



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL



5ª Vara Federal Cível de São Paulo – SP

Mandado de segurança

Processo nº 0019775-53.2016.403.6100

**Impetrante: CAMARGO CORREA INVESTIMENTOS EM INFRA
ESTRUTURA S.A**

**Impetrado: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO
PAULO**

SENTENÇA – TIPO A

Trata-se de mandado de segurança impetrado por CAMARGO CORREA INVESTIMENTOS EM INFRA ESTRUTURA S.A em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO PAULO, visando à concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade dos débitos referentes ao IRPJ e à CSL, discriminados no processo administrativo nº 19515.000428/2010-61, impedindo o prosseguimento de qualquer medida de cobrança.

A impetrante defende a ilegalidade da *"aplicação do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais (e bases de cálculo negativas da contribuição social sobre o lucro), no encerramento das atividades da VBC Participações S/A, extinta por cisão total e da qual a ora impetrante é sucessora, por ter incorporado um terço de seu patrimônio líquido, com cobrança de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro (CSL), acrescidos de multa e juros"* (fls. 02/03).

Alega que os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não são aplicáveis às pessoas jurídicas extintas, conforme entendimento do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Informa que, no momento da extinção da empresa VBC Participações, realizou a compensação integral dos prejuízos fiscais, porém foi autuada pela Secretaria da Receita Federal.

Narra que interpôs recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi julgado improcedente, acarretando a intimação da impetrante para pagamento do débito no valor de R\$ 209.268.112,97, sob pena de inscrição na Dívida Ativa da União e ajuizamento da ação de execução fiscal. 6

Argumenta que *“não poderia haver ampliação teleológica do art. 15, para incluir nesse dispositivo as hipóteses de extinção de pessoas jurídicas, porque estas são absolutamente desiguais àquelas vivenciadas por pessoas jurídicas que continuam a operar, e que poderão compensar futuramente o que não puderem compensar presentemente. Mas pode haver a redução teleológica, que necessariamente deve importar em reconhecer que o fato extinção deve ser excluído da limitação do art. 15, porque representa situação desigual à vivenciada pelas pessoas jurídicas que continuam em operação”* (fl. 18).

No mérito, requer a concessão da segurança para assegurar seu direito de não ser compelida ao recolhimento dos débitos relativos ao IRPJ e à CSL, discutidos no processo administrativo nº 19515.000428/2010-61, de modo a afastar a aplicação do artigo 15, da Lei nº 9.065/95 e impedir o prosseguimento de qualquer medida de cobrança.

Subsidiariamente, pleiteia a concessão da segurança para assegurar seu direito de não ser compelida ao recolhimento de multa e dos juros moratórios incidentes sobre tais débitos.

A inicial veio acompanhada da procuração e dos documentos de fls. 38/375.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL



Às fls. 378/379 foi considerada necessária a oitiva da autoridade impetrada, antes da apreciação do pedido liminar.

A autoridade impetrada apresentou informações às fls. 395/398, nas quais defende que o direito de compensação somente pode ser exercido mediante autorização de lei, que estabelecerá os regramentos para seu exercício.

Aduz que a compensação entre prejuízos fiscais e lucro real é benefício fiscal concedido nos termos da lei e o artigo 15, da Lei nº 9.065/95, estabelece expressamente o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Às fls. 399/400 foi concedido à impetrante o prazo de quinze dias para esclarecer a divergência entre os fatos narrados na petição inicial e a documentação juntada aos autos.

A impetrante manifestou-se às fls. 401/436.

Foi deferida a liminar (fls. 437/441).

A União, por meio da PFN, manifestou-se às fls. 453/464.

Foi interposto agravo de instrumento contra a decisão concessiva da liminar (fls. 465/482).

Sobreveio manifestação do MPF pela ausência de fundamento para intervenção (fl. 484).

Por fim, houve nova manifestação da impetrante (fls. 483/506).

Vieram os autos conclusos para sentença.

