Notadamente por Scoca: "Sulla Causa Giuridica dell'Imposta", na *Revista di Diritto Publico*, 1932, I, pág. 650.

43 "L'Applicazione della Teoria della Causa nel Diritto Finanziario", na *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1937, I, pág. 34.

44 "La Causa Giuridica nel Diritto Tributário Tedesco", na *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, I, pág. 24.

45 Tesouro: *Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938; Pugliese: *Instituciones de Derecho Financiero — Derecho Tributário*, trad. esp., México, 1939, pág. 109 (embora não explicitamente); Giuliani-Fonrouge *Ante-proyecto de Codigo Fiscal*, Buenos Aires, 1942, pág. 395, consiga esta tese como a mais aceitável dentro da teoria causalista, embora sem lhe dar sua adesão formal (cf. nota bibliográfica dêste A. na revista *La Ley*, Buenos Aires, número de 8 de maio de 1945.

46 Jèze: "Le Fait Génerateur de L'Impôt", *Revue de Science et Legislation Finuncières*, 1937, pág. 618, trad. na *Revista de Direito Administrativo*, Rio, 1945, vol. 2, pág. 50. Para um amplo tratamento do assunto, Jarach, op. cit., na nota 73 adiante.

como decorrente exclusivamente da lei, sem necessidade de qualquer pressuposto econômico ou ético que a justificasse.

É claro que, assim entendido o conceito de obrigação *ex lege*, a pretensa causa jurídica do tributo passaria a ser meramente o fato do príncipe.[47] Não obstante, a confusão da causa do tributo com a própria lei tributária é efetivamente sustentada por Giannini;[48] essa opinião é precisa e vigorosamente contradita por Jèze,[49] sendo que, aliás, as suas anti-jurídicas conseqüências já haviam sido pressentidas por Griziotti, que sustentou a necessidade de se estabelecer uma ponte ou nexo vinculativo entre a causa próxima e a causa remota da obrigação tributária.

Para a conceituação da coisa julgada, entretanto, é a causa próxima da obrigação que importa, como é sabido; e essa já vimos que é o fato material do qual a lei faz derivar a incidência, tomando-o como pressuposto ou como demonstração concreta de uma riqueza, cuja vinculação, por sua vez, à existência e à atividade do Estado constituiria a causa remota.

Podemos agora voltar ao nosso tema principal. Em face do que ficou exposto, parece-nos que se pode afirmar, contràriamente ao que resulta dos motivos adotados pela jurisprudência, que a permanência dos elementos de fato que dão origem à tributação constitui a identidade de causa, e não a identidade de objeto, na conceituação da coisa julgada. 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.

Desta inversão de conceitos se podem tirar várias conseqüências. A primira delas é a possibilidade de se reconhecer a procedência da ressalva do Ministro Filadelfo Azevedo, que, como vimos, considera excessiva a conceituação da identidade de objeto como identidade jurídica e não identidade material. Desde que se considere como identidade de objeto o fato de se tratar em ambos os casos do msmo tributo, a rejeição da tese da identidade jurídica aparece perfeitamente fundada, porquanto tal tese daria ensejo a que se negasse a coisa julgada quando, entre uma e outra das decisões judiciais em confronto, houvesse mudado a lei positiva, em-

47 Pugliese, op. cit., pág. 110 e 112/113.

48 *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão 1937, pág. 46.

49 Op. cit., na nota 46.

bora se tratasse sempre do mesmo tributo, o que seria, evidentemente, um absurdo.[50]

Uma segunda conseqüência da nossa tese nos dá ensejo de examinar, antes de encerrarmos a parte dêste estudo, referente à coisa julgada judicial, uma respeitável opinião contrária à coisa julgada substancial das decisões proferidas em executivos fiscais. Sustentam os professores Francisco Morato e Jorge Americano[51] que o contribuinte, que se defendeu em executivo fiscal com determinados fundamentos de direito, e foi condenado, não precisa rescindir o julgado para pleitear a repetição do tributo em outro processo, desde que o faça por fundamentos diferentes; essa opinião baseia-se na afirmativa de que não há, na hipótese, identidade de causa, e apóia essa conclusão, no princípio de que a motivação da sentença não faz coisa julgada, mas apenas a sua conclusão, porque, na conhecida expressão de Chiovenda, o juiz não representa o Estado quando raciocina, mas sòmente quando decide.

Segundo a opinião anteriormente sustentada por nós, entretanto, a identidade de causa reside na imutabilidade dos pressupostos de fato que dão origem à obrigação tributária: é evidente, portanto, que no caso figurado essa identidade subsiste; na espécie, o contribuinte havia alegado, no executivo, isenção contratual, e na ação posterior de repetição alegou a inconstitucionalidade do tributo: é fora de dúvida, e de resto nem poderia ter sido contestado, que em ambas as hipóteses subsistiam idênticos os pressupostos de fato da incidência, ou seja, a exteriorização da produção, posse ou transmissão da riqueza tributada.

Na realidade, o caso era simplesmente de aplicação do princípio, reconhecido pela doutrina[52] de que a diversa fundamentação jurídica do pedido não exclui a coisa julgada. Tanto isto é certo, que os próprios pareceres daqueles ilustres juristas procuraram identificar a causa de pedir com a motivação da sentença, visando naturalmente contornar a regra de que fazem coisa julgada as premissas necessárias da conclusão,[53] regra essa consagrada expressa-

---

50 Cf. a nota 37 *supra*. O assunto liga-se ainda ao que tratamos logo a seguir no texto.

51 Em pareceres publicados na *Revista dos Tribunais*, vol. 135, págs. 27 e 31 respectivamente.

52 Couture, op. cit., págs. 268/271.

53 Millar: "Las Premisas de la Sentencia como Cosa Juzgada en el Derecho Continental y Anglo-americano", na revista argentina *La Ley*, vol. 24, pág. 13.

