

A EXTENSÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alan Luiz Bonat^{*}

Sumário: 1. Introdução; 2. Relação Jurídica Tributária; 3. Espécies das Relações Jurídicas; 4. A Eficácia das Decisões Judiciais para Eventos Futuros; 5. Considerações Finais.

Resumo: Ciente da tensão existente entre os administrados e o Estado decorrente da atividade de tributação, o legislador constituinte previu diversas garantias àqueles. Mas em diversas ocasiões o Estado não observa tais garantias, sendo necessária a invocação, pelo administrado, da prestação jurisdicional. Em determinadas situações, a relação existente entre o contribuinte e o Fisco não se encerra em um único fato, mas repete-se no tempo de maneira sucessiva. O presente ensaio pretende analisar estas últimas situações, verificando se é possível o contribuinte obter um provimento jurisdicional para fatos futuros, decorrentes de uma relação jurídica continuativa.

Palavras-chave: Decisão Judicial – Efeitos – Relação Jurídica Continuativa

1. INTRODUÇÃO

Fato notório e sobre o qual não existem significativas divergências entre os operadores do direito, é a complexidade do ordenamento jurídico tributário brasileiro. Em estudo realizado pelo Instituto Bra-

* Advogado, sócio fundador do escritório Inoue & Bonat Advogados Associados. Pós graduado em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional (ABDConst). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA). Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDTPR).

sileiro de Planejamento Tributário (IBPT), constatou-se que são editadas, no Brasil, em média, 31 novas normas tributárias por dia.¹

Esta elevada atividade legislativa justifica-se por diversas razões. A que merece maior destaque concerne na necessidade de obtenção dos recursos necessários para o custeio das despesas públicas pelo Estado. Isto porque são escassos os meios para obtenção destes recursos, sendo a tributação a principal modalidade para obtê-los.²

E ciente da tensão existente na relação jurídica entre o Estado e os administrados decorrente da tributação, o legislador constituinte tratou de prever diversas garantias aos contribuintes (pessoas física e jurídica), especialmente pela aplicação de princípios constitucionais (alguns exemplos destas garantias são os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da anterioridade).

Entretanto, apesar destas garantias, a constante atividade legislativa frequentemente incide em vícios materiais ou formais, seja não observando as garantias dos administrados, seja pela edição de normas por pessoas que não detêm a respectiva competência.

A fim de evitar a incidência destas normas eivadas de vícios, os administrados costumemente recorrem à prestação jurisdicional.

Quando postulam a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de determinada norma em uma situação específica, como exemplo referente a determinada operação (no caso de ICMS) ou referente a determinado exercício financeiro (no caso de IR), não existem maiores problemas. A decisão a ser proferida

¹ IBPT. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 danos da Constituição Federal de 1988*. Disponível em <<https://ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/57/BrasilEditou46NormasTributariaSPorDiaUtilEm22Anos.pdf>> Acesso em: 15 de agosto de 2013.

² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

surtirá efeitos no caso específico apresentado.

Porém, existem situações nas quais o contribuinte, em face da natureza da relação jurídica existente com o Fisco (entenda-se Fisco de uma maneira geral), necessita de um provimento jurisdicional que não se limite a uma situação específica, mas também se aplique para situações que, no momento da propositura da ação, sequer aconteceram. São as situações que decorrem das relações jurídicas continuativas (ou sucessivas).

Nesta hipótese, pode a decisão judicial ser aplicada a fatos futuros, ou seja, qual será a extensão da coisa julgada?

O presente ensaio tem justamente como objetivo obter uma resposta à questão acima. Deve-se ter em mente que não se pretende analisar o conceito ou limites (materiais e formais) da coisa julgada, tampouco enfrentar a questão acerca da sua natureza jurídica (se é uma qualidade ou um efeito da sentença), uma vez que a complexidade deste tema demandaria uma pesquisa própria. Por esta razão, no presente ensaio opta-se pela utilização dos termos “eficácia” e “efeitos” das decisões judiciais, com o sentido de serem ou não aplicáveis tais decisões para fatos futuros.

Para isto, inicialmente serão estabelecidos os conceitos e as distinções entre as relações jurídicas instantâneas, permanentes e continuativas.

Ultrapassada esta etapa preliminar, buscar-se-á verificar se é possível a aplicação das decisões judiciais para fatos futuros, atentando-se para a previsão da Súmula nº 239, do Supremo Tribunal Federal.

2. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Singelamente, uma relação é jurídica pela incidência de uma norma jurídica sobre determinada relação social. No mundo fenomênico, existem incontáveis espécies de relações sociais, das quais somente uma parcela é regulada pelo ordenamen-

to jurídico.

Valiosas são as lições de Paulo Dourado de Gusmão, ao definir relação jurídica como “... o vínculo que une duas ou mais pessoas decorrente de um fato, ou de um ato previsto em norma jurídica, que produz efeitos jurídicos, ou, mais singelamente, o vínculo estabelecido entre pessoas, em que uma delas pode exigir de outra determinada obrigação”.³

Este entendimento também é manifestado por Manuel Domingues de Andrade, para o qual a relação jurídica é uma relação social regulamentada pelo Direito, na qual uma pessoa detenha alguma faculdade ou poder, e à outra seja imposto um dever ou uma sujeição.⁴ Trata-se de uma concepção personalista acerca da relação jurídica, consoante ensina Rodrigo Brum Silva.⁵

Endossa este conceito Raquel Mercedes Motta Xavier, definindo relação jurídica como a

³ GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 245.

⁴ ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica*. Coimbra: Almedina, 1992, vol. I, p. 02-03.

⁵ SILVA, Rodrigo Brum. A importância do conceito de relação jurídica. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 15, n. 2415, fev. 2010. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/14332>>, acesso em 20.01.2014. O professor da Universidade Estadual de Londrina, citando Domenico Barbero e Orlando Gomes, atenta para a existência de uma teoria normativista (ou objetivista) da relação jurídica, ensinando que: “... a teoria normativista ou objetivista, como nos informa Barbero, afirma que a relação jurídica é uma relação havida entre determinados sujeitos e o ordenamento jurídico, por meio de uma norma jurídica. Os sujeitos não estão um contra o outro, ou um acima do outro, mas estão em estado de colaboração recíproca, face a face, sob o jugo da norma jurídica, que tonifica a relação...”

No plano dessa teoria, surge uma nova conformação da relação jurídica, estando o ordenamento de um lado, os sujeitos de outro, tendo como objeto um interesse a que se refere, ou seja, a necessidade ou faculdade de ter, determinado comportamento, oriundo de um fato jurídico, individualizador dos demais, devidamente regulado pela norma.

Concebida desta forma, seria possível não só se admitir a existência de uma relação jurídica entre duas pessoas, mas também, vencendo as aparentes impossibilidades personalistas, chancelar a existência de relações entre indivíduos e coisas, entre pessoas e determinado lugar ou lugares, e até entre coisas e outras coisas.

“... relação entre dois sujeitos feita por um operador deôntico, modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, que tem por objeto determinada conduta. Os sujeitos da relação, em razão de suas condutas serem contrapostas, são denominados de sujeito ativo e de sujeito passivo, sendo que o primeiro tem o direito de exigir a conduta objeto da relação, ao passo que o segundo tem o dever de realizar a conduta da relação jurídica.”⁶

No âmbito do Direito Tributário, a relação jurídica pode ser compreendida a partir da clássica definição da regra matriz de incidência tributária (RMIT) por Paulo de Barros Carvalho. Ensina o ilustre doutrinador que as normas jurídicas são compostas em uma hipótese de incidência, e um conseqüente normativo. Aquela corresponde a um fato descrito de forma hipotética, enquanto este reflete a prescrição de uma conduta quando concretizado o fato.⁷

Ocorrendo concretamente a hipótese prevista na norma, instaura-se de maneira automática e infalível a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo.⁸

⁶ XAVIER, Raquel Mercedes Motta. *Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 123.

⁷ Eis as palavras do autor: “A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescriptor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário tem insistido na circunstancia de que, tanto no descrito (hipótese) quanto no prescriptor (consequência) existem referencias a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescriptor), deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 243

⁸ Mas nem todas as normas tributárias (normas jurídicas no campo tributário) possuem esta finalidade de definir a incidência dos tributos, uma vez que algumas tem o condão de delimitar a atividade legislativa no campo tributário através da demarcação de princípios, enquanto outras visam operacionalizar a atividade da tributação, prevendo por exemplo como será efetuado o lançamento do tributo ou como ocorre-

A partir deste momento, surge para o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir o tributo (objeto da regra matriz de incidência tributária) do sujeito passivo. O próprio Código Tributário Nacional faz esta previsão em seu artigo 119, o qual possui a seguinte redação: “*sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento*”.