É o relatório. Fundamento e decidido.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Preliminarmente: o mandado de segurança é garantia judiciária hábil a debater e fulminar lançamento tributário, não sendo vedada nem mesmo a declaração de nulidade da decisão administrativa que indefere a compensação tributária quando lastreada em discussão unicamente sobre a interpretação da legislação¹, sendo proscrita, apenas, a concessão de liminar que autorize a imediata compensação² ou que convalide compensação já realizada. Nesse sentido, aliás, as súmulas 212 e 213 do STJ³, que, como bem apontado por Hugo de Brito Machado⁴, não se contradizem – ao contrário do que uma leitura apressada poderia sugerir.

O cabimento de ação anulatória, por outro lado, não invalida a opção pelo *mandamus*, quando cabível, revelando-se, assim, um outro meio à disposição do contribuinte quando a via estreita revelar-se imprópria – o que não é o caso, haja vista que a questão aqui envolve questão predominantemente jurídica a respeito do reconhecimento de exceção à norma que institui a trava de 30% para compensação tributária. Assim, rejeito a alegação de que a ação mandamental revelar-se-ia inadequada enquanto via eleita ao fim perseguido.

No mérito, de início, cumpre aduzir que o debate central na referida demanda não é a constitucionalidade da trava legal de 30% para fins de compensação tributária. A conformidade da previsão legal com a Constituição Federal já foi declarada pelo STF ao negar provimento ao Recurso Extraordinário 344.994 onde foi apreciada, ainda, a aplicação da lei no tempo.

¹ Inaplicável ao presente caso, portanto, a súmula 460 do STJ: "É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte."

² Tal vedação é, inclusive, relativa, pois não se impõe diante de jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores que tenha assentado ser a cobrança indevida. Nesse sentido, aliás, o julgamento do Recurso Extraordinário 895.351 levado a efeito pelo STF.

³ 212. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

213. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 375 e 376.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL



A questão a ser decidida, aqui, é somente se a incorporação de pessoa jurídica excepciona a regra restritiva, permitindo e justificando, o afastamento casual da norma limitadora, autorizando, assim, a compensação sem a trava de 30%. Note-se que a discussão proposta não se situa no plano da validade abstrata da norma restritiva em face da Lei Maior, mas sim diz respeito à aplicação da regra limitadora à situação que, na visão da impetrante, escapa da finalidade da mesma, sendo advogado, portanto, o reconhecimento de fato da realidade o qual não se subsume ao comando legal em razão da ausência de sentido da incidência da previsão legal.

Reconheço, todavia, que a declaração parcial de nulidade sem redução de texto e a interpretação conforme a Constituição implicam em manifestações da jurisdição constitucional que excluem determinadas situações do alcance da norma infraconstitucional porque em casos tais a aplicação resultaria em inconstitucionalidade. Entretanto, o reconhecimento da constitucionalidade de um determinado dispositivo legal pelo seu intérprete final não implica no afastamento, de uma vez por todas, da análise de situações que, examinada a *ratio* da norma infraconstitucional, sem nem mesmo cotejar-se com a Constituição Federal, evidencie-se a inviabilidade do alcance daqueles fatos pela mesma, dada a incompatibilidade entre o *telos* e o resultado prático da incidência, bem como ante consequências absurdas que decorreriam de sua compreensão assistemática, descompassada com a quadra histórica, etc.

O que se advoga aqui nada mais é do que a interpretação equitativa, do uso da *epieikeia* aristotélica, sendo, aliás, inadmissível a vedação ao julgador do conhecimento de ocasiões nas quais a aplicação da norma resultaria em resultados funestos e/ou indesejados pelo próprio legislador. Veja-se a conhecida lição do estagirita⁵:

⁵ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de Antônio de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009, p. 124 (V – 1.137b1 -10) e 125 (V – 1.137b1 -1.138a1).