mente pelo parágrafo único do art. 289 do Código de Processo Civil. Nessas condições, se a parte foi omissa na motivação da sua defesa em um processo, não poderá valer-se dessa sua omissão para renovar o debate em processo posterior.[54] A coisa julgada, ao que nos parece, seria sempre inegável em casos como o que examinamos. O Tribunal de Apelação de São Paulo de fato assim decidiu, embora adotando formulação algo diferente do mesmo princípio.[55]

Aliás, a tese de que a decisão proferida no executivo faz coisa julgada em todos os casos pode ter, e de fato tem tido, a aplicação jurisprudencial favorável ao contribuinte, no que se refere à exceção de litispendência, que pressupõe os mesmos requisitos formais da coisa julgada e que, portanto, é irrecusável em benefício do contribuinte em tôdas as hipóteses em que a alegação de coisa julgada seria cabível se houvesse já sentença definitiva. A jurisprudência tem feito constante aplicação dêste princípio, ao decidir que, desde que o contribuinte se antecipe ao executivo e proponha ação para anular o lançamento, com segurança do juízo ou com observância da regra *solve et repete,* o fisco não pode iniciar o executivo fiscal quanto ao mesmo débito, sendo, pois, admissível neste último processo a defesa fundada em litispendência.[56] João Martins de Oliveira manifesta opinião contrária, isto é, assevera que a exceção de litispendência em caso algum é admissível no executivo fiscal.[57] Pelos motivos já expostos, entretanto, parece-nos que a tese adotada pela jurisprudência atual é a mais exata. É claro, entretanto, que a propositura da ação de anulação do lançamento posteriormente ao início do executivo não teria o efeito de suspender o curso dêste, como justamente decidiu o Supremo Tribunal,[58] porquanto a litispendência pressupõe a prioridade; por esta razão, aliás, parece-nos menos exata uma decisão do Supremo, no sentido de que, enquanto não decorrer o prazo legal para o contribuinte intentar a ação de

---

54 Liebman: *Eficácia e Autoridade da Sentença,* trad. bras., Rio, 1945, pág. 53, nota.

55 O Tribunal entendeu, com efeito, que por fôrça da regra da incindibilidade da coisa julgada, a causa do pedido é sempre a mesma para ambas as partes. Apelação cível n. 8.523, *Revista dos Tribunais,* vol. 135, pág. 92.

56 Acórdão do Supremo Tribunal, sessão plenária, em 29/7/942, na *Revista Forense,* vol. 93, pág. 497; no mesmo sentido, na mesma *Revista,* vol. 92, pág. 82, e vol. 96, pág. 636.

57 *Direito Fiscal,* cit., págs. 207 e 226, citando em seu apoio um acórdão de 1924 do Supremo Tribunal, *Revista de Direito,* vol. 79, pág. 164.

58 Agravo 9.921, de 1941, em *Direito,* vol. 15, pág. 264.

anulação do lançamento, a Fazenda não pode iniciar o executivo fiscal.[59]

Uma última conseqüência da conexão, que procuramos estabelecer, entre a noção de causa da obrigação tributária e a coisa julgada fiscal, terá aplicação ao estudo do problema na instância administrativa, que constitui a segunda parte do presente trabalho, embora, como dissemos, devera ter sido cronològicamente a primeira, e que estamos agora em condições de abordar.

*

A idéia de estender a noção de coisa julgada aos atos administrativos parece ter tido origem na doutrina austríaca, particularmente com Bernatzik, que atribui efeito de coisa julgada aos atos administrativos declaratórios de direitos.[60] A escola normativa de Kelsen e Merkl generalizou em seguida o conceito; era lógico, aliás, que uma doutrina que considera a atividade estatal como uma criação de normas cada vez mais gerais e hieràrquicamente sobrepostas às mais particulares, aplicasse o princípio da eficácia vinculativa da coisa julgada a todos os atos do Estado, portanto também aos administrativos, por fôrça do conceito de que tôda norma é ilimitadamente válida no tempo. O próprio Kelsen, todavia, fixa como limite a essa generalização o ordenamento legal positivo em cada caso.

A doutrina dominante, entretanto, rejeita a atribuição dos efeitos da coisa julgada aos atos administrativos, como conseqüência de admitir a revogabilidade de tais atos.[61] Essa revogabilidade é

---

59 *Arquivo Judiciário*, vol. 69, pág. 155, e *Revista Forense*, vol. 97, pág. 626

60 Êsse autor, entretanto, adota noção por demais ampla de "declaração do direito", acabando por não poder estabelecer distinção entre os atos administrativos e os atos jurisdicionais: cf. a crítica de Liebman, *Eficácia e Autoridade da Sentença*, pág. 115, nota; cf. ainda, na mesma ordem de idéias, a teoria de Jarach sôbre a natureza jurídica do lançamento, de que trataremos adiante.

61 Ranelletti: *Le Guarantigie della Giustizia nella Publica Amministrazione*, Pádua, 1934, págs., 35 a 136; Raggi: *La Revocabilità degli Atti Amministrativi*, na *Rivista di Diritto Publico"*, 1917, págs. 318; Santi Romano: *Corso di Diritto Amministrativo*, Pádua, 1930, pág. 237; Borsi: *La Giustizia Amministrativa*, 3.ª ed., § 10; Bielsa: *Derecho Administrativo*, 3.ª ed., vol. I, pág. 43 (v. entretanto adiante nesta mesma nota); Temístocles Cavalcanti: *Tratado de Direito Administrativo*, vol. II, pág. 291. A doutrina germânica, embora concorde quanto ao princípio geral, exclui todavia a revogabilidade por ato espontâneo da Administração, quanto aos atos que tenham criado situações jurídicas subjetivas ou que tenham servido de base a sentença judicial; Fleiner, *Instituciones de Derecho Administrativo*, trad. esp., Barcelona, 1933, pág. 159, nota; fundamentalmente concordes com Fleiner são Velasco, *El Acto administrativo*, Madri, 1929, pág. 258, e Bielsa, op. cit., pág. 708.

uma decorrência, quer da impugnabilidade do ato administrativo por via de recurso hierárquico ou jurisdicional (administrativo ou judiciário), quer da faculdade de a Administração rever os seus próprios atos ou expedir outros que, mesmo sem revogar expressamente os anteriores, todavia lhes modifiquem substancialmente os efeitos.[62]

A inexistência da coisa julgada administrativa decorre, portanto, de dois princípios incontroversos e que se completam mùtuamente: o da revogabilidade dos atos administrativos e o do contrôle jurisdicional da Administração; êste último completa-se, nos países onde não exista o contencioso administrativo, pelo contrôle judiciário, exercido não sòmente sôbre os atos administrativos unilaterais, como também sôbre as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa proferidas em processos contenciosos.