Em que pese esta previsão, Paulo de Barros Carvalho atenta para a necessidade de se distinguir competência tributária e capacidade ativa tributária. Aquela é a competência para instituição de tributos, prevista sempre no texto constitucional; esta corresponde à competência para exigir os tributos criados, e possui previsão na lei que os instituir.

Ou seja, é permitido que a pessoa política titular de competência tributária transfira a um terceiro (seja um ente público ou privado) a capacidade ativa para exigí-lo. Assim, este terceiro figurará no polo ativo da relação jurídico tributária. Em face deste raciocínio, entende o doutrinador que o mencionado artigo 119 pode ser reconhecido como letra morta no sistema do direito positivo brasileiro.⁹

E no outro polo da relação jurídica tributária figura o sujeito passivo, o qual é a pessoa de quem será exigida a prestação, ou seja, quem possui o dever de efetuar o pagamento do tributo.

Valorosos também são os ensinamentos de José Roberto Vieira, para o qual a determinação do sujeito ativo é somente normativa e anterior ao fato jurídico tributário, enquanto a determinação do sujeito passivo é normativo-fática e posterior àquele evento.¹⁰

Conceituada, ainda que brevemente, relação jurídica,

rá a fiscalização, ou ainda outras obrigações acessórias a serem cumpridas pelo sujeito passivo. (Ibidem, p. 241)

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 301-302.

¹⁰ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 66.

bem como definidas as pessoas que integram a relação jurídica tributária, passa-se à distinção entre as espécies das relações jurídicas.

3. ESPÉCIES DAS RELAÇÕES JURÍDICAS

Conceituou-se no presente ensaio relação jurídica como a relação entre dois sujeitos (ativo e passivo), feita por um operador deôntico (modalizado em permitido, obrigatório ou proibido), na qual o sujeito ativo tem o direito de exigir a conduta objeto da relação, enquanto o sujeito passivo tem o dever de cumprir/realizar esta conduta, no sentido aduzido por Raquel Mercedes Motta Xavier.¹¹ E na relação jurídica tributária, definiu-se como objeto da relação jurídica o pagamento do tributo.

Apesar de este conceito se estender para o gênero relações jurídicas, quando consideradas sob a ótica das circunstâncias temporais do fato gerador (fato gerador considerado como o acontecimento no mundo concreto dos fatos hipoteticamente previstos na norma), aludidas relações jurídicas são distintas. Sob tal enfoque, podem-se classificar as relações jurídicas em três espécies, quais sejam, instantâneas, permanentes e continuativas.

As relações jurídicas instantâneas são aquelas que se esgotam imediatamente, ou seja, ocorre uma única vez a incidência da norma sobre determinada situação concreta e acabada. Exemplo típico no âmbito tributário é a relação jurídica decorrente da transmissão onerosa de bens imóveis, na qual deve ser pago o imposto de transmissão dos bens previsto no artigo 156, II, da Constituição Federal.¹²

Ao contrário, permanentes são as relações jurídicas que

¹¹ XAVIER, Raquel Mercedes Motta. *Não cumulatividade...*, p. 123.

¹² Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

surgem a partir de determinados fatos que se prolongam no tempo e, assim, ocasionam uma “... espécie de incidência contínua e ininterrupta da norma”.¹³

Por fim, as relações jurídicas continuativas irrompem a partir da ocorrência de diversos fatos instantâneos. Entretanto, estes fatos se repetem no tempo de maneira continuada e uniforme. Estas relações são comuns na esfera tributária, como exemplo a obrigação ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS.