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Vamos discutir já a seguir a respeito da equidade e do equitativo, de que modo, por um lado, a equidade se relaciona com a justiça e como, por outro, o equitativo se relaciona com o justo. Quando examinamos os sentidos destas determinações percebemos não serem absolutamente iguais mas também não serem genericamente diferentes. Por vezes, louvamos a qualidade da equidade e do equitativo de tal sorte que empregamos o termos "equitativo" em vez do termo "bom", a respeito de outras situações que louvamos, para fazer ver que o que é mais equitativo é melhor. Outras vezes, contudo, quando acompanhamos o sentido do termo, parece absurdo que a equidade seja louvável se é outra coisa que não a justiça. Porque se forem diferentes, ou a justiça não é uma coisa séria ou a equidade não é justa; se, por outro lado, ambas as qualidades são sérias, serão, então, o mesmo.

Quase toda a dificuldade acerca da equidade resulta destas considerações. Em todas elas há qualquer coisa de correto e nenhuma das opiniões que estão formadas acerca destas determinações se opõem completamente umas às outras. Isto é, a equidade, embora sendo superior a um (sic) certa forma de justiça, é, ainda assim, justa; não é, portanto, melhor do que a justiça, como que pertencendo a um outro gênero de fenômenos. A justiça e a equidade são, pois, o mesmo. E, embora ambas sejam qualidades sérias, a equidade é a mais poderosa. O que põe aqui o problema é o fato de a equidade ser justa, não de acordo com a lei, mas na medida em que tem uma função retificadora da justiça legal.

O fundamento para tal função retificadora resulta de, embora toda a lei seja universal, haver, contudo, casos a respeito dos quais não é possível enunciar de modo correto um princípio universal. Ora nos casos em que é necessário enunciar um princípio universal, mas aos quais não é possível aplica-lo na sua totalidade de modo correto, a lei tem em consideração apenas o que se passa o mais das vezes, não ignorando, por isso, a



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

margem para o erro mas não deixando, contudo, por outro lado, de atuar menos corretamente. O erro não reside na lei nem no legislador, mas na natureza da coisa: isso é simplesmente a matéria do que está exposto às ações humanas. Quando a lei enuncia um princípio universal, e se verifica resultarem casos que vão contra essa universalidade, nessa altura está certo que se retifique o defeito, isto é, que se retifique o que o legislador deixou escapar e a respeito do que, por se pronunciar de um modo absoluto, terá errado. É isso o que o próprio legislador determinaria, se presenciasse o caso ou viesse a tomar conhecimento da situação, retificando, assim, a lei, a partir das situações concretas que de cada vez se constituem. Daqui resulta que a equidade é justa, e até, em certo sentido, trata-se de uma qualidade melhor do que aquela forma de justiça que está completamente sujeita ao erro. A equidade não será, contudo, uma qualidade melhor do que aquela forma de justiça que é absoluta. A natureza da equidade é, então, ser retificadora do defeito da lei, defeito que resulta da sua característica universal. Por este motivo, nem tudo está submetido à legislação, porque é impossível legislar em algumas situações, a ponto de ser necessário recorrer a decretos. A regra do que é indefinido é também ela própria indefinida, tal como acontece com a régua de chumbo utilizada pelos construtores de Lesbos. Do mesmo modo que esta régua se altera consoante a forma da pedra e não permanece sempre a mesma, assim também o decreto terá de se adequar às mais diversas circunstâncias. Assim, é, pois, evidente que a equidade é justa e, de fato, até é superior a uma certa forma de justiça. Mais evidente ainda é, a partir daqui, quem é equitativo.

O que é deste gênero está decidido e atua, de acordo com um princípio equitativo que aplica nas mais variadas circunstâncias. Contudo, não será tão rigoroso na aplicação intransigente da lei que se torne obsessivo, mas, embora a tenha do seu lado, será suficientemente



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

modesto ao ponto de ficar com uma parte menor do que lhe seria devido. Isto é, mantém-se equitativo. Esta disposição do caráter é, então, a equidade. Trata-se, pois, de uma certa forma de justiça e não constitui uma disposição diferente daquela.

