V O T O

O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator): Inicialmente, cumpre esclarecer o contorno fático-normativo da presente controvérsia constitucional, tendo em vista a função de precedente que este feito exercerá perante o sistema judicial.

Trata-se de saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.

Os dispositivos hostilizados são fontes de vasto contencioso judicial e administrativo tributário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que vê-se obstado de empreender análise quanto a constitucionalidade de tais normas ao que urge posicionamento definitivo deste STF sobre a matéria, também, objeto da ADI n.4905, sob relatoria Exmo. Ministro Gilmar Mendes.

De plano, verifica-se que a matéria constitucional posta em juízo restaria pretensamente prejudicada parcialmente uma vez que o §15 do artigo precitado foi revogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.

No particular, a modificação legal não inviabiliza a discussão, em sede do presente Recurso Extraordinário, acerca da imposição de multa isolada decorrente do indeferimento do pedido administrativo de *ressarcimento* na seara de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; o que não encontra outra sorte que no caso de pedido de compensação não homologada conforme a seguir elucidado.

O §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF.

Em sua redação original, dada pela Lei 12.249/2010, o dispositivo atacado preconizava o seguinte: " *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.*"

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

Com o advento da MP 656/14, passou a constar no referido parágrafo o que se segue: " *Será aplicada multa isolada de 50% cinquenta por cento) sobre o valor de débito de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.* "

Atualmente, o dispositivo legal possui a seguinte redação dada pela Lei 13.097/2015: " *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.* "

Verifica-se que o cerne do litígio persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.

Em síntese, firmo convicção em sentido convergente ao parecer ministerial, ou seja, pela inconstitucionalidade da multa prevista no art. 74, §17, da Lei 9.430/96, tendo em conta que a mera não homologação de compensação tributária não consiste em ato ilícito com aptidão para ensejar sanção tributária.

A propósito, convém reproduzir os artigos constitucionais os quais embasam a fundamentação de minha decisão:

> "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> (...)
> XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
> a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
> (...)
> LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;"

O art. 110 do Código Tributário Nacional é cristalino ao afirmar que " *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou*

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Nesse sentido, haure-se da Constituição da República a utilização iterativa do instituto da ilicitude, notadamente no âmbito da responsabilização penal (arts. 5º, XLIII, LI e LVI; 144, II; 243, parágrafo único; e 245 do Texto Constitucional) e cível (arts. 37, §§5º e 6º; e 141 da Carta Constitucional).

Portanto, mesmo para fins tributários, a conceituação de ato ilícito tem assento nos artigos 186 e 187 do Código Civil de 2002, *in verbis* :

> "Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.
>
> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

Essas considerações importam para o deslinde do caso, uma vez que decorre do artigo 113 do CTN a diferenciação entre tributo e sanção, o que repercute na configuração dos fatos geradores possíveis para a configuração do preceito cominatório.

A esse respeito, extrai-se dos seguintes dispositivos do CTN o perfil normativo das penalidades pecuniárias:

> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> (…)
>
> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
>
> (…)
>
> Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.
>
> (…)
>
> Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto."

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

Ainda sobre a matéria, recorre-se ao escólio doutrinário de Maria Ângela Padilha:

> "Não obstante semelhanças de caráter pecuniário e procedimental, o pagamento de tributo e aqueloutro de sanção pecuniária, sob a ótica do Direito Tributário, compreendem relações jurídicas distintas, situadas no consequente de normas jurídicas diversas: a primeira, relação jurídica tributária (oriunda de fato lícito), situada na norma primária de incidência tributária e dimensionada de acordo com a grandeza econômica do evento; e a segunda, relação jurídica sancionatória (oriunda de fato ilícito), situada na norma primária sancionatória e dimensionada segundo a gravidade da infração.
>
> O tributo é devido pelo sujeito passivo na qualidade de contribuinte, ao passo que as penalidades são exigidas dele como sujeito infrator." (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015, p. 68)

Emerge nítida falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte (FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário.* São Paulo: Quartier Latin/ Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2019, p.52.)

A propósito do direito de petição, transcreve-se excerto da ementa da ADI-MC 1.247, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 08.09.1995:

> "DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA: 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 disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva."

Nesses termos, o pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

índole subjetiva acerca do *animus* do agente, representaria, ao fim e ao cabo, imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.

Nesse sentido, Gustavo Masina para quem "...a apresentação de pedidos de ressarcimento e compensação representa o exercício do direito de petição garantido aos contribuintes, e não um ilícito decorrente do descumprimento de obrigações tributárias." (MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definições e limites.* São Paulo: Malheiros, 2016, p.72.)

Reproduz-se, por oportuno, excerto da manifestação do Procurador-Geral da República, com a precisão que lhe é própria:

> "O dispositivo legal em estudo, na medida que estipula multa pela simples não homologação da compensação declarada, viola a garantia constitucional mencionada.
>
> Isso porque, por mais que não obste por completo o pedido de compensação – corolário do direito de petição – cria relevante obstáculo à sua realização, na medida em fixa sanção pela mera utilização da referida garantia, sem distinguir a atuação com boa-fé da atuação com má-fé, presumindo que o contribuinte age abusivamente.
>
> É inegável, assim, que a imposição da multa, se não impede totalmente a realização da declaração de compensação, produz justo receio ao contribuinte, de forma a desestimulá-lo a efetivar o pedido a que faz jus.
>
> Constituindo o exercício do pedido de compensação tributária defesa de interesses do contribuinte, cabe à Fazenda Pública, em homenagem ao direito de petição, apreciar e proferir decisão sobre a declaração, sem que a não homologação acarrete, automaticamente, a aplicação da multa."

