VOTO

1. Legitimidade ativa e pertinência temática

A parte autora, Confederação Nacional da Indústria, é entidade sindical de terceiro grau, representativa de categoria econômica, abarcada, portanto, pelo art. 103, inciso IX, da Constituição Federal.

Segundo a jurisprudência desta Corte, entretanto, há que se exigir, ainda, que o conteúdo do ato impugnado guarde relação de pertinência com a finalidade institucional da entidade sindical. Confiram-se, a propósito, os seguintes precedentes: ADI-AgR 5.023, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 6.11.2014; ADI-QO 1.526, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 21.2.1997; ADI-MC 1.519, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 13.12.1999; ADI-MC 1.508, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 29.11.1996; e ADI-MC 1.151, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19.5.1995.

Ora, a autora tem, dentre os seus objetivos estatutários, a missão de "*representar, defender e coordenar os interesses gerais da indústria, contribuindo, direta ou indiretamente, para fomentar a expansão e a competitividade do setor industrial e o desenvolvimento econômico e social do país*" (art. 3°, inciso I, do Estatuto da CNI). (eDOC 3, p. 3)

Versando o ato impugnado sobre restituição e compensação de tributos federais, que tem o setor industrial como importante sujeito passivo, **tenho por atendidos os requisitos da pertinência temática e da legitimidade ativa da Confederação Nacional da Indústria (CNI) para iniciar o processo de controle de constitucionalidade abstrato no que tange aos dispositivos da Lei 9.430/1996, alterados pela Lei 12.249/2010** .

2. Objeto

A presente ação direta de inconstitucionalidade tem por objeto os parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – que dispõe sobre a legislação tributária federal e dá outras providências –, com a redação dada pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, cujo texto transcrevo a seguir:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

"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. (redação dada pela Lei n° 10.634 /2002)

(...)

§ 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 ". (grifo nosso)

Após a propositura da presente ADI, protocolada no Supremo Tribunal Federal em 31.1.2013, o § 15 do artigo 74, da Lei 9.430/1996 foi revogado pela Medida Provisória 656, de 7 de outubro de 2014, *verbis* :

"Art. 56. Ficam revogados:

I - imediatamente, os arts. 44 a 53 da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, o art. 28 da Lei nº 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e **os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996** ; e

II - a partir da data de entrada em vigor da regulamentação de que trata o inciso III do § 2º do art. 52, o § 2º do art. 18 e o art.18-A da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991". (grifo nosso)

A medida provisória foi convertida na Lei 13.079/2015. Nada obstante, o dispositivo correspondente ao art. 56, inciso I, da MP na lei de conversão (art. 169, inciso I) foi vetado pela Presidente da República:

"I - imediatamente, o art. 15 do Decreto-Lei n° 3.365, de 21 de junho de 1941, os arts. 44 a 53 da Lei n° 4.380, de 21 de agosto de 1964, o art. 18 e o inciso I do art. 52 da Lei n° 6.360, de 23 de setembro de 1976, o art. 4° da Lei n° 7.789, de 23 de novembro de 1989, os §§ 6° e 7° do art. 3° da Lei n° 8.666, de 21 de junho de 1993, o inciso VIII do Art. 16 da Lei n° 9.782, de 26 de janeiro de 1999, o art. 28 da Lei n° 10.150,

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

de 21 de dezembro de 2000, **os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996** , e o art. 25 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;" (grifo nosso)

Os parágrafos 15 e 16, do artigo 74, da Lei 9.430/1996 foram revogados, **em caráter definitivo** , pelo art. 4º, inciso II, da Medida Provisória 668, de 30 de janeiro de 2015, e pelo art. 27, inciso II, da Lei 13.137/2015 (lei de conversão), este último a seguir transcrito:

"Art. 27. Ficam revogados:
(...)
II - os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996; "

Verifico, portanto, a perda superveniente de objeto da presente ação direta de inconstitucionalidade quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430 /1996, alterado pela Lei 12.249/2010, não devendo a ação ser conhecida quanto ao dispositivo revogado.

Com efeito, a jurisprudência do STF é firme no sentido de considerar prejudicada a ação direta de inconstitucionalidade, quando houver revogação ou alteração substancial superveniente da norma objeto do controle de constitucionalidade.

Nesse sentido, destaco os seguintes precedentes: ADI 3.885/DF, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 6.6.2013; ADI 2.352/ES, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe. 17.8.2011; ADI 3.265/MT, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 15.4.2011; e ADI-ED 4.061/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe. 17.9.2015, de cuja ementa transcrevo o seguinte excerto:

"2.Diante da revogação das normas impugnadas, o objeto da pretensão inicial não mais subsiste, revelando-se inviável o exame de sua compatibilidade com a Carta Maior por meio do controle abstrato de constitucionalidade.
3. A jurisprudência dessa Suprema Corte é pacífica quanto à prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto, quando sobrevém a revogação ou alteração substancial da norma questionada em sua constitucionalidade".