São estas as seguras lições de Teori Albino Zavascki, atualmente Ministro do Supremo Tribunal Federal. Inicialmente, o ilustre jurista adotou esta classificação em sua dissertação de mestrado, apresentada em 2000 junto à Universidade Federal do Rio Grande do Sul e, posteriormente, ratificou este entendimento com a publicação da obra *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*, na qual ensina:

“Considerada a sua relação com as circunstâncias temporais do fato gerador, podem-se classificar as relações jurídicas em três espécies: as instantâneas, as permanentes e as sucessivas. *Instantânea* é a relação jurídica decorrente de fato gerador que se esgota imediatamente, num momento determinado, sem continuidade no tempo, ou que, embora resulte de fato temporalmente desdobrado, só atrairá a incidência da norma quando estiver inteiramente formado ... Define-se como *permanente* (ou duradoura) a relação jurídica que nasce de um suporte de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo ... Finalmente, há uma terceira espécie de relação jurídica, a *sucessiva*, nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.”¹⁴

Similar é o posicionamento de Hugo de Brito Machado. Fazendo a divisão entre relação jurídica instantânea e continua-

¹³ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. Porto Alegre, 2000. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 88-89.

¹⁴ Idem.

tiva, o professor da Universidade Federal do Ceará ensina que, no âmbito tributário, nas relações instantâneas encontram-se todos os elementos para determinação do valor do tributo, e o pagamento extingue a relação obrigacional entre o contribuinte e o Estado. Por outro lado, na relação continuativa, o fato gerador não é autônomo, pois se encontra em um conjunto de outros fatos que irão compor a relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco.¹⁵

Lembre-se, o escopo do presente ensaio é constatar se é possível ao contribuinte obter provimento jurisdicional para situações futuras. Desta forma, interessa analisar a terceira espécie (relações jurídicas continuativas), pois é dela que decorre a hipótese acima levantada.

4. A EFICÁCIA DAS DECISÕES JUDICIAIS PARA EVENTOS FUTUROS

As relações jurídicas, sob o enfoque das circunstâncias temporais do fato gerador (fato gerador considerado como o acontecimento no mundo concreto dos fatos hipoteticamente previstos na norma), podem-se classificar as relações jurídicas em três espécies, quais sejam, instantâneas, permanentes e continuativas.

Continuativas são as relações que nascem a partir da ocorrência de inúmeros fatos instantâneos, quando tais fatos são recorrentes, ou seja, repetem-se no tempo de maneira uniforme e contínua.

Para Moacyr Amaral Santos, relações continuativas são “... regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualificativos.”¹⁶

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 43-44.

¹⁶ SANTOS, Moacyr Amaral. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, vol. IV, p. 483.

Esta definição pode ser melhor compreendida com um exemplo. Determinada empresa tem como atividade a venda de canetas. Em cada venda efetuada, incidirá o imposto de circulação de mercadorias (ICMS), uma vez que aludido imposto tem como hipótese de incidência a realização de operações de circulação de mercadorias.¹⁷

Desse modo, de cada operação realizada (cada venda efetuada) irromperá uma relação jurídica instantânea (decorrente de um fato instantâneo), nascendo para o Estado o direito subjetivo de exigir o ICMS e para a empresa o dever de pagá-lo.

Porém, a empresa continuará efetuando a venda de canetas, uma vez que esta é a atividade que desenvolve. Desse modo, recorrentemente, acontecerão diversos fatos instantâneos (vendas de canetas), dos quais irromperão diversas relações jurídicas entre a empresa e o Estado. Por esta razão, esta relação jurídica é classificada como continuativa, uma vez que seu suporte de incidência é repetitivo no tempo.

Ou seja, as relações continuativas nascem a partir da incidência da norma sobre um suporte fático complexo, composto pela existência de um fato instantâneo (uma venda de uma caneta) que está inserido em uma situação permanente (exercício da atividade da empresa, qual seja, reiteradas vendas de canetas).¹⁸

Ultrapassada esta etapa preliminar e enfrentando-se a indagação formulada no início do presente ensaio, em uma rápida análise, pode parecer inconcebível que as decisões judiciais tenham eficácia (gerem efeitos) para fatos que sequer aconteceram. Isto porque, como regra geral, as sentenças tem força vin-

¹⁷ A expressão “operações de circulação de mercadorias”, consoante o magistério de Hugo de Brito Machado, corresponde a atos ou negócios que impliquem a efetiva circulação de mercadorias mediante a transferência da propriedade destas, pelo desenvolvimento de atividade habitual de quem transfere a propriedade (como exemplo, comerciante). MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 387.

¹⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia...*, p. 89-90.

culante somente sobre fatos passados, já concretizados, ao contrário das leis, que busca prescrever condutas que irão ocorrer, consoante a clássica obra de Francesco Carnelutti.¹⁹

Todavia, em uma análise mais cautelosa, constata-se que é sim possível em determinadas situações a aplicação das decisões para eventos futuros.