A função desempenhada pela equidade a partir do trecho acima consistiria no uso da equidade como meio de superar o caráter abstrato e geral da legislação para que em um dado caso concreto sua aplicação não gerasse um resultado absurdo, descompassado com a finalidade, o *telos*, da norma. Seria possível dizer tranquilamente que a equidade neste caso não excepciona a previsão normativa, mas antes a confirma, haja vista que exclui de seu âmbito de incidência uma conduta que em tese poderia ser subsumida a mesma, mas que escapa do desiderato da norma, ou seja, não se encontra abrangida pela razão de ser do comando normativo. Algo formalmente subsumível ao suporte fáctico da norma não enseja a aplicação da respectiva consequência jurídica porque o enquadramento da conduta ao que consta literalmente na previsão legal discreparia a mais não poder do que se almeja com a instituição da norma. Não seria uma erosão da legalidade, mas sua confirmação, entendida a mesma como uma estrutura mais rica e complexa, mais adequada a relacionar-se dialeticamente com o tecido social. Há, ainda, uma relação entre a flexibilidade permitida pelo juízo equitativo com a manutenção da própria legislação, bastando ver que uma ordem muito rígida tende rapidamente a quebrar (veja-se os sistemas jurídicos autoritários em geral), mantendo-se quando muito pelo uso intenso da força, ao contrário do que é flexível que se adapta melhor e, mesmo perante os ventos mais fortes, apenas verga, mantendo-se em pé (p. ex. Constituição dos EUA, sistema jurídico inglês *etc.*).

Aliás, como bem apontado por um pensador contemporâneo, a saber, Miguel Reale⁶:

⁶ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 610.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

É por isso que dizemos que uma sentença nunca é um silogismo, uma conclusão lógica de duas premissas, embora possa ou deva apresentar-se em veste silogística. Toda sentença é antes a vivência normativa de um problema, uma experiência axiológica, na qual o juiz se serve da lei e do fato, mas coteja tais elementos com uma multiplicidade de fatores, iluminados por elementos intrínsecos, como sejam o valor da norma e o valor dos interesses em conflito.

O resgate da noção aristotélica parece atender ao chamado de Miguel Reale⁷ quando faz a seguinte observação:

O reajustamento permanente das leis aos fatos e às exigências da justiça é um dever dos que legislam, mas não é dever menor por parte daqueles que têm a missão de interpretar as leis para mantê-las em vida autêntica.

Do mesmo modo, veja-se o que diz Paulo Ferreira da Cunha⁸:

Sabendo qual seja a solução de direito positivo, ou quais as possíveis soluções do *quid iuris*, tem o juiz de criar, sobre uma tal base, o direito justo vivo, ou seja, apelar para o *quid ius*. É por isso que a justiça autêntica tem de integrar em si própria a *epikeia*, ou *aequitas*, a equidade. Tal como a régua de Lesbos, de que fala Aristóteles, adaptável aos objetos que deve medir.

No entanto, não foram poucas as ocasiões nas quais tentou-se vedar o manejo equitativo das leis. Basta ver, por exemplo, o longínquo precedente histórico citado por Tomás de Aquino⁹ consistente na prescrição do *Codex* do Imperador Justiniano a respeito de não poder outrem,

⁷ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 611.

⁸ CUNHA, Paulo Ferreira da. **Res Publica**. Ensaio Constitucional. Coimbra: Almedina, 1998, p. 115.

⁹ AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica. Volume VI**. São Paulo: Loyola, 2014, p. 689 (questão 120).



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

se não o próprio Príncipe, valer-se da equidade, informação esta igualmente noticiada por Maria Cristina Carmignani¹⁰ que, aliás, aponta como, após o advento do cristianismo, a equidade acabou por ser vista como benevolência (dimensão esta já indicada por Aristóteles no livro VI do *Ética a Nicômaco* e certamente função menos conhecida da *epieikeia*). Caminho igualmente perfilhado por Montesquieu¹¹ e pela Escola da Exegese.