Entre nós, essa amplitude de competência do Judiciário resulta do art. 94 da Carta Constitucional de 1937, e foi incisivamente afirmada por Seabra Fagundes,[63] no sentido de que "a existência de uma jurisdição administrativa, além de contrária à tradição do direito brasileiro, é vedada pela expressa letra constitucional. Só através de reforma da Constituição seria possível instituí-la. Tôdas as situações contenciosas em que seja envolvida a Administração, ou seja, tôdas as ações que nelas tenham origem incidem no conhecimento do Poder Judiciário, cabendo ao Supremo julgar algumas especialmente designadas na Lei Básica, e competindo aos juízos locais o julgamento de tôdas as demais, na peremptória expressão do texto constitucional. Dessarte nenhuma ação pode ter o seu julgamento cometido a tribunais estranhos ao poder Judiciário".[64]

Algumas aparentes limitações existem, entretanto, ao princípio da amplitude da competência do Judiciário. A primeira delas decorre da Lei do Reajustamento Econômico,[65] cujo art. 26 veda ao

---

62 Essa faculdade é conceituada por Codacci-Pisanelli, *L'Annulamento degli Atti Amministrativi*, pág. 149, como uma faculdade de auto-impugnação, de acôrdo com Zanobini, e contra Cammeo, que sustenta ser uma faculdade de auto-tutela, porquanto, diz o primeiro autor citado, a revogabilidade não é limitada às hipóteses em que a permanência do ato seja prejudicial à administração.

63 *O Contrôle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, pág. 109.

64 No mesmo sentido: Francisco Campos: "O Exercício, pela Administração, de Funções de Natureza Judicial", em *Direito Administrativo*, Rio, 1943, pág. 3 e segs.; Castro Nunes: *Teoria e Prática do Poder Judiciário*, cap. I; Temístocles Cavalcânti: *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, pág. 495.

65 Decreto n. 24.233, de 12.5.1934.

Judiciário o conhecimento das questões nela reguladas, salvo para determinar a suspensão das execuções contra agricultores e para executar os julgados da própria Câmara de Reajustamento Econômico, que teria a figura de um tribunal administrativo com definitividade de julgamento. O Supremo Tribunal, entretanto, em dois acórdãos,[66] reconheceu à Câmara de Reajustamento Econômico o poder de decidir soberanamente dentro do âmbito estrito da sua competência específica, mas assentou que a própria decisão da Câmara é suscetível de revisão judicial sempre que desatenda às prescrições legais; fêz-se, assim, em nosso país, uma elaboração jurisprudencial semelhante à que deu origem, em França, ao chamado "recurso por excesso de poder", que, como é sabido, é criação da jurisprudência do Conselho de Estado.

Outra limitação aparente da competência do Judiciário encontrava-se na legislação do Tribunal Marítimo Administrativo,[67] que concedia recurso extraordinário diretamente para o Supremo Tribunal das decisões daquele órgão, o que significava atribuir aos seus julgados uma definitividade pelo menos parcial em face do Judiciário, porquanto excluía implìcitamente a apreciação dos órgãos judiciais inferiores, e mesmo tôda e qualquer apreciação judicial fora dos casos de recurso extraordinário. Em um caso de interposição do aludido recurso, a Procuradoria da República opinou pelo seu não conhecimento, pelo fundamento, que nos parece procedente, de que a disposição legal que o permitia, promulgada em período discricionário, tivera a sua vigência automàticamente encerrada com o advento da Constituição, que fixara a competência ampla do Judiciário.[68] O Supremo Tribunal efetivamente decidiu pela inadmissibilidade do recurso, adotando, porém, outro fundamento, que

---

66 Recursos extraordinários ns. 3.252 e 6.723, transcritos na *Revista do Serviço Público*, ano VII, vol II, n. 3 (junho de 1944), pág. 113 e segs. e na *Revista de Direito Administrativo*, vol. II, pág. 144.

67 Decretos ns. 20.829, de 1931, 22.900, de 1933, e 24.585, de 1934.

68 Parecer de Gabriel Passos, no *Arquivo Judiciário*, vol. 46, pág. 141. É interessante notar que a confusão entre as instâncias administrativa e judiciária, criada pelo recurso direto de uma para outra, e lùcidamente apontada por Gabriel Passos no parecer citado, ocorre também nas legislações estaduais, por ex. na de São Paulo, que dá recurso de agravo para o Tribunal de Apelação de certas decisões da Junta Comercial (decreto estadual n. 10.424, de 11.8.939, art. 35). O mesmo ocorreu na Argentina, no projeto oficial de criação de instâncias especializadas para o julgamento de recursos fiscais (*Procedimiento Contencioso en la Aplicación de Leyes Fiscales*, ed. oficial, Buenos Aires, 1943).

deixou menos patente a procedência do aspecto constitucional levantado pela Procuradoria.[69]

Finalmente, um último exemplo de limitação aparente da competência do Judiciário encontra-se na própria Carta Constitucional de 1937, que lhe veda o conhecimento de questões exclusivamente políticas; do conceito de questão política dependerá, como é lógico, a extensão daquela limitação. Uma definição do referido conceito foi recentemente tentada por Vitor Nunes Leal,[70] a propósito da conhecida decisão em que o Supremo Tribunal, julgando um ato do Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, afirmou a competência do Judiciário para examinar o mérito dos atos administrativos. A conclusão a que chegou o referido autor, e que nos parece plenamente aceitável, é a de que só há questão exclusivamente política quando o Estado age no desempenho de poderes discricionários; essa conclusão corresponde à que já fôra exposta por Ruy Barbosa, no sentido de que todo poder público ao qual não se contrapõe um direito constitucional da pessoa ou entidade à qual a ação do referido poder possa prejudicar ou afetar, é um poder discricionário, e, portanto, seria *contradictio in terminis* que pudesse sofrer restrição pela interferência de outro poder; de sorte que "a noção abstrata de poder meramente político se define pràticamente pela noção concreta dos poderes discricionários".[71]

Identificada, assim, a noção de questão política, excluída da apreciação judicial, com a noção de poder discricionário, desde logo se pode afirmar que os atos administrativos em matéria tributária estão sempre sujeitos ao contrôle do Judiciário, porquanto em hipótese alguma são atos discricionários.