Esta possibilidade é constatada nas situações em que o objeto do processo (causa de pedir e pedido) não for fato instantâneo, mas sim na situação ampla e permanente, que se perpetuará no tempo e englobará novos fatos instantâneos semelhantes.

Nesta hipótese, admite-se a eficácia das decisões para os eventos recorrentes, uma vez que o juízo de certeza emitido pela decisão decorreu não de um único fato instantâneo, mas sim do estado jurídico mais abrangente, conforme expõe Teori Albino Zavascki.²⁰

¹⁹ Francesco Carnelutti alude que as leis tem, via de regra, o escopo de regular os fatos que venham a ocorrer após ela adquirir eficácia, ou seja, operam de uma maneira irretroativa (como exceção podem regular fatos pretéritos, sendo consideradas retroativas). “... Com a sentença ocorre normalmente o contrário, dado o seu caráter de comando concreto. O juiz, ao decidir a lide, define, em regra, os efeitos de fatos já acontecidos, não de fatos ainda por acontecer. Ao princípio da *irretroatividade da lei* corresponde o da *retroatividade da sentença*. Porém, como a *irretroatividade* para a lei, também a *retroatividade* para a sentença, é um princípio que sofre exceções: isto ocorre quando o juiz disciplina os efeitos ainda por acontecer de fatos já passados; nesses casos, não seria exato falar de *irretroatividade*, que é noção negativa apta a excluir a eficácia do comando a respeito de fatos passados, convindo ao invés enfatizar que a sentença vale também a respeito de fatos futuros.” CARNELUTTI, Francesco. *Lezioni del diritto processuale civile*. Pádua: Ed. Universitária, 1926, vol. 4, p. 438. In ZAVASKI, Teori Albino. *Eficácia...*, p. 92.

²⁰ “... há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa situação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. É sabido que tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nesses casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo

Tese semelhante foi apresentada por Rubens Gomes de Souza, para o qual é possível que as decisões judiciais tenham eficácia para eventos futuros na área tributária, quando a decisão se pronunciar sobre elementos permanentes da relação jurídica (como exemplo, sobre a incidência ou não incidência do tributo na hipótese materialmente considerada).²¹

Voltemos ao exemplo previamente citado. Determinada empresa exercer a atividade de venda de canetas. De cada venda efetuada nascerá uma relação jurídica entre ela e o Estado em que estiver estabelecida, incidindo ICMS. Cada uma destas relações será instantânea. Porém, considerada a partir da situação mais abrangente, a relação jurídica entre a empresa e o Estado é continuativa, pois decorre de eventos recorrentes (relações jurídicas instantâneas que se repetem no tempo de maneira uniforme).

Se essa última situação constituir o objeto do processo (causa de pedir e pedido), é possível que a decisão seja aplicada para fatos futuros.

Corroborar esta posição Humberto Theodoro Júnior, cujas

de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência.” ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia...*, p. 94.

²¹ Estas são as palavras do autor: “... a solução estaria em distinguir, em cada caso julgado, entre as decisões que tenham pronunciado sobre os elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica, como a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo, a sua incidência ou não incidência na hipótese materialmente considerada, a existência ou inexistência de isenção legal ou contratual e o seu alcance, a vigência da lei tributária substantiva ou sua revogação, etc. – e as que se tenham pronunciado sobre elementos temporários ou mutáveis da relação jurídica, como a avaliação de bens, as condições personalíssimas do contribuinte em seus reflexos tributários, e outras da mesma natureza; à coisa julgada das decisões do primeiro tipo há que atribuir uma eficácia permanente; à das segundas, uma eficácia circunstanciada ao caso específico em que foram proferidas... Quando a sentença, cuja coisa julgada se invoque, tenha decidido quanto a elementos permanentes, constantes e imutáveis da própria relação jurídica debatida, tais elementos não serão meras questões prejudiciais, ou simples antecedentes lógicos da decisão, mas constituirão a própria tese jurídica decidida, ou seja, representarão o próprio objeto da decisão. SOUZA, Rubens Gomes de. Coisa julgada. In *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, 1947, vol 9, p. 298.

brilhantes palavras merecem transcrição:

“Definir, portanto, se a sentença deve fazer coisa julgada sobre toda a relação jurídica tributária duradoura, ou se deve restringir-se ao lançamento impugnado, vai depender da lide posta em juízo...”