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

O § 17, do art. 74, da Lei 9.430/1996, por sua vez, teve a sua redação alterada pela Medida Provisória 656/2014, convertida na Lei 13.097/2015, o que resultou na seguinte redação:

> "§ 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 pelo sujeito passivo".

Entretanto, tal alteração não representou modificação substancial na norma impugnada. **Foi alterada, tão somente, a base de cálculo da multa isolada.**

Na redação anterior, a multa incidia sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada; na redação atual, sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

Além dos dispositivos legais, a presente ação pretende ver declarada a inconstitucionalidade, por arrastamento, dos artigos 36, *caput* , e 45, § 1º, inciso I, da Instrução Normativa RFB 1.300, de 20 de novembro de 2012, cujos dispositivos transcrevo a seguir:

> "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.
>
> Parágrafo único. O percentual da multa de que trata o caput será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.
>
> (...)
>
> 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; ou
>
> II - de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo".

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/05/2020 00:00

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. Confira-se o art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055 /2021:

> "Art. 74. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os acréscimos legais previstos na legislação.
>
> § 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, no percentual de:
>
> I - de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada; ou
>
> II - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, se comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo."

Cumpre lembrar que a inconstitucionalidade por arrastamento ou atração ocorre quando a declaração de inconstitucionalidade de uma norma impugnada se estende aos dispositivos normativos que apresentam com ela uma relação de conexão ou interdependência.

Nessa linha, eventual declaração de inconstitucionalidade dos preceitos legais importará, também, a inconstitucionalidade dos dispositivos correspondentes na Instrução Normativa, pois esta guarda com a lei relação de dependência, ao disciplinar os procedimentos relativos à restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de tributos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ante as alterações legislativas, a CNI aditou a petição inicial, restringindo o escopo ao § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 13.097/2015 (eDOC 37).

Considerando que a modificação legislativa não promoveu substancial alteração no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, remanesce o interesse de agir no tocante ao referido dispositivo, e respectivas normas regulamentadoras.

Dessa forma, tratando-se de ação que impugna a constitucionalidade de lei federal, editada posteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, tenho por atendidos os pressupostos de admissibilidade da

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

presente ação direta de inconstitucionalidade, **cujo objeto, então, restringe-se à declaração de inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, com redação conferida pela Lei 13.097/2015, a qual transcrevo:**

> "Art. 74 (…)
> § 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 pelo sujeito passivo". (Redação dada pela Lei 13.097, de 2015)

Passo ao exame do mérito.

3. Mérito

Com a revogação do § 15 do art. 74 da Lei 9.430/1996 e as alterações posteriores, a discussão de mérito cinge-se à norma sancionadora constante do § 17, do art. 74, da Lei 9.430/96. Eventual inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados da Instrução Normativa será mera consequência do que for deliberado no tocante ao supramencionado preceito legal.

A estrutura da norma impugnada tem como antecedente a conduta do sujeito passivo em declarar compensação tributária e o ato da administração tributária não homologando a correspondente declaração de compensação.

A consequência da norma é a aplicação de multa isolada de 50% do valor do débito compensado não homologado.

Importante destacar que o dispositivo questionado não discrimina o motivo que ensejou a não homologação, mas exclui, de forma explícita, a hipótese de falsidade da declaração. **Portanto, não se está aqui a debater a aplicação de multa em caso de declaração comprovadamente falsa** .

Previamente à discussão do mérito da presente ação, entendo por oportuno tecer algumas considerações sobre o instituto da compensação tributária e sobre as penalidades cominadas pela legislação atinentes à declaração de compensação.

3.1. Compensação tributária

A compensação é um instituto de direito civil, um modo de extinção de obrigações jurídicas. Segundo o art. 368 do Código Civil, " *se duas pessoas*

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem" .

No Direito Tributário, a compensação é, de forma análoga ao direito civil, modalidade de extinção do crédito tributário, consoante dispõe o Art. 156, inciso II, do CTN. É matéria sujeita à reserva legal, tendo em vista o disposto no Art. 97, VI, do CTN, *verbis* :

> " *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*
> (...)
> VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades".

Portanto, só é admitida **na forma e nas condições previstas em lei** .

Com efeito, já dispunha o Código Civil de 1916 que:

> "Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda".

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) seguiu a mesma linha preconizando que:

> "Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública".

Cabe, portanto, ao legislador ordinário do ente que detiver a competência tributária estabelecer as condições e garantias para a compensação dos créditos tributários com os créditos que o sujeito passivo possuir em face da Fazenda Pública. O legislador ordinário o faz atendendo às normas gerais em matéria tributária estabelecidas pelo CTN (art. 146, III, da Constituição Federal).

A despeito desta previsão no CTN, somente após 25 anos do referido Código, a União editou lei disciplinando a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, limitando a compensação aos tributos e contribuições da mesma espécie. Trata-se do art. 66 da **Lei 8.383/1991** , na sua redação original:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

> "Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.
>
> §1° A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.
>
> §2° É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. §3° A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.
>
> §4° O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo".

