VOTO

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes:

Na origem, Transportadora Augusta SP Ltda. impetrou mandado de segurança preventivo buscando tutela judicial em face de provável ato administrativo a ser praticado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul/RS.

Consta dos autos que a impetrante exerce a atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de carga. Sobre seu faturamento, incidem os tributos PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Informa que a sistemática de incidência das referidas contribuições propicia o ressarcimento ou a compensação de valores obtidos em operações isentas, não-tributadas ou com alíquota zero.

Assevera que a legislação tributária disciplinadora desse regime de compensação prevê pesada punição para o contribuinte que apresente pedido de ressarcimento indevido.

Com efeito, assim dispõem os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/2010:

> "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 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.
>
> § 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 pela sujeito passivo."

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/08/2023

Sustenta a impetrante que "a legislação citada pune o contribuinte apenas por requerer administrativamente o cumprimento de um direito ou expectativa de direito de ser ressarcido de um crédito tributário que foi recolhido indevidamente, indiferentemente de ter o contribuinte cometido qualquer ato ilícito de lesão ao erário (má-fé), **sendo imediatamente culpado por exercer seu direito de petição à Administração Pública"**.

Nesses termos, postulou a concessão da segurança preventiva, para "afastar em relação à impetrante, a aplicação das multas (50%) constante dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pelo art. 62 da Lei n. 12.249/2010, em caso de mero indeferimento de pedidos de ressarcimento ou de restituição ou de compensação" atuais e futuros.

A sentença concedeu a ordem postulada, para "afastar a aplicação das multas previstas nos parágrafos 15º e 17º do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pelo artigo 62 da Lei 12.249/10, em caso de mero indeferimento de pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação, já protocolados e sem decisão administrativa ou que venham a ser protocolados, ressalvada a possibilidade de incidência da multa, acaso caracterizada má-fé da contribuinte".

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença, na forma da seguinte ementa:

> "MANDADO DE SEGURANÇA. MULTAS PREVISTAS NO ART. 74, §§ 15° E 17° DA LEI 9.430, DE 1996. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. NÃO CONSTATADA A MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE. AFRONTA AO ARTIGO 5º , INCISO XXXIV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.
>
> Nos casos em que não há evidência de que o contribuinte tenha agido de má-fé, constata-se que as penalidades dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, conflitam com o disposto no artigo 5º , inciso XXXIV, alínea 'a' da Constituição Federal, uma vez que tendem a inibir a iniciativa dos contribuintes de buscarem junto ao Fisco a cobrança de valores indevidamente recolhidos, afrontando também o princípio da proporcionalidade."

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

No recurso extraordinário, a Fazenda Nacional sustenta que os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei 12.249/2010, não violam o princípio da proporcionalidade e o direito de petição.

Alinha os seguintes argumentos:

> "13. Assim, 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 restituições 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.
>
> 14. 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** .
>
> 15. Com efeito, em alguns casos, o contribuinte apresentava declarações objetivando compensações sabidamente indevidas para obterem, principalmente, suspensão de exigibilidade de crédito tributário. Além disso, havia forte pressão do setor exportador para a adoção do procedimento especial de ressarcimento, com a possibilidade de recebimento de 50% do valor pleiteado em 30 dias, que acabou previsto na Portaria MF n. 348/2010, justamente em razão da adoção das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei 9.430/96, para coibir pedidos abusivos.
>
> 16. Esta atitude levou o Estado a ter que intensificar suas auditorias sobre as declarações apresentadas, visto que estavam ocorrendo, em muitos casos, violação ao **princípio da colaboração** . Tal intensificação resultou na morosidade para ressarcimento ou homologação de compensação daqueles contribuintes que agiam em conformidade com as leis tributárias, onerando sua atuação empresarial, posto que se viam privados de divisas para seu fluxo de caixa, lesando em última análise a economia como um todo.
>
> 17. Visando a desestimular tal conduta, pois, quase metade dos pedidos de repetição ou compensação foram indeferidos, 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."
>
> (...)

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

"28. Veja-se que, ao agirem assim, os contribuintes não exerciam regularmente seus pretensos direitos, mas, sim, incorriam em **nítido abuso de direito,** o que, conforme preconiza a doutrina moderna, equivale à prática de um ato ilícito (*lato sensu*).