Isso em termos clássicos ou, pelo menos, históricos. Atualmente, o instituto da *distinguishing* ganhou enorme força e extrapolou a Common Law, sendo inclusive acolhido pelo NCPD. Sobre o tema, veja-se a explicação de Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira¹²:

Fala-se em *distinguishing* (ou *distinguish*) quando houver distinção entre o caso concreto (em julgamento) e o paradigma, seja porque não há coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* (tese jurídica) constante no precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, alguma peculiaridade no caso em julgamento afasta a aplicação do precedente.

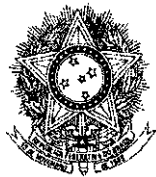
Portanto, a parte da argumentação despendida contra a pretensão da impetrante quando se disse que a não-aplicação redundava na declaração (oblíqua) da inconstitucionalidade, não se justifica, revelando-se merecedora de crédito a discussão proposta nos autos pela contribuinte.

Assim, viável o debate a respeito da restrição legal alcançar ou não a situação sob exame.

¹⁰ CARMIGNANI, Maria Cristina. A *aequitas* e a aplicação do Direito em Roma. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, vol. 104, jun./dez. 2009, p. 127 e 128 (p. 115-129).

¹¹ MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2004, p. 195.

¹² DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil. Volume 2**. 11ª ed. Salvador: Juspodvum, 2016, p. 504.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL



Aprofundando a cognição, cumpre colacionar as disposições legais cuja interpretação constitui-se no objeto da divergência:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Diante de tais textos legais a impetrante sustenta a inaplicabilidade no caso de cisão total seguida de incorporação, pois a normatização, tal como positivada, tinha como pressuposto que nos anos posteriores haveria a possibilidade de compensação, ou seja, que a empresa continuaria funcionando, o que incorre no caso da extinção da pessoa jurídica, permitindo, assim, a compensação integral diante do iminente desaparecimento da pessoa ficta. Aduz a impetrante, ainda, que a exposição de motivos do diploma legal confirma tal interpretação ao mencionar-se uma compensação que poderia chegar a ser integral. A impetrante aponta, por meio de simulações, o quanto a trava prejudicaria a incorporação, tornando mais gravosa a carga tributária do que se a sociedade continuasse existindo. Por fim, a impetrante antecipa-se aso argumentos contrários, apresentando razões



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

para que não se acolham as teses da ausência de norma expressa a prever a não-aplicação da trava, de que a compensação de prejuízos seria benefício e de que a interpretação teria de ser literal. Note-se, ainda, que a impetrante traz diversos precedentes, administrativos e judiciais, em favor do quanto defende.

A Fazenda Pública, por outro lado, além das alegações de inadequação da via eleita e da impossibilidade de frustrar-se a declaração de constitucionalidade já realizada pelo Supremo Tribunal Federal, advoga a denegação da ordem em razão da necessidade de evitar-se reorganizações societárias desnecessárias, do caráter de favor fiscal e da necessidade de interpretação literal do benefício, da impossibilidade de aproveitamento de créditos da incorporada pela incorporadora (cita precedentes do STJ nesse sentido e do TRF3 em caso análogo ao presente) e aduz que a jurisprudência do CARF era “cambaleante”, ao contrário do que sustenta a contribuinte, de modo que não existiria uma confiança legítima frustrada.

Eis os fundamentos *pro et contra* trazidos pelas partes.

A questão é tormentosa e por isso há decisões em um sentido e outro no seio do TRF3 (no sentido da compensação integral: AI 0009691-57.2016.4.03.0000; contra: AI 0010804-46.2016.403.0000). De igual modo, no âmbito do CARF também já foram tomadas decisões em um e em outro sentido. Assim, resta acesa a controvérsia posta nos autos.

Em um primeiro momento, impressionou-me a impossibilidade de aproveitamento dos créditos pela incorporadora (art. 33 do Decreto-lei 2.341/87¹³) e o reconhecimento da constitucionalidade das limitações à compensação compõem um feixe jurídico que, ao lado do risco de antecipação de extinções de pessoas jurídicas para fins de fruição rápida de créditos, demonstrariam que a situação dos autos não escaparia do alcance normativo dos dispositivos sobre os quais discute-se a melhor exegese.

