

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA POR APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO FEITO PELO CONTRIBUINTE E NÃO HOMOLOGADO PELO FISCO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. DIREITO DE PETIÇÃO. A IMPOSIÇÃO DE MULTA NÃO PODE PRESCINDIR DA DEMONSTRAÇÃO, MEDIANTE PROCESSO ADMINISTRATIVO, DA MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE.

1. O art. 74, §7º, da Lei 9.430/1996 estabelece pena pecuniária como consequência da errônea indicação de um crédito a favor do contribuinte, para os fins de compensação.

2. Submetem-se à penalidade tanto os que indicaram o crédito, mesmo o sabendo inexistente, como aqueles que o apresentaram de boa-fé. Ofensa ao direito de petição e ferimento à razoabilidade.

3. Os eventuais benefícios trazidos pela medida para coibir abusos contra o Fisco não se mostram suficientes para ultrapassar os prejuízos ao devido processo legal.

4. A comprovação do elemento subjetivo do administrado é condição indispensável à imposição de restrições substanciais ao poder do Estado em restringir a liberdade ou a propriedade individual. Somente se admite a imposição da multa isolada quando comprovada, mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e ampla defesa, a má-fé do contribuinte na utilização de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de débitos próprios.

5. Não caracteriza a má-fé a mera reiteração de pedido já rejeitado ou de compensação não homologada anteriormente, mas sim quando essa conduta, analisada no caso concreto, ultrapassa os limites do exercício legítimo do direito de petição a ponto de configurar abuso desse mesmo direito.

6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para conferir interpretação conforme à Constituição ao §17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015 e ao inciso I do §1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021, para estabelecer que: a) É possível a imposição da multa isolada quando comprovada, mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e a ampla defesa, a má-fé do contribuinte na utilização de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de

débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal; e b) Não se caracteriza a má-fé a mera reiteração de pedido já rejeitado ou de compensação não homologada anteriormente, mas sim quando essa conduta, analisada no caso concreto, ultrapassa os limites do exercício legítimo do direito de petição a ponto de configurar abuso desse mesmo direito.

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Ação Direta proposta pela Confederação Nacional da Indústria em face do art. 74, §§ 15 e 17, da Lei Federal 9.430/1996, na redação conferida pela Lei 12.249/2010, além de dispositivos da Instrução Normativa 1.300/2012 da Receita Federal, que preveem multa sobre o valor do crédito tributário objeto de pedido de compensação pelo contribuinte.

Transcrevo o teor das normas questionadas, na redação em vigor à época da propositura da Ação Direta:

Lei Federal 9.430/1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(...)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Instrução Normativa 1300/2012

Art. 36 . Será aplicada, mediante lançamento de ofício, multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

Art. 45 . O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:

I - de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada;

Em face desse texto, a Requerente alegou a presença de inconstitucionalidade por violação ao direito de petição aos poderes públicos, ao princípio da vedação da utilização de tributos com efeito de confisco, bem como aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Anoto a conexão do objeto do presente julgamento com o Tema 736 da Repercussão Geral - "*Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal*" - de que trata o RE 796.939, de relatoria do Ministro EDSON FACHIN, pautado para julgamento nesta Sessão Virtual.

Ambos os casos tiveram julgamento iniciado no Plenário Virtual (SV de 17 a 24/4/2020 e de 8 a 14/5/2020), ocasião em que foram objeto de pedido de DESTAQUE pelo Ministro LUIZ FUX, retornando para julgamento.

O Ministro GILMAR MENDES, na presente ADI 4.905, votou pelo conhecimento parcial e, na parte conhecida, pela PROCEDÊNCIA da Ação Direta, sob o entendimento de que "*a aplicação de multa isolada pela mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade*".

No RE 796.939, o Ministro EDSON FACHIN, por sua vez, votou pelo desprovimento do recurso e fixação da seguinte tese de julgamento: "*É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária*".

É o relato do essencial.

De início, indico que acompanho o Ministro GILMAR MENDES no afastamento da preliminar de ilegitimidade ativa da entidade Requerente, e no conhecimento parcial da Ação Direta.