Quer isto dizer que a extensão da coisa julgada, em direito tributário, tanto pode ficar restrita a um exercício, ou a um lançamento, como pode estabelecer-se em caráter permanente para alcançar todo o desenrolar futuro da relação continuativa mantida entre o contribuinte e o Fisco... Se a pretensão veio estribada numa razão de ordem permanente, a questão solucionada na sentença abrangerá, sem dúvida, a relação jurídica continuativa em sua dimensão duradoura. Caso contrário, se a controvérsia exposta pela parte cinge-se a um isolado ato de tributação, não haverá como estender a eficácia da sentença para atingir outros lançamentos, ainda que promovidos em termos iguais ao enfrentado, pelo julgamento pretérito.²²

Desta maneira, quando a pretensão apresentada em juízo versar sobre uma situação jurídica continuativa, a decisão poderá ter eficácia para fatos futuros.²³

Por fim, deve-se observar para a o fato de que, nesta hipótese, a decisão será imodificável, caso não ocorra modificação dos elementos formadores dela, quais sejam, a lei e o su-

²² THEODORO JÚNIOR, Humberto. Coisa julgada e segurança jurídica: alguns temas atuais de relevante importância no âmbito das obrigações tributárias. *Revista Lex do Direito Brasileiro*. Vol. 44. São Paulo, v. 44, p. 102-134, mar./abr. 2010.

²³ Humberto Theodoro Júnior ensina que a mera existência de uma relação jurídica continuativa não é suficiente para determinar a “... projeção da eficácia da coisa julgada sobre fatos posteriores à sentença. Em qualquer situação, a força de lei concreta gerada pela *res iudicata* somente se manifesta “*nos limites da lide e das questões decididas*” (CPC, art. 468).” E prossegue: “Mesmo existindo uma relação jurídica continuativa entre os litigantes, a controvérsia trazida a juízo pode restar circunscrita a um fato episódico, a um evento isolado. A sentença ficará, portanto, restrita ao exame daquele fato e o alcance da coisa julgada não irá além da definição de seus respectivos efeitos. Para que a incidência do julgado se torne duradoura, de modo a incidir tanto sobre o fato pretérito como fatos futuros de igual conteúdo, é necessário que a pretensão submetida à apreciação judicial diga respeito à situação jurídica material permanente e não apenas a um fato gerador instantâneo e isolado”. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Coisa...*, p. 133.

porte fático.²⁴ Esta observação encontra, inclusive, previsão expressa no código processual brasileiro, o qual prescreve em seu artigo 471, I “nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo (...) se, tratando de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estipulado na sentença.”

Todavia, apesar de renomados juristas brasileiros reconhecerem que as decisões judiciais podem surtir efeitos para fatos futuros, nos limites anteriormente estabelecidos (objeto da ação versar sobre uma situação jurídica continuativa), o tema ainda hoje é controverso.

Um dispositivo que frequentemente torna este debate caloroso é a Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal, aprovada em 13 de dezembro de 1963, com o seguinte texto: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Pretende a transcrita Súmula vedar os efeitos das decisões para fatos futuros?

A solução para esta questão pode ser encontrada a partir dos votos proferidos no julgamento que precedeu a aprovação da Súmula nº 239 pelo STF, consoante bem observa Teori Albino Zavascki.²⁵

E a interpretação do Pretório Excelso corrobora o que foi até aqui exposto, na medida em que entende ser necessária a observação, pela a decisão judicial, dos limites da lide proposta. Ao julgar o Agravo de Petição nº 11.227, o Ministro Castro Nunes assim se manifestou:

“O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta terá de se limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lan-

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 163. In THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Coisa...*, p. 132.

²⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficiência...*, p. 95.

çamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado...