29. Conforme dito anteriormente, **a necessidade de desestimular tais comportamentos decorreu do fato de ter se observado a conduta corriqueira de muitas empresas no sentido de declarar incorretamente créditos, que, muitas vezes, eram inexistentes, mesmo tendo todas as condições para saber se haveria direito ou não a compensações ou restituições. Tal atitude causava desequilíbrios na ordem econômica."**

(...)

"32. O ilícito tributário que se busca coibir corresponde, portanto, ao comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento tributário, que, no caso, seria a correta cobrança do crédito tributário. Ora, o contribuinte que informa erroneamente dados para a compensação ou ressarcimento de tributos tem como escopo não pagar a quantia devida a título de tributo, pagá-lo com redução, ou diferir, no tempo, a prestação pecuniária."

(...)

"38. Assim, para melhor entender a sua abrangência, pode-se dividir o Princípio da Proporcionalidade em três subprincípios: *princípio da adequação* , *princípio da exigibilidade e da necessidade* (ou da menor ingerência possível), *princípio da proporcionalidade em sentido estrito* .

39. O *princípio da adequação* consiste na necessária existência de relação entre o meio utilizado e o fim almejado. Se o meio escolhido não for adequado nem necessário, é proibido.

40. Trazendo a aplicação deste princípio para o âmbito das multas instituídas pelos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, observa-se que estas (as multas) são o meio **adequado** para inibir condutas abusivas dos contribuintes, uma vez que, ao impor ao contribuinte transgressor uma pena que seja correspondente a sua conduta ilícita *lato sensu* , intimida aqueles que ainda não transgrediram a lei.

41. Ainda há que se observar o princípio da menor ingerência possível, ou da necessidade ou exigibilidade. A necessidade abrange a adequação. Havendo vários meios aptos para se atingir o fim específico, deve-se escolher aquele que seja o menos gravoso possível. Uma boa alusão a esse princípio pode ser resumida nas palavras de Jellinek: *"a polícia não deve utilizar canhões para abater pardais"*.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

42. Analisando o referido princípio sob a ótica das multas ora rechaçadas, pode-se afirmar que não é razoável que se espere que o Estado torne mais complexo o procedimento de análise de compensações e restituições, o que implicaria alocação de recursos e servidores apenas para este tipo de atividade, deixando a máquina estatal mais cara e pesada, quando se verifica uma demanda do mercado no sentido da sua simplificação, além de acarretar demora excessiva na conclusão das operações de compensação realizadas adequadamente pelo contribuinte de boa-fé e que cumpriu os requisitos legais, fornecendo seus dados de acordo com a legislação em vigor.

43. Ademais, há **necessidade** de se conter manobras ardilosas por parte de alguns contribuintes que alegam direito que sabidamente não possuem, posto que a mera reprovação social da conduta dos contribuintes que invocam direito à compensação ou ressarcimento indevidos não foi suficiente para que, entre 2006 a 2009 fossem verificadas quase metade das declarações nessa situação."

(...)

"44. Por fim, quanto ao Princípio da Proporcionalidade *em sentido estrito,* este estabelece um juízo de ponderação: os custos de determinada medida e os benefícios trazidos por ela.

45. Nesse sentido, tem-se que a previsão de multa de 50% sobre o valor declarado que se entender indevido é proporcional ao fim colimado, qual seja, evitar condutas abusivas que, conforme alegado *supra,* afetam a economia da República. Valor menor não alcançaria o objetivo de coibir tais práticas ilícitas/proibidas perpetradas por alguns contribuintes, posto que o contribuinte se disporia a correr o risco de pagar a multa pretendida para ter o seu crédito suspenso por prazo razoável de tempo, gozando das benesses de uma certidão positiva de créditos com efeito de negativa."

(...)

"53. Em suma, o pedido de ressarcimento/compensação não corresponde à irresignação em face de ato ilegal ou abusivo do Poder Público. Trata-se de informe da existência de crédito a favor do contribuinte. Assim, através deste pedido, não há exercício de direito de petição, já que não houve recusa da Administração. E, caso haja recusa, o ordenamento jurídico prevê a possibilidade da apresentação de impugnação, no caso de ressarcimento (arts. 14 e 158 do Decreto nº 70.235/72), e manifestação de inconformidade (§9º do art. 74 da Lei nº 9.430/969), no caso de compensação.

54. **Ora, o contribuinte não terá, em momento algum, tolhido o seu direito de petição, uma vez que não haverá qualquer pagamento de**

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

taxa para que seja efetuado o pedido de restituição, ressarcimento, reembolso e compensação.