Esta última afirmação poderá ser justificada examinando-se a natureza dos atos administrativos fiscais em espécie.

Em primeiro lugar, vejamos o mais comum, e ao mesmo tempo o mais importante de tais atos, que é o lançamento. Por lançamento

---

69 O Supremo deteve-se no aspecto da obrigatoriedade do processo administrativo prévio, como condição de acesso à via judicial, decidindo que "a lei não pode suspender a competência natural do Poder Judiciário, para atribuir precedência forçada de manifestação aos tribunais quase-judiciais". Recurso extraordinário n. 6.271, na *Revista Forense*, vol. 98, pág. 79.

70 *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, pág. 140. Contra, entretanto, A. Gonçalves de Oliveira, *Revista* cit., vol. 1, pág. 193.

71 *Comentários à Constituição*, coligidos por Homero Pires, vol. 4, pág. 41.

entende-se o ato administrativo unilateral[72] pelo qual a autoridade fiscal constata a existência e os característicos dos pressupostos de fato dos quais a lei faz decorrer a incidência do tributo, e, ao mesmo tempo, fixa a importância a ser paga pelo contribuinte, em conseqüência daquela constatação. Trata-se, como se vê, de um ato administrativo com característicos bastante especiais, porquanto, se por um lado faz uma constatação de fato, por outro lado faz a imediata aplicação da lei ao fato constatado. Esta última circunstância terá inspirado a teoria sedutoramente exposta por Jarach em trabalho recente,[73] de que o lançamento é um ato jurisdicional.

Essa conclusão não nos parece necessária. Dentro das categorias conhecidas de atos administrativos, pode-se classificar o lançamento, sem necessidade de atribuir-lhe uma natureza própria, da qual poderiam decorrer conseqüências, que não caberia analisar neste estudo, mas que fàcilmente se podem prever perigosas. Aliás, no nosso direito positivo é bem de ver que não seria admissível atribuir caráter jurisdicional a um ato administrativo, nem tampouco (para seguir mais rigorosamente a terminologia de Jarach) atribuir competência às autoridades administrativas para praticarem atos de natureza jurisdicional. O ato administrativo jurisdicional, com efeito, é sabido, foi acrescentado por Jèze à classificação tripartida de como Duguit[74] e o seu criador o definiu como sendo o ato tendente a emprestar fôrça de verdade legal ao fato ou à situação jurídica verificada;[75] por outras palavras, é o ato que faz coisa julgada, o que pode ser afirmado, em se tratando de atos administrativos, por um autor que, como Jèze, escreva em país de contencioso administrativo, mas não no Brasil, como acabamos de ver.

O ato jurisdicional de Jèze é, entretanto, meramente uma ampliação e um refôrço do ato-condição de Duguit: o ato-condição é aquêle que aplica a uma determinada situação de fato subjetiva um

---

72 Dizemos "unilateral" porque o lançamento é sempre efetuado pela autoridade fiscal e sòmente por ela; assim a fixação qualitativa e quantitativa da obrigação tributária feita pelo próprio contribuinte nos impostos pagos em selos ou por meio de declaração é uma simples informação aceita *si et in quantum* pela Administração, e não um verdadeiro lançamento: Pugliese, op. cit., pág. 147; Tesouro: "Il Cosidetto Auto Accertamento", na *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1938, I, pág. 12; Jarach: op. cit., na nota seg., pág. 86.

73 Dino Jarach: *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, 1943.

74 Duguit: *Traité de Droit Constitutionnel*, 2.ª ed., 1921, vol. I, pág. 222.

75 Jèze, *Les Principes Généraux du Droit Administratif*, 3.ª ed., vol. I, pág. 25.

ordenamento jurídico objetivo preexistente.[76] Mais simplesmente, é o ato administrativo que aplica a regra legal preexistente a um determinado fato superveniente. Esta categoria de atos administrativos parece-nos convir exatamente ao lançamento: com efeito, o ato-condição não cria direitos ou situações jurídicas, mas tão-sòmente aplica regras legais já existentes a situações de fato, o que se coaduna perfeitamente, quer com a natureza objetiva da situação individual do contribuinte perante o fisco,[77] quer com o caráter meramente declaratório, e não constitutivo, do lançamento.[78]

Isto quanto ao lançamento. Idênticos princípios, entretanto, parece-nos que podem ser aplicados, quer ao auto de infração, que é um ato da mesma natureza do lançamento, porquanto constata um fato — na hipótese delituoso — e lhe aplica um ordenamento jurídico preexistente,[79] quer à decisão proferida por autoridade administrativa singular, por provocação do contribuinte, em grau de reclamação ou de recurso hierárquico, porquanto tal decisão, quando con-

---

76 Duguit, op. e loc. cit. na nota 74.

77 A êste respeito, Trotabas escreve que o princípio da igualdade fiscal é normalmente assegurado pelo fundamento legal do impôsto; a lei fiscal estabelece um regime geral e impessoal, que constitui o "estatuto do contribuinte", o qual por sua vez se compõe de três elementos: a lei tributária, que cria o impôsto; a lei orçamentária, que autoriza a sua herança, e finalmente o ato administrativo do lançamento, que não cria para o contribuinte uma situação jurídica subjetiva, porquanto apenas lhe aplica o estatuto legal objetivo criado pela lei tributária e tornado executório pela lei orçamentária. Daí o êrro, contra o qual adverte o autor citado, de se considerar a declaração fiscal como uma policitação, e por conseguinte a obrigação tributária como resultante de um negócio jurídico bilateral; dado o caráter objetivo do estatuto fiscal, ao contrário, o contribuinte se encontra sempre em uma situação legal e não tem direitos subjetivos a fazer valer contra o fisco (*Précis de Science et Législation Financières*, 6.ª ed., Paris, 1939, págs. 252/254.

