

A SUCESSÃO EMPRESARIAL E OS LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Fábio Piovesan Bozza
advogado em São Paulo

Rachel Lima Penariol
advogada em São Paulo

publicado na Revista Dialética de Direito Processual n. 65, de agosto de 2008

Não é raro encontrar pessoas jurídicas beneficiadas por decisões judiciais, já transitadas em julgado, que lhes asseguram o direito de não serem compelidas ao recolhimento de determinado tributo.

Em alguns casos, a decisão tomada naquele específico processo contraria a jurisprudência posteriormente consolidada sobre o assunto. É o caso típico da cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL, instituída em 1988, em que muitas empresas foram a juízo e obtiveram decisões judiciais definitivas e favoráveis, no início dos anos 90, para não recolher a exação. Ou, ainda, das disputas sobre o direito ao registro de determinado crédito fiscal, a exemplo do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Mas o que acontece quando essas empresas beneficiárias do provimento jurisdicional são incorporadas por uma outra pessoa jurídica? A incorporadora passa a ser beneficiária da decisão judicial proferida em favor da incorporada? Se sim, em que termos?

Em análise, portanto, a eficácia da sentença¹ e os efeitos da coisa julgada em matéria tributária em face da sucessão empresarial, notadamente da incorporação.

Para responder as referidas questões, será conveniente distinguir, inicialmente, a eficácia da sentença e os efeitos da coisa julgada no direito brasileiro.

1. Alguns conceitos sobre a eficácia da sentença e sobre os efeitos da coisa julgada.

Vejamos, em primeiro lugar, a eficácia da sentença para, na seqüência, examinarmos os efeitos da coisa julgada.

De acordo com a doutrina dominante, capitaneada por Enrico Tullio Liebman² e incorporada no vigente Código de Processo Civil, a sentença procedente produz efeitos “erga omnes”, e não efeitos “inter partes” como muitos supõem, porque provoca uma modificação na realidade jurídica das pessoas, sendo direta para as partes e indireta para terceiros. A eficácia da sentença, desse modo, tanto pode beneficiar quanto prejudicar terceiros.

Essa última afirmação pode ser comprovada em diversos exemplos. Assim, a sentença que rescinde o contrato de locação atinge tanto locador e locatário (partes) quanto o

¹ “Sentença” aqui entendida não no seu sentido técnico-formal de ser a decisão de mérito proferida pelo magistrado de primeira instância, mas sim a decisão de mérito final e transitada em julgado tirada do processo, seja por sentença, seja por acórdão.

² LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença e outros Escritos sobre a Coisa Julgada*. 4ª edição. Editora Forense: Rio de Janeiro. 2007.

sublocatário (terceiro). A declaração de nulidade da deliberação societária promovida pelo acionista minoritário (parte), também afeta os demais acionistas que não participaram do processo (terceiros). Na dissolução de sociedade conjugal, o casamento deixa de existir não apenas perante os cônjuges (partes), mas perante todos (terceiros).

E é exatamente por conta desse efeito que certos terceiros, juridicamente interessados e legitimados pela lei, podem manejar determinados institutos processuais, como a assistência, o recurso do terceiro prejudicado, a ação rescisória de terceiro etc. de modo a buscar outro pronunciamento jurisdicional em sentido diverso àquele proferido no processo de que não participou.

Já os efeitos da coisa julgada são diferentes da eficácia da sentença.

A coisa julgada encontra-se definida no art. 467 do CPC da seguinte forma:

“Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.”

Enquanto a declaração sobre a existência ou a inexistência da relação jurídica emana da própria sentença, a imutabilidade e a indiscutibilidade do conteúdo da tutela jurisdicional provêm do trânsito em julgado, por força de disposição legal. A eficácia da sentença e os efeitos da coisa julgada derivam de eventos distintos.

Em outras palavras, não é a própria sentença que determina que a sua conclusão será imutável e indiscutível, mas a lei que prescreve esse efeito a partir da ocorrência da preclusão máxima que põe fim ao processo, conhecida como trânsito em julgado.

A coisa julgada impede o juiz de proferir novo julgamento no mesmo processo (coisa julgada formal) e as partes de renovar a discussão da lide em outros processos (coisa julgada material).

A indiscutibilidade obriga o juiz posterior a decidir conforme a sentença transitada em julgado, enquanto que a imutabilidade impede o juiz posterior de se pronunciar sobre ação já decidida³.