Portanto, sob a égide da Lei 8.383/1991, possibilitou-se ao sujeito passivo a compensação de tributos ou contribuições federais, nos casos de pagamento indevido ou a maior, desde que efetuada entre tributos ou contribuições da mesma espécie. Tal modalidade de compensação aplica-se, por excelência, aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. A compensação independe de autorização prévia do Fisco, que resguarda o direito de verificar o lançamento e lançar eventuais diferenças. A extinção do crédito tributário ocorre sob condição resolutória da ulterior homologação, expressa ou tácita, pelo Fisco, nos termos do Art. 150 do CTN.

Lei 9.430/1996

A Lei 9.430/1996 passou a admitir a possibilidade de compensação entre débitos e créditos oriundos de espécies tributárias distintas, desde que sujeitos à administração da Receita Federal, mas condicionou a compensação à autorização da SRF, mediante requerimento do interessado. Na sua redação original, dispunha que:

> "Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I -o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II-a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, **a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração** ". (grifo nosso)

A compensação de tributos e contribuições de diferentes espécies era feita mediante "Pedido de Compensação", um requerimento formulado pelo contribuinte, nos termos do art. 12, §3º, da Instrução Normativa SRF 21, de 10 de março de 1997, que regulamentou a referida lei.

Lei 10.637/2002

A Lei 10.637/2002 – resultante da conversão da MP 66/2002 – alterou a sistemática de compensação. Consoante descreve sua exposição de motivos, tal medida provisória:

> "instituí mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais".

Foi autorizada a compensação entre débitos e créditos de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Entretanto, a compensação por iniciativa do sujeito passivo passou a ser realizada **mediante entrega de declaração na qual constem informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados** (art. 74, § 1º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.637/2002).

Nesses termos, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º). Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa foram considerados declaração

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos no artigo (art. 74, § 4º).

Nada obstante, foram estabelecidas hipóteses em que a compensação, mediante entrega de declaração, é vedada (art. 74, § 3º), tais como, no caso do saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste do Imposto de Renda de Pessoa Física ou dos débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da declaração de importação.

Lei 10.833/2003

A Lei 10.833/2003 – resultante da conversão da MP 135/2003 –, sem alterar a sistemática anterior, promoveu alterações em matéria de compensação tributária, buscando:

> "estabelecer os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa e pelo sujeito passivo na hipótese de não-homologação da compensação declarada à Secretaria da Receita Federal, bem assim de atribuir à declaração de compensação natureza de confissão de dívida dos débitos indevidamente compensados e, ainda, de instituir limitações à compensação espontânea, com vistas a evitar a postergação indefinida do pagamento dos débitos tributários". (Exposição de Motivos da MPV 135/2003)

Merecem destaque, dentre as alterações promovidas, o prazo para homologação da compensação, que foi estabelecido em cinco anos (art. 74, § 5º), e o preceito que considera a declaração como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados (art. 74, § 6º).

Ademais, foram estabelecidas novas hipóteses (art. 74, § 3º) em que a compensação não pode ser realizada por meio da sistemática vigente (declaração de compensação): quanto aos débitos relativos a tributos ou contribuições administrados pela SRF que já tenham sido encaminhados para inscrição em dívida ativa; quanto a débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis); e quanto a débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela SRF.

Por fim, o art. 18 da Lei 10.833/2003 dispõe sobre a aplicação da multa isolada nos casos de compensação indevida, aplicando-se unicamente nas hipóteses de o crédito ou débito não ser passível de compensação por

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

expressa disposição legal; bem como no caso de o crédito ser de natureza não tributária; ou, ainda, quando caracterizada prática de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964, a saber, nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

Lei 11.051/2004

A Lei 11.051/2004 alterou a Lei 9.430/1996, para ampliar as vedações à compensação, tais como no caso de objeto de pedido de restituição ou ressarcimento já indeferido pela SRF. Além disso, criou a figura da **compensação não declarada** .

Nas hipóteses de compensação vedada (art. 74, § 3º) e noutras trazidas pela nova lei (art. 74, §12, II), como no caso de crédito de terceiros, crédito-prêmio do IPI ou referente a título público, **a declaração de compensação é considerada inexistente** . Nessas hipóteses, não se produzem os efeitos de extinção do crédito tributário, a declaração não constitui instrumento de confissão de dívida e não se aplica o prazo de homologação de cinco anos ou, ainda, as normas atinentes à não homologação da declaração (intimação, manifestação de inconformidade etc.).

Lei 11.941/2009

Por fim, merece destaque a Lei 11.941/2009, que inseriu uma nova hipótese de compensação não declarada, qual seja, aquela em que o crédito tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade da lei, ressalvadas as hipóteses ali elencadas.