78 Trotabas no trecho cit., na nota anterior; Pugliese, op. cit., pág. 143/145; Giannini: *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, cit., pág. 233 e segs. É certo que Pugliese (op. e loc. cit.) e uma parte da doutrina alemã (*apud* Giannini, op. cit., pág. 235, nota 8) admitem que o lançamento, embora não tenha uma verdadeira eficácia constitutiva, todavia exerce uma "função constitutiva", no sentido de que, não obstante o fato de a obrigação tributária não se originar do lançamento, mas da ocorrência do fato gerador, essa ocorrência sòmente é constatada pelo lançamento. Parece-nos, entretanto, que êsse ponto de vista estabelece uma confusão entre a constatação do fato gerador e a sua exteriorização, a qual é independente do lançamento. Pugliese sustenta, por exemplo, que, enquanto a ocorrência do fato gerador é desconhecida para o fisco, a obrigação tributária não pode lògicamente ter origem; mas nessa hipótese parece-me que o efeito constitutivo deveria ser atribuído à exteriorização do fato gerador, e não ao lançamento, que é necessàriamente posterior à referida exteriorização e decorrente dela; aliás, neste sentido o próprio Pugiese diz justamente que o lançamento é sempre retroativo (op. cit., pág. 149/150). Cf. sôbre o assunto Luqui: — "Categorias Jurídicas y Categorias Económicas em Materia de Exteriorización", na revista *La Ley*, de Buenos Aires, vol. 26, pág. 214; Giuliani — Fonrouge, nota de Jurisprudência, na mesma *Revista* vol. 37, número de 28.3.945.

79 Tanto mais quanto neste assunto teria aplicação o princípio "nullum crimen sine lege".

firma o lançamento, confunde-se pràticamente com êle, quando o modifica equivale a um lançamento inteiramento novo, e quando o revoga é um exercício do direito de contrôle, que já examinamos.

Resta examinar a natureza das decisões dos órgãos colegiados de julgamento de recursos fiscais, existentes na organização federal — Conselho de Contribuintes, Conselho Superior da Tarifa, Junta de Ajuste dos Lucros Extraordinários — e nos Estados de São Paulo, Bahia e Paraná.[80]

Parece-nos que a situação é fundamentalmente a mesma. A natureza jurisdicional das decisões de tais órgãos é, com efeito, de ser liminarmente excluída. O fundamento desta afirmativa é sempre o mesmo, já examinado, da inexistência do contencioso administrativo no Brasil; e nesse sentido são a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes[81] e a doutrina sustentada pelas próprias autoridades fiscais.[82] Por sua vez o Supremo Tribunal, no caso, já referido, do Tribunal Marítimo, deixou claro que os tribunais de justiça não estão adstritos às conclusões dos órgãos administrativos de julgamento, que são de se considerar apenas informativas.[83]

Nessas condições, parece-nos que só se pode atribuir às decisões dos órgãos colegiados de julgamento administrativo o caráter de simples atos administrativos colegiais,[84] que, não é sem oportunidade relembrar, são os resultantes da declaração da vontade de um órgão único, embora consubstanciada na maioria de votos dos componentes individuais dêsse órgão, e que, portanto, não se confundem com os atos complexos, que são aquêles cuja validade depende da aprovação de outro órgão diferente.[85]

---

80 Sôbre a organização dêsses órgãos de julgamento vide a nossa monografia A *Distribuição da Justiça*, op. cit., pág. 57 e segs. Quanto à Junta de Ajuste. v. Ascarelli, Comes de Sousa e Pereira de Almeida: *Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda*, São Paulo, 1944, págs. 298 sgs.

81 Cf., entre outros, o acórdão n. 13.965, do 1.º Conselho de Contribuintes, caso do Instituto Vital Brasil, *Diário Oficial* de 3.8.43, e *Revista Fiscal* (impôsto de consumo), 1943, n. 514.

82 Benedito Costa, *Pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Pública*, págs. 395, 423, 509; Sá Filho: *Estudos de Direito Fiscal*, Rio, 1942, pág. 259.

83 Recurso extraordinário n. 6.271, cit. *Revista Forense*, vol. 98, pág. 79.

84 Cf. Vilar y Romero: *Derecho Procesal Administrativo*, Madri, 1944, págs. 129/130, embora adotando opinião semelhante à de Fleiner e outros, referida na nota 61 *supra*.

85 Tito Prates da Fonseca, *Direito Administrativo*, § 120, pág. 370. É o caso das decisões do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, que dependem de homologação do Secretário da Fazenda quando tenham sido proferidas por equidade e não sejam unânimes. Não nos parece que estejam no mesmo caso as decisões sôbre relevação de mul-

Fica, pois, inteiramente excluída a extensão, além dos limites da própria Administração, dos efeitos dos atos administrativos em geral, e dos fiscais em particular, quer se trate de atos unilaterais, quer de decisões proferidas em processos contenciosos, já que uns e outros não apresentam entre si diferença substancial, como acabamos de ver. Os órgãos do Judiciário não ficam, de forma alguma, adstritos às conclusões adotadas pela Administração ao proferir tais atos, e que cumpre àqueles órgãos apreciar como meros elementos de fato: êste conceito se encontra expresso no acórdão, anteriormente citado, do Supremo Tribunal,[86] onde se afirma que as decisões das instâncias administrativas devem ser consideradas pelo Judiciário apenas como elementos de prova, assimiláveis, portanto, aos pareceres técnicos em assuntos de especialidade.