A função precípua da coisa julgada é proporcionar segurança jurídica às partes, prestigiando a eficiência e a racionalidade da atuação jurisdicional que determina a solução definitiva do litígio e a proibição das mesmas partes rediscutirem a questão sob os mesmos fundamentos e pedido, ainda que a decisão porventura não tenha sido a mais justa.

Com o advento da coisa julgada, a parte dispositiva da sentença, isto é, o comando que contém a norma individual e concreta, torna-se imutável e indiscutível (limites objetivos da coisa julgada, cf. art. 128, 460, 468 e 469 do CPC) entre as partes (limites subjetivos da coisa julgada, cf. art. 6º e 472 do CPC).

Vale notar que o art. 468 do CPC estabelece que a sentença – e não a coisa julgada – tem força de lei, nos limites da lide deduzida pelo autor e acolhida pelo juiz, o que nos parece correto. Com efeito, enquanto pendente de julgamento recurso recebido apenas no efeito devolutivo, a eficácia da sentença de procedência já é cogente, já tem força de lei, embora ainda não exista coisa julgada.

Diferentemente do efeito “erga omnes” da sentença, os efeitos da coisa julgada são “inter partes” e não podem beneficiar nem prejudicar terceiros que não participaram do

³ MESQUITA, Jose Ignácio Botelho de. *Coisa Julgada*. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2006.

processo, em respeito aos princípios constitucionais da inafastabilidade da tutela jurisdicional, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

O prejuízo que não se alcança com a coisa julgada é o jurídico (a negação de um direito do terceiro ou a restrição direta a ele) e não o simplesmente de fato (caso de diminuição do patrimônio do devedor comum)⁴.

Nesse sentido, todos devem respeito à sentença, mas somente as partes não podem mais rediscuti-la após o surgimento da coisa julgada.

Outro ponto importante sobre os efeitos da coisa julgada encontra-se regulado no inc. I do art. 471 do CPC:

“Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se 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 estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.”

O art. 471, inc. I, do CPC veda a reapreciação pelo juiz de questão já decidida, excetuando a sentença proferida sobre relação jurídica continuativa, sobre a qual sobrevenha modificação no estado de fato ou de direito.

Significa que o CPC admite a projeção da coisa julgada para o futuro, em relação à situação jurídica continuativa, desde que não se altere o estado de fato ou de direito que determinou a sentença (fato descrito e causa de pedir). Referido dispositivo, desse modo, determina a aplicação de um princípio semelhante à cláusula “rebus sic stantibus” às sentenças que decidem relações continuativas.

Relações continuativas referem-se a sucessivas situações de fato que se projetam para o futuro, de caráter dinâmico, submetidas a uma mesma norma, a exemplo dos fatos geradores dos diversos tributos.

Ou seja, permanecendo a relação continuativa assentada sobre os mesmos fatos e a mesma regra jurídica que serviram de base para a prolação da sentença, os fatos futuros que se inserirem na cadeia do relacionamento deduzido em juízo estarão sob a eficácia da coisa julgada⁵. A eficácia da sentença, portanto, é mantida enquanto as causas que a fundamentaram também se mantiverem.

Não se trata, contudo, de exceção à coisa julgada, porque a sua revisão, com efeitos “ex tunc”, somente é possível através do manejo da ação rescisória. O dispositivo permite apenas ao juiz posterior adaptar, dali para frente, a nova situação de fato ou de direito ao julgado anterior. A nova decisão passa a valer a partir da mudança dos fatos ou da ordem jurídica, com eficácia constitutiva e efeitos “ex nunc”.

Nas relações continuativas, a parte tem direito a uma nova sentença precisamente porque a alteração de fato ou de direito vem a estabelecer uma nova causa de pedir, diversa daquela em relação à qual se operou a coisa julgada.

⁴ CHIOVENDA, *Instituições de Direito Processual Civil*, “apud” THEODORO JÚNIOR, Humberto, *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 1. 23ª edição. Editora Forense: Rio de Janeiro, 1998.

⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto, “op. cit”.

Alguns exemplos ilustram esse acontecimento, como (i) a ação revisional de alimentos, em razão da mudança das condições financeiras do alimentante; (ii) a ação revisional de aluguel; e (iii) nas relações previdenciárias, a cessação do pagamento do auxílio em função do desaparecimento da incapacidade temporária.