Pois bem. Observa-se dessa evolução histórica o conjunto de leis e medidas provisórias que modificaram a disciplina da compensação tributária, tornando as hipóteses de cabimento ou vedação mais complexas, o que pode dificultar a sua aplicação pelo operador do direito.

3.2. Direito subjetivo à compensação tributária

Atendidos os requisitos previstos em lei, ou seja, as condições e garantias a que se refere o art. 170 do CTN, **a compensação tributária se**

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à avaliação de conveniência e oportunidade da administração tributária .

Consoante esclarece Paulo de Barros Carvalho:

> "A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não dobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade, antagônico ao estilo de reserva legal estrita que preside toda a normalização dos momentos importantes das relações jurídicas tributárias .
>
> No quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, noutro, o mesmo se passando com o sujeito devedor" (**Curso de Direito Tributário** , 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 460). (grifo nosso)

Assim sendo, atendidas as condições e as garantias definidas na lei específica, o sujeito passivo tem direito subjetivo à compensação tributária, passível de declaração na via mandamental ou oponível à pretensão executória do fisco, em sede de embargos à execução fiscal.

Essa assertiva é de fundamental importância para o debate que se segue, relativo, justamente, ao exercício desse direito subjetivo e da eventual sujeição à penalidade aplicada pela administração tributária.

3.3. Sanções tributárias e compensação

As multas tributárias podem ser classificadas segundo a sua natureza: multas moratórias e multas punitivas. Estas, por sua vez, podem ser classificadas em isoladas ou de ofício.

Esta Corte já teve a oportunidade de se manifestar de forma a esclarecer sobre a referida classificação:

> "No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em

Plenário Virtual - Início de voto - 08/05/2020 00:00

> decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. **As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa.** No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação". (AI-AgR 727.872/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe. 18.5.2015) (realce atual)

As multas punitivas incidem, também, no caso de descumprimento de deveres instrumentais, reforçando o dever de todos em colaborar com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos. As multas punitivas tributárias podem ser classificadas em isoladas, de ofício, qualificadas e agravadas.

São isoladas:

> "as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco – de ofício – em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrentes de seu descumprimento dependem de ato do Fisco, constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular". (HARET, Florence. **Multas Tributárias de Ofício, Isolada, Qualificada e Agravada – Considerações sobre Cumulação de Multas e sobre o Entendimento Jurisprudencial dos Princípios da Proporcionalidade e do não Confisco Aplicados às Multas Tributárias.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 225, jun /2014, p. 62)

Em tributo sujeito a lançamento por homologação, segundo a autora, só faz sentido falar em multa isolada antes da declaração ou pagamento antecipado do sujeito passivo, ou seja, quando o fisco ainda não tem qualquer conhecimento do imposto devido. Se há declaração, fala-se apenas em multa de ofício e não em isolada.

De qualquer forma, Florence Haret reconhece a insuficiência desse critério de distinção, uma vez que a multa isolada também é produzida de ofício.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

Segundo esse critério de distinção, a penalidade prevista no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 seria uma multa de ofício, e não uma "multa isolada", na literalidade do dispositivo, eis que aplicada após a declaração de compensação do sujeito passivo, que constitui um instrumento de confissão de dívida.

Não pretendo entrar no mérito dessa distinção. Busco, tão somente, contextualizar a sanção tributária impugnada por esta ação direta de inconstitucionalidade. Portanto, usarei de forma intercambiável as expressões multa de ofício e multa isolada.

A seguir, traço um panorama sobre as multas a que está sujeito o contribuinte ou responsável em função da declaração de compensação.

No caso de **não homologação, quando comprovada a falsidade da declaração** apresentada, o sujeito passivo está submetido à multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado **,** consoante art. 18, § 2º, da Lei 10.833/2003 c/c art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

No caso de **compensação considerada não declarada, nas hipóteses do art. 74, § 12, inciso II, da Lei 9.430/96** (vedações à compensação em função da natureza dos créditos), o contribuinte ou responsável sujeita-se à multa de 75% sobre o valor do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18, § 4º, da Lei 10.833/2003 (alterada pela Lei 11.488/2007) c/c art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996.

Essa penalidade incide, portanto, nas hipóteses em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" do IPI;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF;

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; tenha sido julgada inconstitucional em sentença

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal.

No caso de **compensação considerada não declarada, nas hipóteses do art. 74, § 12, inciso II, da Lei 9.430/1996 (vedações à compensação em função da natureza dos créditos), em caso de sonegação, fraude ou conluio** , o contribuinte ou responsável sujeita-se à multa de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18, § 4º, da Lei 10.833 /2003 (alterada pela Lei 11.488/2007) c/c art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430 /1996 c/c arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Por fim, temos a multa em questão na presente ADI, relativa à **compensação não homologada** (art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 13.097/2015), no percentual de 50% sobre o valor do débito indevidamente compensado.

Constata-se, assim, o grande arsenal à disposição da Receita Federal do Brasil para sancionar condutas indevidas do sujeito passivo atinentes à declaração de compensação.