Noutra banda, verifica-se também que o dispositivo impugnado ofende o princípio do devido processo legal, entendido como um justo modo de produção do Direito.

Recorre-se, aqui, ao pensamento doutrinário do e. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Reynaldo Soares da Fonseca, segundo o qual " *No desenvolvimento jurisprudencial desse princípio, houve sua bifurcação em duas dimensões: a processual e a substancial. A primeira está associada ao acesso à ordem jurídica justa, ao passo que a segunda abrange o imperativo de razoabilidade das leis.* " (FONSECA, Reynaldo Soares da. *A Conciliação*

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

à luz do princípio constitucional da fraternidade: a experiência da Justiça Federal da Primeira Região. 120 f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2014, p. 36.)

No particular, o art. 74, §17, do diploma legal impugnado representa uma ofensa ao *due process* em ambas as dimensões supracitadas. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada na hipótese, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.

Vejam-se, a propósito, os seguintes precedentes: ADI 173, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 20.03.2009; ARE-AgR 915.424, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 30.11.2015; e ADPF 156, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 28.10.2011.

Enfim, compete a esta Corte examinar o pedido subsidiário da parte Recorrente, qual seja, a aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição aos dispositivos questionados.

Nesse ponto, secundo integralmente o parecer da Procuradoria-Geral da República, adotando-o como razão de decidir *per relacionem:*

> "Anote-se, por último, que não comporta provimento o pedido de aplicação da técnica de interpretação conforme feito subsidiariamente pela recorrente.
>
> Andou bem o Juízo de primeiro grau e, posteriormente o Tribunal a quo, ao dar à norma em debate interpretação conforme à Constituição para afastar a aplicação da multa em caso de mero indeferimento do pedido de compensação, ressalvada a possibilidade de incidência da sanção nas hipóteses em que caracterizada a má-fé do contribuinte.
>
> Por outro viés, o requerimento da recorrente é para que a interpretação conforme seja realizada de maneira que se entenda pela aplicação da multa elencada no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, em caso de comprovado abuso de direito por parte do contribuinte, considerando-se caracterizado o abuso pela reiterada submissão à autoridade administrativa, para fins de ressarcimento ou compensação, de rubricas já rejeitadas anteriormente.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

> Tal interpretação, de alguma maneira, continuaria a permitir a incidência automática da multa, uma vez que a reiteração de pedidos configuraria, de plano, abuso por parte do contribuinte ademais, esta dedução também intimidaria o exercício do direito de declarar a compensação nos casos de renovação de pedidos."

Nesses termos, verifica-se que, de fato, a pretensão subsidiária da Fazenda Nacional colide frontalmente com o princípio da boa-fé, de modo que aquela não possui condições de prosperar em sede de controle de constitucionalidade.

Das seminais lições do professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra Carlos Alberto da Mota Pinto, haurem-se as seguintes definições acerca da boa-fé:

> "I – A boa fé é hoje um princípio fundamental da ordem jurídica, particularmente relevante no campo das relações civis e, mesmo, de todo o direito privado. Exprime a preocupação da ordem jurídica pelos valores ético-jurídicos da comunidade, pelas particularidades da situação concreta a regular e por uma juridicidade social e materialmente fundada. A consagração da boa fé corresponde, pois, à superação de uma perspectiva positivista do direito, pela abertura a princípios e valores extra-legais e pela dimensão concreto-social e material do jurídico que perfilha.
>
> (...)
>
> II - Importa, na verdade, distinguir a boa fé em sentido objectivo da boa fé em sentido subjectivo.
>
> Neste último caso, a boa fé reporta-se a um estado subjectivo, tem em vista a situação de quem julga actuar em conformidade com o direito, por desconhecer ou ignorar, designadamente, qualquer vício ou circunstância anterior (…) Em muitos outros casos, porém, a lei recorre à boa fé em sentido objectivo, sendo este o sentido em que tal princípio revela, na actualidade, todo o seu imenso potencial jurisgénico e traduz a dimensão de justiça social e materialmente fundada de que falámos atrás." (PINTO, Carlos Alberto da Mota. *Teoria Geral do Direito Civil.* 4 ed. Coimbra-PT: Coimbra, pp. 124-125)

Nesse quadro, a aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca a compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva.

Em síntese, a automaticidade a que pretende a parte Recorrente, mesmo no caso da interpretação conforme pleiteada, não se coaduna com o

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00

hodierno estado civilizatório da cidadania fiscal referida à sociedade brasileira.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se nega provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal *a quo.*

Ademais, adoto a seguinte tese jurídica ao meu voto e a proponho para debate ao Colendo Tribunal Pleno: " **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 como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/04/2020 00:00