Pela literalidade do dispositivo, a revisão “pro futuro” do conteúdo da sentença depende de novo provimento jurisdicional. Todavia, a obrigação de intentar a ação revisional dependeria de lei expressa, condicionando a nova disciplina a uma nova sentença. No silêncio, a alteração no estado de fato ou de direito já possui aplicação automática e eventual ação a respeito teria eficácia meramente declaratória⁶. Ou seja, nas situações em que a lei não previu a revisão da coisa julgada por ação revisional, a eficácia da sentença resta interrompida, a partir da mudança relevante da situação de fato ou de direito porque não abrangida pela decisão transitada em julgado.

No âmbito tributário, essa matéria chegou a ser sacramentada pelo Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência do CPC de 1939, por meio da edição da súmula n. 239, aprovada pelo plenário em 13.12.1963, nos seguintes termos: “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

A literalidade da súmula, todavia, tem levado alguns intérpretes a afirmar que a sentença transitada em julgado em matéria tributária, em qualquer caso, não teria o efeito de alcançar fatos geradores futuros.

Não acreditamos, todavia, que esse tipo de interpretação tenha sustentação.

Primeiro, porque o estudo dos precedentes que deram origem à edição da referida súmula n. 239 indica que são casos de execuções fiscais em que o contribuinte tinha obtido êxito em primeiros embargos e pleiteava a ocorrência de coisa julgada sobre a cobrança dos mesmos tributos, só que relativos a exercícios posteriores, não abrangidos pelas execuções fiscais.

Com efeito, não pode haver confusão entre a coisa julgada prolatada nos embargos à execução fiscal – que visa a afastar aquele específico ato administrativo de lançamento tributário relativo a fatos jurídicos limitados no tempo – e num mandado de segurança ou numa ação declaratória sobre uma relação jurídica de conteúdo mais abstrato.

Segundo, porque em decisões posteriores à edição da súmula n. 239, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal foi alterado e, mesmo sem revogá-la, partiu para uma posição mais flexível e liberal, admitindo exceções à mesma em caso de inconstitucionalidade, imunidade ou isenção⁷.

Enfim, se a decisão não se limita a um determinado período, a sentença é eficaz, enquanto não ocorrer alteração no estado de fato ou de direito, a teor do art. 471, inc.I do CPC.

Com esses comentários, vamos voltar ao caso da incorporação de empresas.

2. Efeitos da coisa julgada tributária nas operações de incorporação.

As sentenças proferidas nos processos promovidos pelas pessoas jurídicas incorporadas tiveram a função de conferir uma certeza na relação jurídica existente entre as

⁶ TALAMINI, Eduardo. *Coisa Julgada e sua Revisão*. Ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2005.

⁷ Os precedentes mais significativos do STF são: RE n. 68253, de 2.12.1969; RE n. 73579, de 30.5.1972; RE n. 93048, de 16.6.1981; e RE n. 100437, de 15.6.1984.

empresas-autoras e o Estado-réu (art. 4º, inc. I do CPC), possibilitando o não-recolhimento de determinado tributo ou o registro de certo crédito fiscal. Os julgados possuem, portanto, uma eficácia declaratória sobre a relação jurídica das partes.

A incorporação dessas empresas produzirá dois efeitos principais. Primeiro, a extinção da personalidade jurídica das empresas incorporadas. Segundo, a sucessão de todos os direitos e obrigações das incorporadas pela incorporadora, a título universal.

A incorporação, portanto, acarreta a transferência de todas as posições jurídicas das incorporadas para a incorporadora, inclusive as de caráter processual, como é a coisa julgada. Este último caso, todavia, precisa ser examinado com cautela, porque a sentença dispõe sobre relações tributárias continuativas.

Com efeito, na formação da coisa julgada, a futura sucessora ainda é considerada um terceiro perante a relação entre as empresas-autoras e o Estado-réu. Havendo incorporação, a incorporadora deixa de ser terceiro e passa a ser titular das relações das incorporadas, assumindo idêntica posição jurídica das antecessoras.

Vejamos o exato sentido e efeitos do instituto da sucessão universal. Com o intuito de facilitar a explanação, dividiremos nossa análise acerca de uma relação jurídica continuativa em dois momentos: fatos geradores ocorridos antes da incorporação e fatos geradores ocorridos após a incorporação.