Portanto, as três primeiras normas sancionadoras restringem o escopo da incidência da multa por compensação não homologada, que só se aplicaria, então, quando não for o caso de falsidade da declaração e nem de compensação considerada não declarada em função da natureza dos créditos ou com conluio, fraude ou sonegação.

3.4 Violação ao princípio da proporcionalidade

É pacífica na doutrina a aplicação do princípio da proporcionalidade no direito administrativo sancionador. **Regis Fernandes de Oliveira** , ao discorrer sobre a proporcionalidade das sanções, destaca que:

> "(...) as sanções devem guardar proporção com a finalidade buscada. O excesso deve ser evitado e, em caso de exacerbação, o Judiciário reconhecerá a ilegalidade ou inconstitucionalidade da punição. O contraste do desvio de poder será apurado pela análise dos direitos individuais previstos na Constituição Federal". (Infrações e Sanções Administrativas, 2 ed. São Paulo: RT, 2005, p. 94)

Especificamente sobre as sanções tributárias, **Paulo Roberto Coimbra Silva** deixa clara a importância do princípio da proporcionalidade:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

> "(...) nos tribunais os juízes tem o ineximível dever de verificar a constitucionalidade das sanções positivas, mercê do primado da proporcionalidade, estejam elas ainda abstratamente previstas na norma tributária ou já concretamente imputadas a um caso específico". (**Direito Tributário Sancionador** , São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 309)

De um lado, a proporcionalidade tem como destinatário *"o legislador, num momento pré-normativo, impondo-lhe o dever de sopesar a adequação e propriedade das consequências prescritas no comando das normas jurídicas aos fatos descritos em seus respectivos antecedentes"* (COIMBRA SILVA, p. 308).

De outro, *"o aplicador da lei, em especial, quando do exercício do poder de polícia e/ou das potestades sancionadoras do Estado, sejam em instância administrativa ou judicial"* (*Idem, ibidem*).

Acerca da aplicação *in concreto* do princípio da proporcionalidade às sanções administrativas, destaco o seguinte precedente desta Corte, tendo por base o art. 2º da Lei 9.784/1999 (Lei de Processo Administrativo Federal):

> "RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO. PENA DE DEMISSÃO. IMPOSIÇÃO. NÃO OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. ABSOLVIÇÃO DO RECORRENTE NO ÂMBITO PENAL. PENALIDADE DESCONSTITUÍDA. RECURSO PROVIDO. 1. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade devem nortear a Administração Pública como parâmetros de valoração de seus atos sancionatórios, por isso que a não observância dessas balizas justifica a possibilidade de o Poder Judiciário sindicar decisões administrativas.** 2. A Lei 9.784/1999 dispõe que "Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência". (...)". (RMS 28.208/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 20.3.2014) (grifo nosso)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

Cabe destacar que estamos a falar no juízo de proporcionalidade *in abstrato* da sanção cominada no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, com as alterações posteriores, ou seja, estamos a apreciar se, no referido dispositivo, há vício de inconstitucionalidade substancial decorrente do excesso de poder legislativo.

Na esteira da doutrina e jurisprudência alemã, o juízo de proporcionalidade é exercido a partir de três testes ou subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme análise feita a seguir.

3.4.1. Adequação

O subprincípio da adequação (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos.

Mas quais seriam os objetivos pretendidos pela multa pela não homologação de declaração de compensação?

Segundo a Advocacia-Geral da União, a multas introduzidas pela Lei 12.249/2010 teriam por objetivo coibir a apresentação de pedidos ou declarações objetivando restituições ou compensações sabidamente indevidas, com vistas a obter, principalmente, a suspensão da exigibilidade de crédito tributário. Além disso, as multas teriam por objetivo imprimir maior rapidez na homologação de declarações de compensação dos contribuintes de boa-fé.

Por elucidativo, transcrevo o seguinte excerto da manifestação da AGU:

> "(...) o contribuinte/administrado é convidado a colaborar com a atuação do Estado através, por exemplo, de declarações tributárias referentes a supostos créditos para com o Poder Público, objetivando ressarcimento ou compensações, sendo que o Estado apenas possui condições de verificar, por amostragem, se os dados apresentados são fidedignos à realidade dos fatos. Se forem, há homologação do pedido.
>
> 10. Ocorre que muitos contribuintes, cientes da limitação da capacidade de fiscalização do Estado, estavam se valendo dessa benesse oferecida para obterem por meios escusos vantagens indevidas.
>
> 11. Com efeito, o contribuinte apresentava declarações objetivando ressarcimentos ou compensações sabidamente indevidas

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

para obter, principalmente, suspensão de exigibilidade de crédito tributário e a possibilidade de recebimento de 50% do valor pleiteado em 30 dias, respectivamente.