A Requerente, como confederação sindical patronal, é entidade legitimada, na forma do art. 103, IX, da CF, a propor ações de controle concentrado, conforme reconhecido pela jurisprudência da CORTE (ADI 6031, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 27/3/2020, DJe de 16/4/2020; ADI 5739, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 23/8/2019, DJe de 9/9/2019; ADI 1862, Rel. Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 13/3/2020, DJe de 29/6/2020).

Verifico, no caso, a existência de pertinência temática entre o âmbito de aplicabilidade da norma impugnada e a representatividade da CNI, pois, conforme aponta o Ministro Relator, o segmento industrial é especialmente afetado pelas normas sobre incidência, pagamento e compensação de tributos federais.

Firmada a legitimidade, cabe examinar a questão atinente ao conhecimento do objeto impugnado.

Deve ser reconhecida a perda do objeto em relação ao art. 74, §§ 15, da Lei 9.430/1996, em face da sua revogação pela Lei 13.137/2015, como assinalado pelo Ministro Relator.

Por outro lado, a questão constitucional deduzida pela Requerente em relação ao art. 74, §17, permanece hígida, mesmo em face da nova redação conferida pela Lei 13.097/2015 - "*§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo*" - na medida em que altera a base de cálculo da multa, sem descaracterizar a hipótese de incidência da mesma.

Conforme assinalado pelo Ministro Relator, após a propositura da presente ação, a Instrução Normativa RFB 1.300/2012 foi revogada pela Instrução Normativa RFB 1.717, de 17 de Julho de 2017, a qual foi

novamente revogada pela Instrução Normativa RFB 2.055, de 06 de dezembro de 2021, que disciplina a matéria de maneira similar ao regime anterior.

Conheço, portanto, a Ação Direta em relação à impugnação ao art. 74, §7º, da Lei 9.430/1996, e do art. 74, § 1º, I, da Instrução Normativa 2.055 /2021, da Receita Federal do Brasil.

Em síntese, as normas cuja constitucionalidade estamos a analisar estabelecem pena pecuniária (multa isolada de 50% do crédito indevidamente escriturado) como consequência da errônea indicação de um crédito a favor do contribuinte, para os fins de compensação.

A respeito do direito de petição, já me manifestei quanto a sua natureza nos seguintes termos: “O direito em análise constitui uma prerrogativa democrática, de caráter essencialmente informal, apesar de sua forma escrita, e independe de pagamento de taxas. Dessa forma, como instrumento de participação político-fiscalizatório dos negócios do Estado que tem por finalidade a defesa da legalidade constitucional e do interesse público geral, seu exercício está desvinculado da comprovação da existência de qualquer lesão a interesses próprios do peticionário” (*Direito Constitucional*. 33 ed. São Paulo: Atlas : 2017, capítulo 4, item 7.2).

O dispositivo impugnado apresenta o elemento volitivo como se irrelevante fora: submetem-se à penalidade tanto os que indicaram o crédito, mesmo o sabendo inexistente, como aqueles que o apresentaram de boa-fé. Ora, tal medida evidentemente ofende o direito de petição, pois cria um fator dissuasório não só para quem busca burlar o Fisco, mas também para quem supõe, genuinamente, possuir um valor a compensar.

Em sede doutrinária, sustentei que o direito de petição possui eficácia constitucional, obrigando as autoridades públicas endereçadas ao recebimento, ao exame e, se necessário for, à resposta em prazo razoável, sob pena de configurar-se violação ao direito líquido e certo do peticionário, sanável por intermédio de mandado de segurança. (*Direito Constitucional*, Ed. Atlas, 34ª edição, 2018).

Condicionar a não incidência da multa ao êxito da compensação, diante da miríade de normas tributárias que o contribuinte deve observar, ainda que não as conheça (art. 3º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), fere a razoabilidade, máxime quando presente a boa-fé na postulação, a demonstrar que o legislador valeu-se, para desestimular condutas desviantes que visam a burlar o incentivo fiscal, de meios inadequados, desproporcionais, os quais não observaram os limites impostos ao poder de tributar, constantes na CARTA MAGNA, que incidem, inclusive, na seara das obrigações acessórias.

