



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A FLAGRANTE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO  
ART. 74, § 17º DA LEI 9.430/96, TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL PENDENTE DE  
JULGAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Elias Gualberto Peçanha

Rio de Janeiro  
2021

ELIAS GUALBERTO PEÇANHA

A FLAGRANTE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO  
ART. 74, § 17º DA LEI 9.430/96, TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL PENDENTE DE  
JULGAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Artigo científico apresentado como exigência  
de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato  
Sensu da Escola da Magistratura do Estado do  
Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Maria C. C. Amorim

Ubirajara F. Neto

Rio de Janeiro  
2021

A FLAGRANTE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO  
ART. 74, § 17º DA LEI 9.430/96, TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL PENDENTE DE  
JULGAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Elias Gualberto Peçanha

Graduado pela Universidade Veiga de Almeida. Advogado. Pós-Graduado em Direito Imobiliário pela Universidade Veiga de Almeida.

Resumo – O direito de compensar em âmbito tributário foi regulamento pela legislação federal, recentemente e passou por diversas modificações, até chegar as diretrizes atuais. Sendo certo, que todas essas modificações, em muito dificultaram o correto entendimento e aplicação do instituto ora estudado. Nesta toada, o presente artigo científico, demonstra que uma das barreiras impostas aos contribuintes é a multa isolada, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96, pois ela é deflagrada, quando o contribuinte de boa-fé tem sua declaração de compensação indeferida pela Receita Federal do Brasil, ocasião na qual é penalizado, no importe de 50%, sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, mais 20% referente a multa moratória, alçando o estarecedor montante de 70% sobre o débito compensado. Diante disso, tal mecanismo mostrou-se inconstitucional, pois fere o direito fundamental de petição, o princípio constitucional do devido processo legal, o princípio do não confisco, bem como os arcabouços da razoabilidade e da proporcionalidade, inerentes ao Estado de Direito.

Palavras-chaves – Compensação. Multa isolada. Inconstitucionalidade. Direito Tributário.

Sumário – Introdução. 1. O direito de o contribuinte compensar e o problemático histórico normativo da multa incidente sobre o débito não compensado. 2. A desproporção e o caráter confiscatório da multa prevista no art. 74, § 17º da lei nº 9.430/96. 3. A flagrante inconstitucionalidade da multa prevista no art. 74, §17º da lei nº 9.430/96. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica é voltada a demonstrar a inconstitucionalidade do art. 74, § 17º da Lei 9.430/96, que traz à tona a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, ocasião em que a multa aplicada pela Receita Federal é ainda maior, conforme será visto.

No primeiro momento, cabe destacar, que a relação entre contribuinte e fisco sempre foi norteadada por conflitos, já que, em síntese, o Estado, desde os primórdios, através de sua força realiza a arrecadação de tributos para fazer frente às suas necessidades, impondo aos seus cidadãos o recolhimento de pecúnia aos cofres públicos. Por isso, pode-se afirmar que o sujeito

passivo da relação jurídica tributária sempre esteve em grau de desvantagem em relação ao Agente Fiscal do Estado.

Dessa forma, é imperioso ao sujeito passivo, em virtude de sua subordinação ao Estado, cumprir as obrigações tributárias legais, sendo essas divididas, pelo Código Tributário Nacional, em principal e acessória; a primeira surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, extinguindo-se, juntamente, com os créditos deles decorrentes; já a obrigação acessória decorre da legislação tributária, tendo como cerne o cumprimento das prestações positivas ou negativas que facilitam as fiscalizações, por parte do Estado.

No entanto, existem direitos atinentes aos contribuintes, que relativizam o seu grau de hipossuficiência, na relação jurídica tributária, sendo certo que um deles é o direito subjetivo da extinção do crédito tributário, decorrente de uma obrigação principal, através da compensação.

Nesta toada, o Estado através da sua preponderância, introduz mecanismo para dificultar, ou até mesmo, amedrontar a utilização do direito compensatório por parte do contribuinte, como é o caso da multa isolada, confiscatória, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96. Neste ponto, o tema é controvertido, pois tanto as partes envolvidas, quanto a doutrina, bem como a jurisprudência, discutem a inconstitucionalidade da supracitada norma.

Frente a esse panorama, o presente trabalho científico tem como foco evidenciar o direito subjetivo do contribuinte compensar o seu débito tributário através de créditos, regularmente constituídos, sem ter o receio de ser surpreendido pela aplicação imotivada da multa isolada desarrazoada, objeto do presente trabalho.