¹³ Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL



Preocupou-me, ainda, se a extinção seria opção tributária muito melhor do que a continuidade, gerando-se um mercado quase infinito de empresas à venda e de inúmeras operações societárias com o único escopo de antecipação do aproveitamento creditício. Na mesma linha, o tratamento mais favorável ao encerramento do que à continuidade pareceu-me, em um primeiro momento, uma violação da igualdade e um desmerecimento da empresa que luta para manter-se ativa.

Tudo isso, aliado às diferenças das quais está revestida a compensação em sede tributária, levaria ao caminho da denegação da segurança.

Entretanto, há razões mais fortes que pavimentam a estrada da concessão da ordem.

É certo que o direito à compensação em sede tributária apresenta temperamentos que o distinguem do funcionamento do mesmo instituto em sede privada. Como bem ensina Aliomar Baleeiro¹⁴:

Nesse assunto, também o Direito Tributário, tomando de empréstimo, por equidade ou expediente, um instituto do Direito Privado (CTN, arts. 109 e 110), dele se afasta, em seus efeitos, para adaptá-los às peculiaridades das relações do Estado com os governados.

A compensação dos Códigos Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada.

No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público, mas o sujeito

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.314 e 1.315.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. [...]

A compensação tributária realmente impõe uma consideração cuidadosa das particularidades da relação com o Estado, na mesma linha do que ocorre com o regime de pagamentos, que é via precatório. Não por acaso, o art. 170 do CTN prevê a compensação como um direito condicionado e sujeito à restrições na sua fruição.

Como decidido pelo STF ao cancelar-se a validade da trava dos 30%, é possível aceitar temperamentos na compensação em matéria fiscal. Note-se, inclusive, que as restrições não são exclusividade brasileira, pois José Casalta Nabais¹⁵ noticia que no Direito lusitano a compensação também depende de autorização legal e que se verifica uma expansão de sua admissibilidade.

A meu sentir, as restrições podem existir, mesmo entendendo-se pelo caráter jusfundamental do instituto, acompanhando no ponto Hugo de Brito Machado¹⁶ quando pontifica:

Na verdade, o direito do contribuinte à compensação tem inegável fundamento na Constituição. Isto quer dizer que nenhuma norma inferior pode, validamente, negar esse direito, seja diretamente, seja por via oblíqua, tornando impraticável o seu exercício. Assim, a questão de saber se o direito à compensação tem, ou não, fundamento constitucional, é, em outras palavras, questão de saber se valem as normas jurídicas inferiores que de algum modo inviabilizam a compensação.

O direito de compensar é decorrência natural da garantia dos direitos de crédito, que consubstanciam parcelas do direito de propriedade, combinada com outros preceitos constitucionais. Seria absurdo pretender que alguém, sendo credor e, também, devedor da mesma pessoa, pudesse exigir daquela o montante de seu crédito, sem que estivesse também obrigado a pagar o seu débito. A compensação é, na verdade, um efeito inexorável das

¹⁵ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 288 e 289.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 186. No mesmo sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Altas, 2015, p. 384 e 385.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

obrigações jurídicas, e desse contexto não se pode excluir a Fazenda Pública.



O que não pode acontecer é a negação, no plano dos fatos, do direito subjetivo existente – o que ocorre ao negar-se a compensação integral pela sociedade que encerra sua vida jurídica. Se, na prática, a restrição se impõe de modo tal que acaba por esvaziar o direito do contribuinte, então há a frustração de posição jurídica atribuída pelo Direito.

Quando se cogita de ser a compensação uma benesse, um favor, então deve entender-se isso apenas como a legitimação de seu exercício condicionado a determinadas circunstâncias, mas nunca no sentido de que o reconhecimento em si do crédito – e, conseqüentemente, do débito – seja uma liberalidade. Aliás, sequer é outorgado ao Estado pelo cidadão o poder de fazer o que quiser, agindo ao seu bel-prazer, justificando-se a atuação do governo somente tendo em vista o cumprimento da ordem jurídica. E nem se diga que o interesse público justifica, pura e simplesmente, a negação do crédito, pois o interesse público é o móvel do bom funcionamento social como um todo, não se confundindo a busca do bem comum com o interesse fiscal e com a supressão de direitos dos contribuintes.