Não havendo, assim, coisa julgada administrativa, que pudesse ser oposta ao Judiciário, não existe também litispendência entre processo administrativo e processo judicial: o fato de o contribuinte interpor alguma reclamação, ou intentar qualquer medida na órbita administrativa, não tem, assim, fôrça para sobrestar o andamento de quaisquer processos judiciais que já estejam em curso.[87] O que é importante, apenas, é que a lei ou a regulamentação administrativa estabeleçam claramente a ordenação do processo administrativo em suas relações com o executivo fiscal, de modo a evitar que a propositura antecipada dêste possa vir a frustrar o direito do contribuinte de recorrer às instâncias administrativas.

Inversamente, a coisa julgada judicial não pode ter, no processo administrativo, maior fôrça que a de um simples argumento de defesa. Justificam esta conclusão, de um lado, o princípio da au-

---

tas por equidade, por parte dos Conselhos de Contribuintes federais, porquanto nesta hipótese a competência para decidir é privativa do Ministro da Fazenda, sendo a decisão do Conselho meramente opinativa, e não decisória, sujeita a homologação.

86 *Supra*, nota 93.

87 A recíproca foi tornada verdadeira, no Estado de São Paulo, pelo art. 12 do decreto-lei n. 13.163, de 31.12.42, que dispôs que, "com o encaminhamento da dívida ativa para cobrança, cessa a competência de quaisquer órgãos administrativos para decidir as respectivas questões". Anteriormente, adotava-se, neste Estado, a prática de sobrestar o executivo fiscal a requerimento da parte, que provasse haver interposto recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas até que fôsse julgado o referido recurso. Tratava-se de uma medida de mero favor, aliás explicável por uma preocupação de economia processual. Cf. ainda, na mesma ordem de idéias, o acórdão do Supremo Tribunal, n. 1.399, *Arquivo Judiciário*, vol. 67, pág. 160, e em *Direito*, vol. 22, pág. 219, e o parecer da Procuradoria Geral da República, no *Arquivo* cit., vol. 60, pág. 212, sôbre a impossibilidade de se verificar conflito de jurisdição entre uma autoridade administrativa e outra judiciária.

tonomia dos poderes do Estado e, de outro, a regra de que o Judiciário decide casos em espécie e não fixa regras gerais de caráter normativo. O problema poderia ter solução diversa no regime anglo-saxão da *judge-made law*, mas não nos sistemas de direito estatutário, como o nosso. Aliás, se é sempre lícito à parte renovar a discussão de tese já decidida, até mesmo em juízo, embora sujeitando-se a defesa pela exceção de coisa julgada, com maioria de razão será lícito renová-la fora do âmbito judicial. Não é preciso insistir neste ponto, porquanto o princípio é incontroverso entre nós ; [88] basta assinalar a conveniência de serem ditadas instruções administrativas, nas hipóteses em que a jurisprudência do Poder Judiciário esteja absolutamente firmada, a fim de evitar a reprodução inútil de questões antecipadamente votadas ao fracasso, desde que a parte interessada as leve a juízo.

O último problema que temos para examinar consiste na investigação de qual seja a fôrça vinculativa das decisões administrativas sob o ponto de vista interno da própria Administração.

É freqüente encontrar-se, em decisões administrativas, referências a essa fôrça vinculativa, designando-a sob o nome de "coisa julgada", ou até, com o que se poderia chamar um requinte de precisão no êrro, "coisa julgada administrativa". Neste ponto do nosso estudo, não precisamos mais insistir sôbre a erronia de tal designação.

Entretanto, seja qual fôr o nome que se lhe dê, aquêle efeito vinculativo deve existir, pelo menos dentro de certos limites, pela simples razão de que, como já vimos, os atos administrativos em matéria fiscal não são, em hipótese alguma, atos de natureza discricionária. Tratando-se, portanto, de atos de administração vinculada ou regrada, a sua revogação ou modificação só pode ser efetuada mediante condições, e dentro de limites prèviamente estabelecidos.

---

88 Existem, entretanto, exceções, que constam porém de lei expressa : assim, no Estado de São Paulo, o art. 189 do decreto n. 10.197, de 17.5.39, determina que as decisões do Tribunal de Impostos e Taxas firmam precedente cuja observância é obrigatória por parte de todos os funcionários da Secretaria da Fazenda e das repartições subordinadas, desde que não contrariem a jurisprudência do Poder Judiciário. Voltaremos a tratar mais adiante desta disposição legislativa. Do mesmo tipo é a disposição legal que atribui caráter normativo às decisões da Junta de Ajuste dos Lucros Extraordinários em matéria de consulta, de que trataremos adiante no texto.

Tais condições e limites, entretanto, não existem em nosso direito como um complexo orgânico. Sòmente em casos particulares, se encontram disposições isoladas de lei, que atribuem caráter normativo às decisões de determinados órgãos administrativos de julgamento, como a Junta de Ajuste dos Lucros Extraordinários [89] e o Tribunal de Impostos e Taxas.[90] Entretanto, nem mesmo êsse caráter normativo é suficientemente definido,[91] e de resto contra êle pode ser oposta, pelo menos na esfera federal, a disposição legal [92] que determina que a decisão proferida contra a Fazenda Pública pode ser reformada por ato espontâneo da Administração: disposição essa, aliás, muito pouco conhecida, e que surge às vêzes como um *Deus ex machina* nos arrazoados do fisco.

Dêsses vagos e contraditórios elementos legislativos, e com quase nenhum subsídio da jurisprudência administrativa, é bastante difícil estabelecer, *de jure condendo*, as diretrizes necessárias à coadunação do princípio da revogabilidade dos atos administrativos com o próprio conceito de atos de administração regrada, que têm aquêles mesmos atos, em se tratando de matéria tributária.