12. Esta atitude levou o Estado a ter que intensificar suas auditorias sobre as declarações apresentadas, visto que estava ocorrendo em muitos casos violação ao princípio da colaboração. **Tal intensificação resultou na morosidade para ressarcimento ou homologação de compensações daqueles contribuintes que agiam em conformidade com as leis tributárias, onerando sua atuação empresarial, já que se viam privados de divisas para seu fluxo de caixa, lesando em última análise a economia como um todo** .

13. **Visando a desestimular tal conduta, pois quase a metade dos pedidos de repetição ou compensação foi indeferida como se verá, a Administração Tributária optou pela aplicação de multas àqueles que agissem com abuso de direito (ato ilícito lato sensu)** .

Com isso, buscou-se a diminuição das declarações fraudulentas e, consequentemente, maior rapidez na homologação de restituições ou compensações aos contribuintes de boa-fé ". (grifo nosso)

Por sua vez, na exposição de motivos da Medida Provisória 656/2014 – convertida na Lei 13.097/2015 –, que excluiu a multa prevista no § 15 e alterou a redação do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, destaca-se o objetivo de coibir declarações de compensação sem a existência de créditos correspondentes para extinguir o imposto devido. Mas exclui, expressamente, do antecedente da norma sancionadora, a hipótese de falsidade da declaração. Transcrevo o seguinte excerto da exposição:

"A presente proposta de Medida Provisória também visa revogar a aplicação da multa isolada (§§15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996) incidente sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. A jurisprudência judicial é quase unânime em afastar essa multa sob o argumento de que sua aplicação fere o direto constitucional de petição.

12. Com a revogação proposta para os §§ 15 e 16, e visando manter a aplicação da multa isolada de 50% apenas nos casos de não homologação de compensação, faz-se necessária nova redação para o § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, trazendo para o referido parágrafo o percentual da multa antes previsto no § 15, e para substituir o termo 'crédito' por 'débito", que é efetivamente o valor indevidamente compensado e que deverá ser a base de cálculo da multa isolada.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

> 13. A nova redação proposta para o § 17 deixa claro que **o instituto da Declaração de Compensação não deve ser utilizado para extinção de débitos sem a existência de créditos correspondentes** , em estrita observância do que dispõe o art. 170 do CTN.
>
> 14. Assim, **é aplicável a multa isolada no caso em que o débito é extinto sob condição resolutória, mas cujo crédito indicado para compensação é insuficiente, no todo ou em parte, para extinguir o tributo devido** .
>
> 15. E a ressalva contida no §17 de que essa multa não se aplica no caso de **falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo é porque para esta hipótese existe previsão específica de aplicação de multa isolada nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2013** ". (grifo nosso)

Nesse contexto, espera o Fisco que apenas os contribuintes que tenham absoluta certeza do seu direito à compensação efetuem a declaração.

A norma não é adequada para coibir fraudes, falsidade ou abuso de direito, uma vez que tais condutas não fazem parte do antecedente da norma sancionatória.

Resta evidente, portanto, o propósito subliminar de tentar reduzir o objeto a ser fiscalizado pela Receita Federal (declarações de compensação) a fim de adaptá-lo à capacidade de fiscalização do órgão.

De qualquer forma, entendo que a restrição objeto desta ADI não passa no teste da adequação, senão vejamos.

Examinando as informações de declarações de compensação transmitidas pelo sistema PER/COMP, por exercício financeiro, extraímos a tabela a seguir.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

Com base nos dados extraídos, verifica-se que não houve uma significativa redução no número de declarações de compensação com a cominação da multa pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010. Fonte: Relatório Anual de Atividades – RFB (2013)

De fato, entre 2003 e 2010, a média anual de declarações transmitidas foi de 698.440. Entre 2011 e 2013, por sua vez, a média foi de 605.877 declarações, ou seja, uma redução de apenas 13,25%.

Os dados demonstram que não houve a esperada redução nas declarações transmitidas, de modo a permitir que a Receita Federal pudesse imprimir maior rapidez na homologação de declarações de contribuintes de boa-fé.

Fica ainda mais evidente o distanciamento desse objetivo, quando observamos que as Delegacias de Julgamento, em 2014, apreciaram apenas uma fração deste montante transmitido (85 mil, incluindo pedidos de ressarcimento, reembolso e compensação), conforme ilustra o Relatório Anual de Atividades relativo a 2014, do qual destaco o seguinte trecho:

> "As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) julgaram cerca de 85 mil processos em 2014, entre lançamentos de créditos tributários e pedidos de ressarcimento, de restituição, de reembolso e de compensação. Comparando-se os valores dos processos julgados no ano de 2014 com os de 2013, o montante envolvido foi quase 30% superior (R$ 37 bilhões a mais)".

Além disso, a penalidade pode atingir, principalmente, contribuintes de boa-fé que tenham sua declaração não homologada por erro ou falha formal.

Ressalte-se que contribuintes de má-fé que tenham agido com fraude ou falsidade, por expressa previsão legal, encontrar-se-ão sujeitos a outras penalidades (vide item 3.3).