Também defendi doutrinariamente que, no campo tributário, o que se exige da União, Estados, Distrito Federal e Municípios é uma coerência lógica na utilização e imposição de suas competências tributárias, bem como na aplicação dessas medidas restritivas, de modo que a transgressão à razoabilidade na imposição de medidas tributárias será flagrantemente inconstitucional, permitindo eficaz controle pelo Poder Judiciário (*op. Cit.*)

Essa compreensão encontra eco em precedente desta CORTE, no qual, *mutatis mutandis* , a *ratio juris* contempla a hipótese em exame. No ARE 915.424-AgR (DJe de 30/11/2015), de relatoria do eminente Ministro CELSO DE MELLO, restou assentado:

“(...)

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles e mediante

interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.

(...)

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF , art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140- 141 RTJ 178/22-24, v.g.):

O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due process of law* acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF , art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador. (RTJ 176/578-580 , Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno)

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados.”

As normas impugnadas não só ferem o direito de petição, ao embaraçar o livre acesso do jurisdicionado aos órgãos administrativos, mas, igualmente, o princípio da razoabilidade, em especial no seu sentido estrito, haja vista que os eventuais benefícios trazidos pela medida para coibir abusos contra o Fisco não se mostram suficientes para ultrapassar os prejuízos ao devido processo legal, que é um dos preceitos vértices da Constituição Federal.

A multa em questão é imposta dissociada do elemento volitivo do contribuinte; não se perquiri a boa ou má-fé daquele que efetuou o lançamento buscando o direito ao crédito relativo ao incentivo fiscal e, sobretudo, sem que haja sequer a constatação prévia de efetivo e patente dano à administração tributária.

No tema 897 da repercussão geral (RE 852.475), de minha relatoria, esta CORTE decidiu que são imprescritíveis as ações de ressarcimento ao erário fundadas na prática de **ato doloso** tipificado na Lei de Improbidade Administrativa.

Atente-se que o legislador constituinte estabeleceu, no art. 37 da Constituição Federal, pela primeira vez, a possibilidade de responsabilização e aplicação de graves sanções pela prática de atos de improbidade administrativa ciente de que a corrupção, a ilegalidade e a imoralidade no seio do Poder Público trazem graves reflexos na carência de recursos para a implementação de políticas públicas de qualidade.

Nessa esteira, a Lei 8.429/1992 previu punições, no campo civil, ao agente público, e a todo aquele que o auxilie, nas práticas de atos tipificados com uma ilegalidade qualificada por condutas voltadas para a corrupção com intuito de enriquecer-se ou causar prejuízo ao erário.

Portanto, não há dúvida acerca da relevância que o constituinte originário e também o legislador infraconstitucional deram para as medidas voltadas a coibir tais condutas.

Ainda assim, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no precedente supracitado, ao analisar a controvérsia a respeito da prescribibilidade do ressarcimento ao erário decorrente desses atos ilícitos, concluiu que a responsabilidade civil por ato de improbidade sempre exige a plena comprovação da **responsabilidade subjetiva**.

Por ocasião do julgamento, consignei em meu voto que não se pode pretender o ressarcimento ao erário decorrente da prática de ato de improbidade, apontando genericamente condutas de agente público sem o necessário elemento subjetivo do tipo e sem qualquer indicação que mostrasse a intenção de praticar ato de corrupção, caracterizando a acusação tão somente responsabilidade objetiva do réu, por exercer determinado cargo ou função pública.

Em hipóteses nas quais a conduta imputada ao agente é realizada de maneira objetiva, sem comprovação de mera participação do agente público ou de terceiro, ou mesmo de parcela de sua responsabilidade - impedindo-se, dessa maneira, inclusive a possibilidade do **exercício da ampla defesa** - resultando patente a ausência do elemento subjetivo do tipo (dolo), não se poderá afirmar que a conduta do agente público foi direcionada para a corrupção, ou ausente o elemento normativo (culpa), quando possível (art. 10), estará descaracterizado o ato de improbidade administrativa, e, conseqüentemente, a aplicação das sanções estabelecidas na Lei 8.429/1992, inclusive o ressarcimento ao erário.

Dessa forma, a comprovação de responsabilidade subjetiva para a condenação por ato de improbidade administrativa, com a consequente aplicação das sanções previstas no art. 12 da Lei 8.429/1992, inclusive a de ressarcimento ao erário, somente poderá ocorrer após a constatação da prática das elementares do tipo previstas nos arts. 9º, 10 ou 11, e, desde que presente o necessário elemento subjetivo do tipo (dolo), ou na hipótese do art. 10, também o elemento normativo (culpa), mediante o devido processo legal e a observância da ampla defesa e contraditório, na ação específica prevista nos arts. 14 a 18 da Lei 8.429/1992 e cujo prazo para ajuizamento está disciplinado em seu art. 23.