2.1. Fatos geradores ocorridos antes da incorporação.

Se uma das incorporadas for titular do direito de propriedade sobre determinado imóvel, em decorrência de sentença transitada em julgado que reconheceu a usucapião, a incorporadora também será atingida por esta sentença e pela respectiva coisa julgada, assumindo a posição de proprietária deste imóvel, a despeito de não ter participado do processo. Neste caso, entretanto, o disposto no art. 471, inc. I do CPC não será aplicável porque o conteúdo dessa sentença não tratou de uma relação jurídica continuativa, uma vez que a discussão judicial sobre a propriedade do imóvel ficou restrita àquela ação e àquele instante.

Já nas relações continuativas, a exemplo dos casos sob exame, cujos fatos geradores tributários ocorrem de tempos em tempos, os efeitos da sentença e da coisa julgada também afetarão a incorporadora, sendo a norma individual e concreta contida na decisão judicial certamente aplicável aos fatos geradores praticados pelas incorporadas até a data da incorporação.

Isso acontece porque a incorporadora recebe o patrimônio jurídico das incorporadas no estado em que se encontravam no momento da incorporação. A partir daí, a incorporadora, além de responsável, passa a ser a “guardiã” daquelas relações formadas pelas incorporadas, nos respectivos regimes jurídicos pretéritos, neles considerados a coisa julgada.

A incorporadora é sucessora do passado das incorporadas, ainda que as relações jurídicas formadas por elas possam reverberar após a incorporação (por exemplo, o lançamento tributário efetuado pelas autoridades fiscais, após a incorporação, para a cobrança da CSL relativa a período anterior a este evento).

Dessa forma, a eficácia da sentença definitiva aplica-se aos fatos geradores praticados pelas incorporadas previamente ao ato de incorporação, nos limites subjetivos (partes) e objetivos (causa de pedir e pedido) das lides deduzidas pelas autoras e acolhidas pelo juiz.

Fatos geradores praticados pela incorporadora, antes da incorporação, não serão alcançados pelas sentenças obtidas pelas incorporadas. O comando da sentença definitiva, embora imutável e indiscutível, não se comunica à sucessora com relação aos fatos ocorridos previamente à incorporação, em vista dos limites subjetivos e objetivos da própria lide. É a eficácia da sentença, e não da coisa julgada, que impõe esta barreira.

2.2. Fatos geradores ocorridos depois da incorporação.

De forma genérica, diríamos que, nas relações jurídicas continuativas, o “regime jurídico” aplicável por força da sentença às incorporadas não passará a ser aplicado sobre os atos e negócios jurídicos praticados pela incorporadora, a partir da incorporação.

Isso se deve aos próprios limites subjetivos e objetivos da lide.

Sem abandonar completamente essa premissa, parece-nos que algumas situações merecem um tratamento menos rigoroso e formal. Estas hipóteses dependem da consideração do instituto da sucessão universal, com seu exato sentido e efeitos.

Em breve síntese, na sucessão universal há transferência, por um único ato, das sujeições ativas e passivas relativas às relações jurídicas da pessoa sucedida, ou seja, não se dá a transmissão de direitos e obrigações a título singular, e, sim, a título universal. Daí mesmo a transferência não precisar de confirmação por documentos específicos para cada relação jurídica, servindo o instrumento jurídico pelo qual ela se procede como o meio para a concretização da substituição pessoal e para a efetivação dos registros públicos que estejam envolvidos nessas relações.

Outra característica fundamental da sucessão universal está na inocorrência de qualquer modificação nas relações jurídicas integrantes da universalidade patrimonial objeto da sucessão, que ficam inteiramente preservadas, evidentemente com apenas a troca da pessoa do sucedido pela do sucessor. Para bem se compreender este fenômeno, lembre-se de que a imutabilidade da relação jurídica decorre da sucessão universal com mera substituição subjetiva, ao contrário do que ocorre com a novação subjetiva, em que há substituição de uma obrigação por outra apesar de a sua razão estar na substituição do credor ou do devedor da obrigação extinta.

Tendo-se isto em vista, a sucessão universal abre caminho para a interpretação no sentido de que, dentro dos direitos do sucedido, abrangidos por ela, está o direito à proteção da coisa julgada.

É verdade que esta colocação precisa ser considerada com reservas, pois esse direito não integra a massa universal de direitos e obrigações constantes do patrimônio considerado segundo a definição de universalidade jurídica dada pelo art. 91 do Código Civil, eis que não se trata de direito com existência visível no balanço patrimonial, até porque neste estão apenas as relações jurídicas já existentes, ao passo que a proteção da coisa julgada, segundo esta segunda interpretação, se estenderá às futuras relações jurídicas que nascerão de fatos a ocorrer após a sucessão, e que, portanto, só futuramente gerarão efeitos patrimoniais de direitos e obrigações integrantes do patrimônio.