Superado o introito e para melhor compreensão do tema, no primeiro capítulo deste artigo científico será abordado o surgimento do direito de compensação tributária, bem como o problemático histórico normativo da multa incidente sobre o débito compensado, no ordenamento jurídico brasileiro, tendo como principais vetores de pesquisa: a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as leis infraconstitucionais e os atos normativos atinentes ao instituto estudado. Ademais, serão concentrados esforços na análise jurisprudencial do tema.

O segundo capítulo do estudo, evidenciará como a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada pela Receita Federal do Brasil é desproporcional e irrazoável, chegando a ter caráter confiscatório, dado ao seu montante estarrecedor, principalmente, levando em consideração que a sua hipótese de incidência é deflagrada, quando o sujeito passivo age de boa-fé.

Já o terceiro capítulo irá descortinar a respeito da flagrante inconstitucionalidade na referida multa isolada, tendo em vista que a mesma fere o direito fundamental de petição, o princípio constitucional do devido processo legal, o princípio do não confisco, bem como os arcabouços da razoabilidade e da proporcionalidade, inerentes ao Estado de Direito.

Por fim, a metodologia utilizada para confecção do presente trabalho acadêmico será a pesquisa bibliográfica descritiva e documental, de forma a possibilitar a análise do entendimento e a interferência na realidade investigada, tendo em vista que o pesquisador partirá do levantamento de referências teóricas publicadas, por meios escritos e eletrônicos, tais como livros e artigos científicos, tudo no intuito de descrever as características dos fatos e fenômenos, dentro do tema.

Em relação às fontes do trabalho serão analisadas as legislações, as jurisprudências de origem nacional, assim como a doutrina pátria.

## 1. O DIREITO DE O CONTRIBUINTE COMPENSAR E O PROBLEMÁTICO HISTÓRICO NORMATIVO DA MULTA INCIDENTE SOBRE O DÉBITO NÃO COMPENSADO

Inicialmente, necessário é elucidar, que o instituto jurídico da compensação se origina no direito civil, que por sua vez, advém das civilizações romanas que tinham a proteção do patrimônio, como uns dos seus principais objetivos, sendo certo que naquela época grande parte das relações interpessoais pautavam-se nas transferências de propriedades, bem como na compensação de obrigações recíprocas.

No ordenamento jurídico brasileiro, o Código Civil Nacional de 1916 é o marco inicial para o instituto ora estudado, já que dedicou todo um capítulo para trata-lo, colocando as tintas que se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Neste diapasão, art. 368 do atual Código Civil Nacional<sup>1</sup>, manteve a mesma redação daquele.

Superada essa breve introdução, quanto à origem do direito de compensação é salutar afirmar que o Direito Tributário pegou emprestado tal instituto jurídico, porém com uma dinâmica operacional diferente, uma vez que trata de matéria de ordem pública, norteando as relações do Estado com os seus cidadãos. Desse modo, o ordenamento jurídico tributário possibilita ao fisco e aos contribuintes realizarem a compensação de seus respectivos créditos e débitos, dentro dos ditames da lei, a fim de extinguir o débito tributário.

---

<sup>1</sup> BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)> . Acesso em: 02 jul. 2020.

Na legislação tributária, o direito de compensar tem base em diversos direitos fundamentais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sendo que o direito de propriedade é seu principal sustentáculo.

Ademais, como se sabe o art. 150, I da Carta Magna<sup>2</sup> firma que a operacionalização tributária, obrigatoriamente, deve ser regulamentada por lei, obedecendo o princípio da legalidade. Logo, a Lei é o imprescindível para viabilizar a compensação tributária, cabendo a ela estipular condições e garantias a serem observadas pelos entes públicos e os sujeitos passivos envolvidos nas relações tributárias.

Nesta toada, o art. 170 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup> afirma que:

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.

Abre-se parêntese para salientar, que o art. 170-A, introduzido pela a Lei Complementar n. 104, no Código Tributário Nacional<sup>4</sup>, acrescentou importante destaque prescrevendo a vedação da “compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

Cabe destacar, que na esfera legislativa federal o direito de compensação foi regulamentado, inicialmente, no ano de 1991 pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91<sup>5</sup>, que atualmente autoriza a compensação para os “casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”. Vale salientar, que nesse primeiro momento os débitos a serem compensados eram limitados, em razão de suas naturezas.