Um grande passo no sentido do esclarecimento do assunto foi dado pelo Tribunal de São Paulo,[93] embora não especìficamente em matéria fiscal. A espécie é conhecida: um inquérito administrativo instaurado contra um funcionário público preliminarmente suspenso terminou com uma decisão determinando a sua volta ao cargo. Posteriormente, foi proferida, no mesmo processo, e, pelo que se deduz do acórdão, sem uma reabertura formal da instância, nova decisão demitindo o funcionário em questão. O Tribunal confirmou a sentença que julgara procedente a ação anulatória dessa segunda decisão, proposta pelo funcionário demitido, e argumentou com a necessidade de certeza e estabilidade das decisões de qual-

89 Decreto federal n. 15.188, de 29.3.44, art. 12, parágrafo único.

90 Decreto estadual n. 10.197, cit. na nota 88 *supra*; aliás, é bem de ver que o caráter normativo atribuído por êsse decreto às decisões do Tribunal de Impostos e Taxas é muito enfraquecido pela ressalva de que tais decisões não contrariem a jurisprudência do Poder Judiciário, especialmente não sendo esclarecido a quem compete a verificação da aludida conformidade.

91 Devendo-se entretanto entender que o referido caráter normativo não é invocável perante o próprio órgão que proferiu a decisão. Neste sntido, exatamente, acórdão n. 159 da Junta de Ajuste dos Lucros Extraordinários, *Diário Oficial* de 27.6.45, e *Revista Fiscal*, 1945, n. 277. Cf. Ascarelli, Gomes de Sousa e Pereira de Almeida, *Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda*, cit., págs. 317/318.

92 Decreto federal n. 20.848, de 1931.

93 Apelação civil n. 16.293: na *Revista dos Tribunais*, vol. 145, pág. 164; comentário por J. A. Carvalho de Melo, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1.º, pág. 551.

quer natureza. Disse o Tribunal: "Certo é que as decisões em processos administrativos não têm os efeitos da coisa julgada, mas a assertiva autoriza apenas a instauração de novo processo e não a sucessão de novas decisões no mesmo processo sem que se assegure ao acusado a liberdade de defesa que é consectário indeclinável dos postulados constitucionais mais solenes".

Esta nos parece, com efeito, a noção fundamental: a revogação ou modificação do ato administrativo em hipótese alguma pode decorrer de um ato unilateral da Administração;[94] o que é tanto mais evidente, que o ato a revogar ou alterar, seja êle lançamento, auto de infração ou decisão singular ou colegiada, é sempre, por definição, em matéria fiscal, um ato praticado com o concurso ou com o contraste da parte, uma vez que a via de defesa é sempre aberta,[95] mesmo fora dos casos em que o concurso da parte é necessário, como nos de impostos cobrados em estampilhas ou com base em declaração, as quais constituiriam o exemplo máximo da situação em princípio referida.

Logo, tendo o primeiro ato sido praticado com o concurso ou o contraste da parte, o segundo, que o venha revogar ou modificar, sòmente poderá ser realizado nas mesmas condições. Esta conclusão é abonada pela doutrina: Fleiner[96] escreve que os atos que criem direitos ou deveres,[97] e que tenham sido praticados pela Administração depois de um complexo processo de informação ou de reclamação, sòmente devem ser alterados ou revogados mediante idêntico processo, porque sòmente assim se pode, por um lado, ajuizar do interêsse público alegado e, ao mesmo tempo, assegurar ao particular a imutabilidade da situação criada. No mesmo sentido são Otto Mayer[98] e Alessi,[99] o qual explica que o fundamento da imutabilidade do ato administrativo não é o direito do particular

---

94 Devendo ser entendidas nessa conformidade as disposições legislativas do tipo da que referimos, *supra* e nota 92.

95 Neste ponto é absolutamente pacífica e jurisprudência mesmo a administrativa. Dentre as inúmeras decisões dos Conselhos de Contribuintes, anulando processos por falta de abertura de defesa à parte, cf. *Revista Fiscal*, 1943, ns. 428, 633, 659, 754 e 838, da secção de impôsto de consumo.

96 Op. e loc. cit. a nota 61 *supra*.

97 Estão nestas condições os atos administrativos fiscais, porquanto, se por um lado criam para o particular o dever jurídico de pagar o tributo, por outro lado o investem no direito de ser tratado de acôrdo com o regime legal objetivo que constitui o estatuto do contribuinte; cf. nota 77 *supra*.

98 *Droit Administratif*, pág. 269.

99 *La Revocabilità degli Atti Amministrativi*, pág. 64.

à situação subjetiva criada, mas sim a confusão dêsse direito com o próprio interêsse público na estabilidade das relações jurídicas.[100] Em idêntico raciocínio baseia-se conhecido parecer do Ministro Costa Manso,[101] quanto à inadmissibilidade de uma segunda revisão das declarações de impôsto de renda sem reabertura do processo contencioso; a situação é, portanto, equiparável à coisa julgada formal.

O que precede refere-se ao aspecto mais pròpriamente processual da revogação ou revisão do ato administrativo tributário. Quanto ao aspecto substancial, ou seja, quanto ao fundamento que justifique no mérito a revogação ou a revisão,[102] procuraremos construir uma teoria baseada nos pressupostos da coisa julgada, muito embora, repetimos, de coisa julgada não se trate.

Essa teoria consiste, em síntese, em afirmar que a revisão[103] da situação jurídica criada pelo ato administrativo tributário[104] só é justificada por uma alteração nos pressupostos da coisa julgada, ou seja, em uma (ou, naturalmente, em mais de uma) das identidades de pessoa, de objeto e de causa. Examinaremos a seguir o assunto debaixo de cada um dêsses três aspectos.

A alteração na identidade de pessoa justifica indiscutìvelmente a revisão. Basta um exemplo: os prédios de propriedade de embaixadas e consulados são isentos de impôsto predial; caso, entretanto, sejam vendidos a um particular, a situação se modifica, e o lançamento se torna possível onde antes não teria procedência.