55. Ademais, caso haja indeferimento, as vias recursais administrativas, disponibilizadas pela legislação vigente, continuam hígidas e capazes de fazer a Administração revisar um ato administrativo eventualmente ilícito. A inconformidade com as decisões proferidas, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial, é um sentimento que advém da história universal dos recursos. Ocorre que não se deve deixar de considerar que este sentimento está intrínseco à necessidade de uma segurança jurídica que devem gozar ambas as partes litigantes em qualquer espécie de processo, segurança esta que não legitima que se prodigalizem os meios de impugnação, de modo a desequilibrar as relações sociais.

56. Da mesma forma que se observa no âmbito processual civil, no processo administrativo, os interessados devem obedecer às regras que mantêm a ordem pública de modo a garantir o exercício do direito público subjetivo de pleitear junto ao Poder Público, o que implica uma série de obrigações, direitos e ônus para todos os envolvidos – Poder Público e contribuintes.

57. Infundada, pois, a alegação de existência de óbice ao exercício do direito de petição, e, por conseguinte, de inconstitucionalidade das multas antes referidas, já que esta garantia constitucional somente surge quando do não atendimento ou indeferimento do pedido de ressarcimento e/ou da não homologação da declaração de compensação, ou seja, após a recusa (ou não pronunciamento) pela Administração do reconhecimento do direito creditório e/ou sua compensação com débitos tributários."

O TRF4 admitiu o recurso extraordinário.

Em parecer, a Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Feito esse breve relato, passo à análise do recurso.

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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

Diferentemente do que sugere a Fazenda, o elemento volitivo é irrelevante: submetem-se à penalidade 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, 20*18)

Portanto, agiram com acerto as instâncias ordinárias ao conferir a tutela ao contribuinte, no sentido de não se expor às sanções das normas em análise.

Vejam-se a respeito as precisas considerações do magistrado prolator da sentença, ilustre Juiz Federal Alexandre Arnold:

> "(...) será aplicada (a) multa de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento **indeferido ou indevido** e (b) multa de 50% sobre o valor do crédito objeto de declaração de **compensação não homologada** , ressalvado o caso de falsidade da declaração apresentada, situação em que a multa passa a ser de 100%.
>
> Ora, está claro que o simples indeferimento do pedido de ressarcimento ou a não homologação da compensação enseja a aplicação da multa prevista nos §§ 15 e 17, antes mencionados, havendo ou não má-fé do contribuinte.
>
> De outra banda, é de se observar que, no caso da multa prevista nos parágrafos 15 e 17, acima reproduzidos, não há qualquer prejuízo ao Fisco diante do indeferimento do pedido de ressarcimento deduzido pelo contribuinte ou da compensação levada a efeito, donde resulta translúcida a agressão também ao devido processo legal substancial (ausência de razoabilidade da multa em questão, dada a

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

absoluta desnecessidade e inadequação do instrumento), para além da injustificável investida contra o direito de petição, previsto no art. 5º, XXXIV, 'a', da Constituição Federal.

Deveras, o lídimo exercício do direito de petição, que visa garantir a qualquer cidadão posicionar-se em defesa de seu direito, contra ilegalidade ou abuso de poder, não pode sofrer a punição política prevista nos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, na redação da Lei 12.249/2010.

(...)

Assim, este princípio, com assento constitucional, assegura a qualquer pessoa requerer ao Poder Público, em matéria de seu interesse. Ao se assegurar o direito de petição independente do pagamento de taxa, se está a impedir que possa a administração, por meio dela, inibir o exercício desse direito. Ora, tenho que a previsão legal de multa isolada nos casos de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, bem como sobre o valor de crédito compensado não homologado, é desarrazoadamente inibidora do regular exercício do direito de petição.

De fato, as multas previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430 /96 atentam contra o bom senso, pois o direito de petição de ressarcimento de indébitos tributários é assegurado no caput do referido artigo. Malgrado, o legislador, premido pela falta de estrutura da Receita Federal do Brasil para analisar a infinidade de pleitos desse jaez (o que acaba favorecendo eventuais contribuintes de má-fé, que postergam o adimplemento dos débitos com pedidos de compensação) resolveu penalizar i *n genere* o mesmo direito de petição, acaso resolvido em desfavor do contribuinte.

À evidência, a solução não foi adequada! O direito de petição de quem obra de boa-fé não pode ficar na dependência da certeza de obtenção de sucesso no pleito administrativo. Noutras palavras, o contribuinte de boa-fé não pode ser desestimulado de submeter sua postulação à Administração, ficando passível de multa só pelo fato de exercer regularmente seu direito de petição. Ao invés disso, a Receita Federal tem que estar aparelhada para dar cabo à demanda!