A condenação por improbidade administrativa e consequente imposição das respectivas sanções somente poderão ocorrer se, nos prazos fixados em lei, houver o ajuizamento da ação específica, e, após o devido processo legal, **garantida a ampla defesa e o contraditório**, houver uma decisão judicial condenatória.

Em um Estado de Direito, assim como no campo penal, também na responsabilidade civil por ato de improbidade, o Poder Público tem um prazo legal para exercer sua pretensão punitiva, não podendo, em regra, manter indefinidamente essa possibilidade, sob pena de desrespeito ao devido processo legal.

O devido processo legal, em seu sentido material, deve garantir efetiva e real proteção contra o exercício do arbítrio, com a imposição de restrições substanciais ao poder do Estado em restringir a liberdade ou a propriedade individual, entre elas, certamente, a estipulação de prazos fatais para o exercício das pretensões em juízo, na hipótese de improbidade administrativa.

O desrespeito às regras legais para o processo e julgamento por atos de improbidade administrativa, editadas em observância ao § 4º do art. 37, inclusive no tocante ao prazo possível para o ajuizamento da ação, conflita com a **garantia do devido processo legal, que configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de**

liberdade e propriedade quanto no âmbito formal, ao assegurar a paridade total de condições com o Estado-persecutor, dentro de regras procedimentais previamente estabelecidas e que consagrem a plenitude de defesa e impeçam o arbítrio do Estado. Como salientado pelo Decano desta SUPREMA CORTE, Ministro CELSO DE MELLO, ao analisar o poder persecutório do Estado, a própria exigência de processo judicial representa poderoso fator de inibição do arbítrio estatal e de restrição ao poder de coerção do Estado (1ª Turma, HC 73.338/RJ).

Essa diretiva, com mais forte razão, aplica-se no presente caso no qual se imputa ao sujeito passivo da obrigação tributária uma pena pecuniária (multa isolada de 50% do crédito indevidamente escriturado) como consequência da errônea indicação de um crédito a favor do contribuinte, ainda que este tenha atuado de boa-fé acreditando fazer jus ao benefício fiscal previsto no art. 74 da Lei 9.430/1996, redação da Lei 12.249/2010), que dispõe que “ *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*”

A comprovação do elemento subjetivo do administrado é condição indispensável à imposição de restrições substanciais ao poder do Estado em restringir a liberdade ou a propriedade individual.

Vou me permitir acompanhar, na parte essencial de seu voto, o Ministro Relator. Contudo, com todas as vênias, divirjo em um aspecto específico. Nos termos da fundamentação aqui desenvolvida, entendo que se deve possibilitar a imposição da multa isolada quando comprovada, mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e ampla defesa, a má-fé do contribuinte na utilização créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de débitos próprios. Por sua vez, não se caracteriza a má-fé a mera reiteração de pedido já rejeitado ou de compensação não homologada anteriormente, mas sim quando essa conduta, analisada no caso concreto, ultrapassa os limites do exercício legítimo do direito de petição a ponto de configurar abuso desse mesmo direito.

Dessa forma, acompanho, naquilo que é essencial, o Ministro Relator que conhece parcialmente da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, tendo em vista a revogação parcial de disposição impugnada, e, na parte conhecida, julga procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, ao inciso I do §1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021.

Nos termos de minha fundamentação, CONHEÇO PARCIALMENTE da ação e, nessa extensão, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE o pedido para, conferindo interpretação conforme à Constituição ao § 17 do art. 74, da Lei 9.430/1996, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015 e ao inciso I do §1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021, estabelecer que:

a) É possível a imposição da multa isolada quando comprovada, mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e a ampla defesa, a má-fé do contribuinte na utilização de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal; e

b) Não se caracteriza a má-fé a mera reiteração de pedido já rejeitado ou de compensação não homologada anteriormente, mas sim quando essa conduta, analisada no caso concreto, ultrapassa os limites do exercício legítimo do direito de petição a ponto de configurar abuso desse mesmo direito.

É o voto.