Assim, **a norma impugnada tem como efeito colateral inibir os contribuintes de boa-fé de exercer o direito subjetivo de compensação, na forma prevista em lei.**

Posto isso, tenho que a medida restritiva não passa no teste de adequação.

3.4.2 Necessidade

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

O subprincípio da necessidade (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.

Entendo que a multa estabelecida pela norma impugnada é desnecessária.

Se considerarmos que o objetivo da norma é imprimir agilidade na apreciação das declarações de homologação de compensação, tal objetivo poderia ser atingido com medidas administrativas no âmbito da Receita Federal do Brasil, sem que isso implique restrição ao direito subjetivo à compensação tributária do contribuinte de boa-fé.

Por outro lado, se considerarmos que o objetivo da norma é coibir fraudes, falsidade ou abuso de direito na compensação tributária, já existe um conjunto de mecanismos que protegem o Fisco, diversos da multa prevista na norma impugnada.

Em primeiro lugar, a **extinção do crédito tributário está sujeita à condição resolutória (não homologação)** , no prazo de cinco anos. Não homologada a declaração de compensação, *"a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados"* (art. 74, § 7º, Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.833/2003).

Não efetuado o pagamento no prazo previsto em lei, o débito é encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvada eventual manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo (art. 74, § 8º, Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.833/2003).

Além disso, o tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais (art. 45, *caput* , da IN RFB 1.300 /2013), ou seja, incluindo os juros no período e a multa moratória.

Em segundo lugar, a declaração de compensação constitui *"confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados"* (art. 74, § 6º). Em caso de não homologação, os débitos indevidamente compensados poderão ser exigidos pelo Fisco e a declaração de compensação constitui título executivo extrajudicial.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

Em terceiro lugar, nas hipóteses de compensação considerada não declarada, previstas em lei, e são várias as hipóteses (vide elenco no § 12 do art. 74), **a declaração é considerada inexistente** , não produzindo o efeito de extinção do crédito tributário e não se aplicando o prazo de homologação de cinco anos (art. 74, § 13), o que não acarreta nenhum prejuízo ao Fisco.

Por fim, conforme já mencionado, **há um arsenal de multas à disposição da Receita Federal do Brasil para sancionar condutas indevidas do sujeito passivo atinentes à declaração de compensação** , tais como, as previstas para o caso de falsidade, sonegação, fraude ou conluio (vide item 3.3.).

Portanto, existem mecanismos menos gravosos ao contribuinte de boa-fé para a proteção dos interesses do Fisco. Logo, a penalidade prevista para a mera não homologação não atende ao teste da necessidade.

3.5 Da violação ao direito de petição

A autora sustenta que a previsão legal negligencia o fundamental direito do contribuinte de peticionar perante o Poder Público, sem o pagamento de taxa ou de qualquer outra exação, na busca de um crédito que defende ser seu.

Nesse contexto, a punição automática pelo exercício do pedido de compensação constituir-se-ia lamentável arbítrio, na medida em que a norma peca por presumir a má-fé do contribuinte.

Assiste razão à parte autora .

A Constituição assegura o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5 º , XXXIV, *a* , da CF/88) e, no conceito de petição, há de se compreender a reclamação dirigida à autoridade competente para que reveja ou eventualmente corrija determinada medida, como **também qualquer pedido ou reclamação relativos ao exercício ou à atuação do Poder Público** .

Nas palavras do Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI-MC 1.247:

> "O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

> disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explicita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva".

Seguindo essa linha, a Corte já considerou que a exigência de depósito prévio de 30% do valor do débito, como condição de admissibilidade de recurso administrativo, obsta o direito de petição (AC- MC 1.887, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 1º.8.2008), tendo sido, inclusive, editada a Súmula Vinculante 21 nesse sentido: *"É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo"*.

O direito de petição envolve, por um lado, um pedido ou requerimento (*Bitte*) ou reclamação (*Beschwerde*) perante os poderes públicos e, por outro, o exame e apreciação pelo poder público, ao qual cabe, ainda, o dever de informar ao requerente o resultado da apreciação.

Entendo que a declaração de compensação a que alude a Lei 9.430/1996, com suas alterações, está no campo de proteção (*Schutzbereich*) do direito fundamental de petição.

Estamos diante de um direito subjetivo do sujeito passivo da obrigação tributária. O exercício desse direito, na disciplina legal vigente, é feito por meio da declaração de compensação a que se refere o art. 74, § 1º, da Lei 9.430/1996, com as alterações posteriores, submetida à apreciação da administração tributária.

Na sistemática da Lei 9.430/96, o sujeito passivo não pode exercer a compensação *sponte propria* , eis que depende de atuação da administração tributária que, expressa ou tacitamente, homologa a declaração de compensação no prazo fixado pelo § 5º do art. 74 da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 10.883/2003, qual seja, cinco anos contados da data de entrega da referida declaração.