Assim, está evidente que os §§ 15 e 17 da Lei 9.430/96, introduzidos pela Lei 12.249/2010, amesquinham o exercício do direito de petição dos contribuintes, prerrogativa basilar num Estado Democrático de Direito.

Diante deste quadro, observo que as penalidades previstas nos §§ 15 e 17 da Lei 9.430/96, em não se apurando má-fé dos administrados, não estão de acordo com a Constituição, pois visam inibir a iniciativa dos contribuintes buscarem junto ao Fisco a recuperação de valores indevidamente recolhidos.

No caso dos autos, não há, ao menos em um juízo de cognição sumária, qualquer evidência de que o contribuinte tenha agido de má-

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

fé. Logo, vislumbro a presença de fundamento relevante a autorizar o deferimento da medida.

As informações prestadas pela autoridade impetrada apenas reforçaram o argumento de que as multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei 9.430/96 são usadas com a finalidade de tolher o direito de petição do contribuinte.

Tal intenção resta claramente demonstrada, também, no trecho do parecer nº 464/10 (publicado no Diário do Senado Federal em 05/05 /2010), elaborado em decorrência do Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 1/2010, proveniente da Medida Provisória (MPV) nº 472/09, durante o trâmite no Senado Federal (posteriormente convertida na Lei nº 12.249/2010), que transcrevo a seguir:

A RFB constatou que, no quadriênio 2006-2009, do total de R$ 5,025 bilhões de créditos *solicitados, R$ 2,430 bilhões eram indevidos ou inexistentes, ou seja, 48,3%.* ***Sem a previsão de sanção específica, não é possível deferir ressarcimentos sem a realização de*** aprofundadas auditorias, que demandam muito tempo. Em outras palavras, a implementação de um procedimento simplificado de ressarcimento dos créditos, principalmente daqueles a que faz jus o setor exportador, pressupõe a previsão de ***penalidade que torne arriscado o pedido abusivo de créditos inexistentes ou indevidos.*** *Nesse sentido, estamos propondo o restabelecimento de penalidade menos gravosa que a prevista no art. 27 da MPV original. (destaquei)"*

Condicionar a não incidência da multa ao êxito do lançamento, 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

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 acertamento 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/08/2023

> 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."

Ou seja, as normas impugnadas não só ferem o direito de petição, ao embaraçar o livre acesso do jurisdicionado aos órgãos administrativos, e 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

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 prescritibilidade 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, consequentemente, a aplicação das sanções estabelecidas na Lei 8.429/1992, inclusive o ressarcimento ao erário.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

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. 9°, 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 individua l, 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 lhe 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/05/2023

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.

Essa compreensão foi a que externei quando acompanhei o Ilustre Relator, Min. EDSON FACHIN, ao votar no Plenário Virtual.

Todavia, melhor analisando a questão posta em julgamento, vou me permitir, com todas as vênias do Relator, divergir apenas no ponto específico relativo ao pedido subsidiário da União, no qual postula a aplicação da técnica de interpretação conforme à Constituição, para que se entenda pela aplicação das multas elencadas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, "em caso de comprovado abuso de direito por parte do contribuinte, caracterizado pela reiterada submissão à autoridade administrativa, para fins de ressarcimento ou compensação, de rubricas já rejeitadas anteriormente."

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 no lançamento efetuado de forma errônea, a qual não se caracteriza pela mera reiteração de pedidos de rubricas já

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023

rejeitadas 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.

Por todo o exposto, acompanho o Relator e nego provimento ao recurso extraordinário, com a ressalva indicada acima.

Ante o julgamento do presente recurso pela sistemática da repercussão geral, pela qual se impôs a análise de ambas as normas (§§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996), e em face da ressalva por mim aduzida ao final, proponho um acréscimo à tese do Relator, nos termos seguintes:

"I - É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante do indeferimento do pedido de ressarcimento ou quando este for tido por indevido; e da mera negativa de homologação de compensação tributária, por não consistirem em atos ilícitos com a aptidão para propiciar a automática penalidade pecuniária. No primeiro caso, aplica-se o entendimento aqui fixado para as relações jurídicas travadas na vigência do § 15 do art. 74 da Lei 9.430/1996.

II - Admite-se 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 relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;

III - 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2023