Assim, a negativa da fruição integral dos créditos acaba por solapar o direito à compensação do contribuinte.

Ultrapassada a questão acima, cumpre ter em vista que a negativa de apropriação dos créditos da incorporada pela incorporadora não pode ser utilizado como argumento em desfavor da pretensão compensatória, vez que à época de sua instituição não existia a trava de 30%, sendo a limitação à extinção indireta da obrigação apenas por determinado limite de tempo que variou ao longo dos anos.

Já a constitucionalidade da trava dos 30% não pode ser utilizada como argumento contra a pretensão deduzida em juízo por força do STF ter admitido restrição determinada, admitindo a premissa da possibilidade



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

de restrições – o que aqui igualmente se admite -, sem que se fizesse qualquer juízo sobre outras restrições. Assim, a advocacia da declaração de constitucionalidade como fundamento para a denegação esbarra no óbice de transformar-se uma premissa de caráter mais geral utilizada, juntamente com outras, para reconhecer-se a validade de determinada restrição, em fundamento para a validação de toda e qualquer outra restrição, extrapolando, assim, o fundamento do precedente.

Outro motivo que me impressionou em um primeiro momento, mas que agora não se revela tão relevante, consiste no risco de antecipação do encerramento de sociedades para fins de fruição imediata de créditos. Todavia, se a pessoa jurídica estivesse pura e simplesmente sendo encerrada, já poderia fruir os créditos, sob pena de provocar-se sua falência ao negar-se a compensação, mesmo a mesma sendo credora do Fisco. Aliás, a pessoa jurídica poderia, inclusive, exigir o pagamento em dinheiro¹⁷ – e se pode o mais, não tem como não poder o menos.

Desse modo, entendo cabível a distinção proposta pela impetrante, sendo regular a compensação. Por consequência, descabida a multa aplicada.

Aliás, especialmente em relação à sanção, o benefício da dúvida acode ao contribuinte, vez que a penalidade não se justifica perante um estado de acesa dúvida. E, além da controvérsia a respeito da questão da compensação em si, tem-se que o julgamento pelo CARF empatou e foi encerrado mediante voto de desempate, o que obviamente beneficia o Fisco, pois a controvérsia sempre é dirimida por servidor indicado pelo Estado.

Assim, a situação dos autos revela que foi violado o princípio hermenêutico de que na dúvida não se impõe penalidade, militando

¹⁷ Súmula 461 do STJ: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL



em favor do contribuinte a presunção de não-culpabilidade. Como bem pontificado por Fábio Martins de Andrade¹⁸:

[...] o voto duplicado de um dos julgadores, modifica e define (distorce) o resultado de um julgamento sobre o qual paira dúvida pelo colegiado acerca da regra a ser aplicada.

Ainda que se possa vir a distinguir o tratamento dispensado ao tributo em si e à sanção, certo é que, pelo menos a punição, submete-se ao crivo do art. 112 do CTN que, aliás, positiva regra inerente ao juízo de censura.

Portanto, no mínimo seria caso de declaração da inaplicabilidade da multa.

Pelo todo exposto, **julgo procedente o pleito, CONCEDENDO A ORDEM** para mandar a Receita Federal abster-se de todo e qualquer ato tendente à exigibilidade dos supostos débitos referentes ao IRPJ e à CSL, bem como seus consectários, inclusive multa, impostos no processo administrativo nº 19515.000428/2010-61.

Sem custas e honorários.

Com reexame necessário.

Registre-se. Intimem-se. Oficie-se.

São Paulo, 16 de agosto de 2017.

TIAGO BITENCOURT DE DAVID
Juiz Federal Substituto

¹⁸ ANDRADE, Fábio Martins de. Da ofensa do voto duplo aos princípios constitucionais da igualdade e do Estado Democrático de Direito. **Direito Federal**. 94. 2014, p. 205.