O que ocorre, contudo, com esse direito à proteção da coisa julgada (exercício do mesmo direito sobre fatos continuativos) é o mesmo que ocorre com outros direitos que podem não integrar o acervo contábil, mas estão na esfera patrimonial da pessoa, pois que contam com a proteção do ordenamento jurídico (por exemplo, direito ao nome).

Neste sentido, a sucessão universal não apenas não extingue tais direitos com também transfere ao sucessor a sua titularidade e a possibilidade do seu exercício no futuro, ainda que sob fatos continuativos futuros.

Para que isto fique mais claro, imaginemos um proprietário de imóvel que vai a juízo para ver reconhecido o seu direito à fruição de determinada isenção objetiva e por prazo indeterminado, relativamente ao IPTU. O proprietário ganha a ação, cuja sentença transita em julgado. Em consequência, enquanto vigorar a isenção, o proprietário estará acobertado pela coisa julgada e não estará obrigado a pagar IPTU sobre aquele específico imóvel.

Suponha agora que o proprietário venha a falecer, e o domínio daquele bem de família passe, por herança (também uma forma de sucessão universal), para seu único filho que, até aquele momento, não possuía qualquer imóvel.

Pergunta-se: a partir da sucessão, o município competente pode cobrar o IPTU incidente sobre o imóvel do filho?

Antes de oferecer uma resposta, é preciso considerar que o filho, agora sucessor do proprietário, mesmo não tendo participado da ação, submete-se aos efeitos da sentença e da coisa julgada, ainda que o objeto da demanda seja uma relação jurídica continuativa, como é o fato gerador do IPTU.

Isso porque os sucessores consideram-se projeções da personalidade do falecido, de modo que, a ausência deste para gozar de direitos e obrigações, cabe a aqueles assumir a posição antes ocupada pela parte falecida.

O problema da extensão da sentença e da coisa julgada em relações jurídicas continuativas não está na sucessão, mas (i) na modificação no estado de fato e de direito, aludida pelo inc. I do art. 471 do CPC, e (ii) nos limites objetivos da ação.

Uma ação pode ser identificada por seus três elementos: partes, causa de pedir e pedido. Aliás, de acordo com o parágrafo 2º do art. 301 do CPC, uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

O limite da coisa julgada encontra-se definido pelo conceito de lide, nos termos do art. 471 do CPC. Lide é o pedido do autor. Pode-se dizer que a lide é o aspecto do conflito de interesses na forma como é visto pelo autor da ação, responsável por delimitar o objeto litigioso. Quando existe resposta do demandado, as suas alegações e defesas sobre a questão “sub judice” acrescentam-se à lide, estabelecendo o objeto do processo (que é mais amplo do que a lide).

Conforme estabelece o art. 468 do CPC, “a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”. Portanto, é o autor da demanda quem baliza o alcance da sentença – e, conseqüentemente, também da coisa julgada – ao trazer as razões de fato e de direito que motivaram a sua pretensão (causa de pedir) e ao formular o seu pleito perante o juiz (pedido).

Se a coisa julgada encontra seus limites objetivos no dispositivo da sentença, a sentença, por seu turno, encontra-se delimitada pela causa de pedir e pelo pedido formulado pelo autor (princípio da congruência ou da adstrição da sentença). Os fundamentos fáticos que decorrem da causa de pedir são utilizados amplamente para aclarar passagens do dispositivo da sentença, posto comporem um antecedente lógico.

A causa de pedir é o próprio fundamento da demanda, a base da pretensão que tem por lastro aquele quadro fático peculiar no qual o autor está inserido e que é observado pelo juiz no momento da propositura da ação e da prolação da sentença.

A posterior alteração desse quadro fático, quando relevante para a causa de pedir, distorce os próprios fundamentos da sentença. Por este motivo, não faz mais sentido que, a partir da mencionada modificação, a sentença ainda passe a produzir efeitos e seja acobertada pela coisa julgada.

No exemplo apresentado, se o imóvel ainda preenche os requisitos legais e a legislação instituidora do benefício continua vigente, não há qualquer coerência em exigir do sucessor que volte a bater às portas do Poder Judiciário para ver a aplicação da isenção objetiva novamente resguardada. A sucessão, logicamente, não pode ser tomada em si como uma modificação do estado de fato ou de direito.