Seguindo o caminho legislativo, no ano de 1996 entrou em vigor a Lei nº 9.430/96<sup>6</sup> com um importante avanço, permitindo, por parte dos contribuintes, a utilização dos créditos,

---

<sup>2</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 jul. 2020.

<sup>3</sup> BRASIL. *Código Tributário*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2021.

<sup>4</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

<sup>5</sup> BRASIL. *Lei nº 8.383*, de 30 dezembro de 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2021.

<sup>6</sup> BRASIL. *Lei nº 9.430*, de 27 dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2021.

pendentes de restituição ou ressarcimento para quitar quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, mediante requerimento do interessado. Aqui é importante destacar, que a Lei nº 10.637/02 trouxe a lume a redação atual do Art. 74 da supracitada lei, tendo como ponto alto de modificação, a determinação de não mais necessária a prévia autorização do fisco para efetuar a compensação. Dessa forma, a aplicação do instituto da compensação passou a ser melhor aplicado no âmbito federal.

No aspecto operacional, por sua vez, a Receita Federal do Brasil, a fim de viabilizar o direito compensatório, editou normativa própria. Sendo certo, que, hodiernamente, a autocomposição no âmbito federal é realizada pelo sujeito passivo mediante declaração junto a Secretária da Receita Federal do Brasil, que extingue o crédito por homologação posterior. Ou seja, opera-se sob condição resolutória, cabendo destacar: caso o fisco não homologue a declaração do contribuinte, no prazo de 5 anos, ocorrerá a homologação tácita, extinguindo-se o crédito definitivamente. No entanto, superada a dinâmica, caso a Receita Federal mantenha a decisão de não homologação da compensação será adotada, por parte do Órgão Público, as providências cabíveis para cobrar do contribuinte o valor correspondente, acrescido de mora e atualização monetária, essa representada, hoje, pela taxa SELIC.

Porém, além do principal acrescido de correção monetária, a Fazenda Pública, também cobrará do sujeito passivo uma multa, em virtude da não homologação da compensação. Pois bem, o percentual dessa conscrição, bem como o modo da sua constituição foi objeto de uma sucessão de leis dificultando a adequada compreensão da questão. Logo, faltou técnica ao legislador.

Neste ponto, antes de avançar para a flagrante inconstitucionalidade e problemática legislativa da multa isolada, confiscatória, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96<sup>7</sup> é importante, ressaltar, a fim de embasar tal entendimento, que o § 6º da mesma lei, em sua redação atual afirma que a declaração de compensação “constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

Ocorre que, mesmo com esse entendimento, viveu-se um verdadeiro emaranhado lógico-normativo, pois, a redação original, o art. 18 da Lei nº 10.833/03<sup>8</sup>, pretendeu acrescentar que a cobrança da multa isolada era exclusivamente para as hipóteses do crédito ou do débito

---

<sup>7</sup> BRASIL, op. cit., nota 6.

<sup>8</sup> “Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.”

não serem passível de compensação por expressa disposição legal, em casos de crédito de natureza não tributária, ou da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Entretanto, o art. 74 da Lei 9.430/96 já previa outras situações em que a compensação não seria permitida, o que fez as duas previsões coexistirem. Assim, fora das hipóteses supracitadas, o indeferimento da homologação não justificava a aplicação de multa.

Cabe destacar, que o art. 18 da Lei nº 10.833/03 foi alterado diversas vezes acrescentando e retirando hipóteses de incidência da multa, até chegar ao mais recente cenário, inserido pela redação original do art. 62 da Lei nº 12.249/10<sup>9</sup>, que alterou o art. 74 da Lei 9.430/96 §§ 15º a 17º para fazer incidir a multa de 50% sobre o crédito objeto de pedido de restituição indeferido, bem como sobre o crédito das compensações não homologadas.

Além disso, a fim de embasar futura fala, é preciso salientar, que se constatada a má-fé do sujeito passivo a multa aplicada será de monta, ainda, superior, como por exemplo, no caso de declaração compensatória falsa, ocasião, na qual será aplicada multa de 150%, podendo chegar a 225% em caso de embaraço à fiscalização, conforme dispõe o art. 74 da INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1717/17<sup>10</sup>.