Há quem possa objetar esta afirmação, sustentando que a declaração de compensação por si própria extingue o crédito tributário, nos termos do art. 74, § 2º, da lei. Ocorre que tal compensação está sujeita à condição resolutória da homologação posterior. Portanto, para que os efeitos da extinção do crédito tributário se prolonguem no tempo, faz-se necessária a homologação, expressa ou tácita, da declaração pelo poder público.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

Nesse contexto, a declaração de compensação é um pedido *lato sensu* , no exercício de um direito subjetivo, submetido à apreciação da administração, que decide de forma definitiva acerca da matéria, homologando ou não, de forma expressa ou tácita, a declaração.

Resta, agora, saber se o dispositivo impugnado na presente ADI viola do direito fundamental de petição.

Nas suas alegações, a Advocacia-Geral da União sustenta que a multa pretende desestimular a apresentação de declarações de compensação do contribuinte de má-fé.

Entretanto, conforme salientei anteriormente, a norma atingirá, principalmente, o contribuinte de boa-fé, uma vez que as situações de falsidade ou fraude estão contempladas por outras normas sancionatórias (item 3.3).

Outrossim, nas situações em que há expressa vedação legal de compensação, a declaração será considerada inexistente (compensação não declarada), não produzindo os efeitos de extinção do crédito tributário.

A AGU argumenta, ainda, que o contribuinte não terá, em momento algum, tolhido o seu direito de petição, uma vez que não paga qualquer taxa para que seja efetuado o pedido de compensação. Alega que o contribuinte continua com a possibilidade de fazer a compensação, desde que o faça de forma adequada, e sugere que o contribuinte formule uma consulta à administração tributária, quando não souber como fazer.

A mim não parece razoável exigir que o contribuinte aguarde por alguns anos a resposta à consulta, antes que possa efetuar a sua declaração de compensação, de forma a estar apta à homologação da Receita Federal do Brasil.

Nessa linha, **Schulbert de Farias Machado** argumenta que:

> "Inadmissível, ainda, é pensar que o direito de petição estaria atendido apenas com a possibilidade de o cidadão, antes de requerer o ressarcimento ou apresentar a declaração de compensação, teria a faculdade de formular uma consulta sobre o seu direito ao pleito que pretenderia formular. **Tal consulta poderia simplesmente não ser respondida a tempo de evitar a consumação da prescrição do direito ao pedido que se pretende apresentar.** Além disso, admitida a

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

> validade da aplicação da multa em face da não homologação de compensação ou indeferimento de pedido de ressarcimento, muito fácil seria instituir uma multa sempre que o contribuinte apresentasse consulta que viesse a ser respondida de forma negativa". (MACHADO, Schulbert de Farias. **O Ilícito como Pressuposto da Sanção e a Proporcionalidade nas Multas Tributárias** in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16. volume. São Paulo: Dialética, 2012).(grifo nosso)

Conforme já sustentei em obra acadêmica:

> "O requerimento de algo não previsto em lei ou nela expressamente vedado não descaracteriza ou desnatura o direito de petição. De resto, o pedido de proteção muitas vezes contém proteção indevida ou juridicamente vedada". (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional** . 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019).

Portanto, tenho que a multa aqui em questão tem o condão de obstar o exercício do direito de petição, inibindo o sujeito passivo de pleitear junto à administração tributária a homologação da declaração de compensação.

Por hipótese e de forma análoga, se toda vez que uma demanda judicial fosse julgada improcedente, ao autor fosse aplicada multa por litigância de má-fé, independentemente da caracterização das situações previstas no art. 80 do CPC, isso certamente coibiria o exercício do direito de acesso à Jurisdição, mesmo daqueles que, de boa-fé, venham pleitear seus direitos junto ao Poder Judiciário.

Na síntese de **Schulbert de Farias Machado** , *"formular o pedido de ressarcimento ou declarar a compensação é direito regulado por lei e decorre da garantia constitucional ao direito de petição, que é um direito fundamental"* . Assim, *"o exercício desse direito não pode ser punido com imposição de uma multa. A referida norma, portanto, não suporta o mero exame de sua estrutura lógica formal"* (MACHADO, Schulbert de Farias. **A "multa" prevista nos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, a Distinção Essencial entre Penalidade e Tributo, e a Garantia Constitucional ao Direito de Petição** in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 193, p. 147-153, out/2011).

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00

4. Conclusão

Isso posto, tenho 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, fere o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.

A legislação tributária confere à Receita Federal do Brasil um arsenal de multas para coibir condutas indevidas do sujeito passivo atinentes à declaração de compensação, mais gravosas do que a prevista no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Diferentemente da norma impugnada, os pressupostos daquelas penalidades estão bem delimitados e definidos. O tipo cumpre suas funções pedagógica e preventiva sem implicar insegurança jurídica, ou inibir o exercício do direito subjetivo à compensação tributária.

Dessa forma, **conheço parcialmente** da presente **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.905** , tendo em vista a revogação parcial de disposição impugnada, e, na parte conhecida, julgo **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, a inconstitucionalidade do inciso I do §1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/05/2020 00:00