Nesse singelo exemplo, é curioso observar que, em virtude de o sucessor não possuir outros bens, é inequívoco que os efeitos da sentença continuam a alcançar o objeto do litígio: a aplicação da isenção sobre imóvel determinado.

A resposta à questão colocada, portanto, é negativa.

Examinemos agora a situação em que o sucessor, previamente à assunção dos direitos e obrigações do sucedido, já vem carregando consigo um patrimônio ou desenvolvendo uma atividade própria.

Na situação de incorporação de empresas, imaginemos uma pessoa jurídica que tenha um determinado empreendimento econômico, e que uma certa tributação relativa às atividades desse empreendimento tenha sido decidida em ação judicial transitada em julgado, sendo o tributo em questão do tipo que se determina por estabelecimento (IPI, por exemplo).

A seguir, imaginemos que a pessoa jurídica exploradora desse empreendimento seja incorporada por outra, que tenha outras atividades distintas, e que, por isso, continue a explorar aquele empreendimento no próprio estabelecimento em que ele sempre esteve, mantendo-o operacionalmente tal como existia e sem nenhuma mistura com as demais atividades da incorporadora.

Neste caso, também não parece lógico que desapareçam os efeitos da coisa julgada sobre aquela situação de fato existente na incorporada e mantida na incorporadora.

Nesta ótica, o que se percebe é a distinção entre a pessoa jurídica (titular de direitos e obrigações) e a empresa ou estabelecimento (objeto da pessoa jurídica), sendo que este, embora não tenha personalidade jurídica independente, tem sua existência reconhecida pelo direito, e inclusive é protegido por ele.

Portanto, neste segundo exemplo, há elementos palpáveis para que se sustente a manutenção da coisa julgada para as atividades futuras daquele empreendimento, ainda que sob a titularidade de uma nova pessoa, pois que o fato continuativo (atividades do estabelecimento), submetida aos efeitos da coisa julgada, não se altera e a substituição pessoal deriva de sucessão universal.

Já outra coisa é saber se, mesmo prevalecendo estas exceções à regra geral, pode-se considerar que o fato futuro é o mesmo abrangido pela sentença, ou seja:

- com relação a tributos determinados sobre atividades específicas, quando a sucessora, anteriormente à incorporação, já venha desenvolvendo a mesma atividade;

- com relação a tributos sobre o resultado de todas as atividades, quando nele devam ser considerados os produzidos pelas atividades da sucedida, acrescidos aos resultados produzidos pelas atividades da sucessora.

Por representar alteração no estado de fato que embasou a prolação da decisão judicial e por não participar da realidade vivida pelo autor no momento da propositura da ação, entendemos que ambas as hipóteses não podem ser atingidas pelos efeitos da sentença.

Se a pessoa jurídica incorporadora é mera projeção, no tempo, da pessoa incorporada, não existe qualquer motivo relevante para que a sucessão gere ampliação ou redução do espectro de influência da sentença.

Permitir a extensão dos efeitos da sentença nesses dois casos representaria admitir um “encaixe” indevido e posterior de novos fatos à causa de pedir que fundamentou a ação, o que nos parece incabível.

Como dito, o problema da extensão da sentença e da coisa julgada em relações jurídicas continuativas não está na sucessão, mas na modificação no estado de fato e de direito e nos limites objetivos da ação.

3. Conclusão.

A eficácia da sentença e os efeitos da coisa julgada em matéria tributária obtidos pela pessoa jurídica incorporada são transferidos, com algumas ressalvas, para a incorporadora, por força da sucessão universal de direitos e obrigações.

Nas relações jurídicas continuativas, o conteúdo da sentença deverá ser integralmente aplicado pela incorporadora, com relação aos fatos geradores incorridos pela incorporada, previamente à data de incorporação. Fatos geradores incorridos pela incorporadora antes da incorporação não são alcançados por esta decisão judicial.

Quanto aos fatos geradores ocorridos depois da incorporação, em princípio, o conteúdo da sentença não poderá ser aplicado pela incorporadora, exceto se restar comprovado que não houve qualquer modificação nas relações jurídicas que subsidiaram a prolação da sentença ou, em outras palavras, que o quadro fático apresentado pela incorporada permanece inalterado na incorporadora.