A alteração na identidade de objeto, entendida esta, como já foi exposto, como sendo a identidade do tributo, tampouco oferece dificuldades, especialmente se conceituada, como também já foi visto, como identidade material e não identidade jurídica, isto é, como o fato de o tributo ser o mesmo, independentemente da simples modificação da lei positiva. Nesta última hipótese, com efeito, a al-

---

100 Aliás, em matéria fiscal, como já expusemos na nota 77 *supra*, não se poderia falar de direitos subjetivos, reduzindo-se assim o assunto ao aspecto do interêsse público na preservação das situações objetivas constituídas de acôrdo com o estatuto legal tributário. Cf. também a nota 97 *supra*.

101 *Revista dos Tribunais*, vol. 148, pág. 176.

102 Não bastando a simples alegação de interêsse da Administração, pela razão já exposta de se tratar de atos administrativos regrados, e não discricionários.

103 Nesta expressão compreendemos também a revogação, que não é tanto o exercício de uma atividade distinta, senão o resultado pròpriamente dito da revisão.

104 Quer se trate de um mandamento unilateral, quer de uma decisão provocada por petição de parte; já vimos, com efeito, que não há diferença substancial entre essas duas categorias de atos.

teração legislativa poderia ser expressamente retroativa, o que é hoje em dia admissível, uma vez que a irretroatividade não mais é um mandamento constitucional, e nesse caso a revisão seria evidentemente possível, ou mesmo, eventualmente, obrigatória. Entretanto, como nessa hipótese a alteração legislativa por certo visaria, na maioria dos casos, a conceituação legal do fato gerador, confundir-se-ia, em última análise, com a terceira regra, a da identidade de causa.

Esta última é que nos fornecerá o critério básico: desde que haja uma modificação nos pressupostos de fato da tributação, é admissível a revisão do ato administrativo tributário, por ter desaparecido a identidade de causa, quer a modificação seja material, isto é, refira-se à própria estrutura física da matéria tributável,[105] quer seja jurídica, isto é, refira-se à conceituação legal do fato gerador, em sendo a lei nova expressamente retroativa. Exclui-se, assim, como fenômeno excludente da identidade de causa, a simples modificação nos critérios jurídicos anteriormente aceitos pela Administração por via interpretativa.[106]

105 Por exemplo, construção de edifícios em terrenos sujeitos ao impôsto territorial, ou inversamente, ruína ou demolição de edifícios sujeitos ao impôsto predial.

106 Esta conclusão é sustentada por Túlio Ascareli, em estudo ainda inédito, que nos foi dado conhecer por gentileza do seu autor, no que se refere aos possíveis efeitos da mudança de jurisprudência da Junta de Ajuste dos Lucros Extraordinários quanto à conceituação jurídica das reservas admissíveis no capital efetivamente aplicado para efeito do impôsto sôbre lucros extraordinários. O mesmo princípio que sustentamos, e que se pode resumir dizendo que a revisão dos atos administrativos só é possível havendo fato novo, é consagrado pelo Código Tributário alemão (*Reichsabgabenordnung*, arts. 75 e 78) e pela jurisprudência do Tribunal de Contencioso Administrativo da Baviera (Fleiner, op. cit., pág. 159, notas 49 e 50), que, entretanto, invoca a cláusula *rebus sic stantibus*, introduzindo, assim, injustificàvelmente, em matéria fiscal, um conceito contratualista. O próprio Fleiner (loc. cit., no texto) admite a revisão do ato "por modificação de opinião", mas o exemplo que aduz (revogação de licença policial para baile público) demonstra que se trata de ato discricionário.

Por outro lado, o princípio que sustentamos permite prescindir do critério temporal, afastando, assim, a discussão sôbre um aspecto controvertido do assunto, qual seja a dos efeitos da regra da anualidade do impôsto sôbre a admissibilidade da revisão do lançamento dentro de um mesmo exercício. O problema foi solucionado pelo Ministro Castro Nunes, na decisão citada na nota 30 *supra*, no sentido de que, quando a modificação nos pressupostos da coisa julgada se referir sòmente aos elementos de que depende o *quantum* do lançamento, êste pode ser renovado no exercício. Pessoalmente preferimos negar, com Trotabas (op. cit., pág. 269 segs.), qualquer influência à regra da anualidade do impôsto, que é de natureza simplesmente orçamentária e não substancial. O princípio adotado, entretanto, torna ociosa, como dissemos, a discussão dêste ponto.

Estamos agora em condições de resumir os resultados do nosso estudo nas duas conclusões seguintes :

1.ª — As decisões proferidas em executivos fiscais fazem coisa julgada formal e substancial. Na conceituação desta, a identidade de causa consiste na invariabilidade dos pressupostos de fato de que a lei faz depender a imposição ; e a identidade de objeto consiste no fato de se tratar do mesmo tributo, não sendo, portanto, prejudicada por simples modificações da lei positiva, salvo quando a lei nova seja expressamente retroativa. Como corolário dêsses princípios, a repetição dos tributos pagos no executivo só pode ser pleiteada mediante a rescisão do julgado, e, por outro lado, existe litispendência entre o executivo fiscal e a ação anulatória do ato administrativo fiscal, proposta anteriormente e com segurança do juízo.

2.ª — As decisões administrativas, quer singulares, quer emanadas de órgãos coletivos de julgamento, não fazem coisa julgada que possa ser oposta ao Poder Judiciário, em virtude de a competência constitucional dêste excluir a definitividade das instâncias administrativas. Dentro do próprio âmbito da Administração, entretanto, tais decisões, embora não se possa falar a seu respeito em coisa julgada, possuem um característico de permanência que se coaduna com o princípio de os atos administrativos em matéria tributária serem atos de administração regrada e não discricionária. Êsse característico de permanência traduz-se na prática, quanto à forma, pela impossibilidade da revisão do ato administrativo sem novo processo formal em que sejam asseguradas à parte as mesmas garantias de defesa que tivera quanto ao ato que se trate de rever, e, quanto ao fundo, pela impossibilidade da sua revisão por simples alegação de interêsse público, mas ùnicamente quando se verifique modificação em um, ou mais de um, dos pressupostos de identidade de pessoa, de causa, ou de objeto, capaz de excluir a coisa julgada substancial no processo judiciário.