Mas se os tribunais estatuírem sobre o impôsto em si mesmo, se o declararem indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual, se houverem o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou, em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida... importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte, que teria tido, ganhando a demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.”²⁶

Em um julgamento posterior, o Ministro Rafael Mayer delimitou bem o alcance da Súmula nº 239 do STF, conforme voto proferido no Recurso Extraordinário nº 93.048/SP.²⁷

Ressalta-se, por fim, que no âmbito judiciário o tema aqui enfrentado é recorrente. O Superior Tribunal de Justiça em diversas oportunidades já manifestou o entendimento de que não deve ser feita uma interpretação extensiva da Súmula nº 239 do STF, sob pena de restar extrapolado o seu real alcan-

²⁶ STF, Agravo de Petição nº 11.227, julgado em 05.06.1944. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=30544>>. Acesso em 29.01.2014.

²⁷ Eis trecho do voto proferido pelo Ministro Rafael Mayer: “Esse verbete se situa no plano do direito tributário formal, pois realmente o lançamento de um tributo originante de um crédito exigível num determinado exercício financeiro, não se poderia transpor a condições do débito de um próximo exercício. São os novos elementos que igualmente inovam o procedimento tendente à verificação da razão factual da existência da dívida e de seu montante.

Mas se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível, e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes.” STF, Recurso Extraordinário nº 93.048, julgado em 16.06.1981. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=186584>>. Acesso em 29.01.2014.

ce.²⁸

Destarte, quando a decisão judicial se manifestar não sobre um fato isolado (como exemplo determinado lançamento), mas sim lançar juízo de certeza sobre uma situação jurídica concreta e duradoura, referida decisão poderá gerar efeitos para atos futuros. Porém, quando a lide versar sobre fatos isolados ou sobre relações jurídicas instantâneas, a decisão gerará efeitos somente para estes.²⁹

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não são raras, no campo do direito tributário, as situações em que os contribuintes se veem compelidos a provocar a prestação jurisdicional visando realizar garantias constitucionais que lhe foram conferidas pelo legislador constituinte.

Em algumas destas ocasiões, a necessidade do provimento jurisdicional não se limita a um único ato já praticado pela administração pública, mas sim para atos que sequer aconteceram. São situações que, via de regra, decorrem de relações jurídicas continuativas. Tal espécie de relação jurídica nasce a partir da ocorrência de inúmeros fatos instantâneos recorrentes, ou seja, os fatos instantâneos repetem-se no tempo de maneira uniforme e contínua.

Quando o objeto da lide (causa de pedir e pedidos) versar sobre uma relação jurídica desta natureza, é possível que a decisão judicial seja aplicada para os fatos recorrentes, uma vez que o juízo de certeza emitido decorre de um estado jurídico mas abrangente, e não de um único fato instantâneo.

²⁸ Somente a título de exemplo, cita-se os Recursos Especiais nº 875.635 e 731.250.

²⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficiência...*, p. 96.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de. Teoria geral da relação jurídica. Coimbra: Almedina, 1992, vol. I.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14^a ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- CARNELUTTI, Francesco. Lezioni del diritto procesuale civile. Pádua: Ed. Universitária, 1926, vol. 4, p. 438. In ZAVASKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. Porto Alegre, 2000. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GUSMÃO, Paulo Dourado de. Introdução ao estudo do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- IBPT. Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 danos da Constituição Federal de 1988. Disponível em <<https://ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/57/BrasilEditou46NormasTributariasPorDiaUtilEm22Anos.pdf>> Acesso em: 15 de agosto de 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006, p. 163. In THEODORO JÚNIOR, Humberto. Coisa julgada e segurança jurídica: alguns temas atuais de relevante importância no âmbito das obrigações tributárias. Revista Lex do Direito Brasileiro. Vol. 44. São Paulo, v. 44, p. 102-134, mar./abr. 2010.
- _____. Curso de direito tributário. 31^a ed. rev., atual. e ampl.

- São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. Mandado de segurança em matéria tributária. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- SANTOS, Moacyr Amaral. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1976, vol. IV.
- SILVA, Rodrigo Brum. A importância do conceito de relação jurídica. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 15, n. 2415, fev. 2010. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/14332>>, acesso em 16.10.2013.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Coisa julgada. In *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, 1947, vol 9.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. Coisa julgada e segurança jurídica: alguns temas atuais de relevante importância no âmbito das obrigações tributárias. *Revista Lex do Direito Brasileiro*. Vol. 44. São Paulo, v. 44, p. 102-134, mar./abr. 2010.
- VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.
- XAVIER, Raquel Mercedes Motta. Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. Porto Alegre, 2000. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.