Diante do exposto e para melhor compreensão do tema, em síntese, abordou-se o surgimento do direito de compensação tributária no Brasil, bem como o problemático histórico normativo da multa incidente sobre o débito compensado. Sendo certo que, após uma séria de modificações legislativas, hodiernamente, a multa incidente sobre as compensações não homologadas estão submetidas, as regras do § 17º da Lei nº 9.430/96<sup>11</sup>, que impõe uma penalidade de 50% sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

## 2. A DESPROPORÇÃO E O CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA PREVISTA NO ART. 74, § 17º DA LEI Nº 9.430/96

Existem preceitos básicos que o Estado deve observar para cumprir o seu adequado

---

<sup>9</sup> “Art. 62. O art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação: § 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.” (NR)”

<sup>10</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. *INSTRUÇÃO NORMATIVA*, de 17 julho de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>>. Acesso em: 12 jun. 2021.

<sup>11</sup> BRASIL, op. cit., nota 6.



papel, dentre eles, editar normais proporcionais e razoável, principalmente, quando tratar da arrecadação de tributos, bem como da imposição de penalidade deflagrada por tal obrigação. Pois bem, a proporcionalidade e razoabilidade são elementos principiológicos, por isso devem serem observados, na confecção das leis tributárias, tendo em vista, estarem, intimamente, atreladas a adequação do meio utilizado para a obtenção do objetivo visado.

Com o objetivo de elucidar melhor a questão, pode-se perguntar; qual é o objetivo da Fazenda Pública ao impor uma multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada pela Receita Federal do Brasil?

A resposta pode estar, na tentativa de a Fazenda Pública aumentar seu lastro arrecadatório, sendo notório que a cada ano paga-se mais imposto no Brasil, conforme amplamente divulgado pela própria Receita Federal<sup>12</sup>, ao sinalizar, por exemplo que “no período acumulado de fevereiro de 2019 a janeiro de 2020, sua a arrecadação totalizou mais de R\$ 1,5 trilhão”.

Mas também, a resposta pode estar relacionada a tentativa de o ente público querer suprimir sua ineficiência, na fiscalização tributária. Pois, o legislador premido pela falta de estrutura da Receita Federal do Brasil para analisar a enorme demanda de pedidos de compensação - o que de fato pode beneficiar aqueles que agem de má-fé - decidiu colocar todos no mesmo barco, dada a comodidade de tal artifício.

É evidente, que ambos possíveis objetivos mencionados, não se sustentam, pois ferem os princípios da proporcionalidade e razoabilidade tributária, bem como os princípios da moralidade e eficiência inerentes a Administração Pública. Logo, os meios não justificam os fins, já que ultrapassa os limites indispensáveis.

Ainda nesta questão, a fúria arrecadatória, seja por meio dos tributos propriamente dito, seja pelas aplicações de multas não podem ser supedâneo para o Estado impor penalidades estarrecedoras aos seus cidadãos. Vale lembrar, a melhor escola do direito tributário chancela que a atividade financeira do Estado deve ser apenas a suficiente para aprimorar e manter seus serviços funcionando, bem como para atingir seu fim social, pautando-se, exclusivamente, no bem comum. Nesse sentido, ensina Aliomar Baleeiro<sup>13</sup>, que por parte do Estado, a “atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”.

---

<sup>12</sup> Receita Federal do Brasil. Receita Federal arrecadou R\$ 174,9 bilhões em janeiro. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/fevereiro/receita-federal-arrecadou-r-174-9-bilhoes-em-janeiro>>. Acesso em: 12 jun. 2021.

<sup>13</sup> ALIOMAR BALEEIRO apud HARADA, KIYOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 26.

Outrossim é evidente que, a solução de punir a todos para garantir maior efetividade aos anseios fiscalizatórios não seria adequada, já que cabe a Administração Pública está aparelhada para dá conta das suas demandas! Pois, como visto, colocar todos no mesmo barco, em virtude da sua ineficiência, atentaria contra os princípios da proporcionalidade e razoabilidade tributária, bem como contra os princípios da moralidade e eficiência inerentes a Administração Pública. Nesse sentido, Harada<sup>14</sup> ensina que:

[...] uma lei ainda que tenha obedecido a regra da competência legislativa e de processo legislativo, será inconstitucional se ela atentar contra o princípio da razoabilidade, tendo em vista está intimamente ligado ao princípio do devido processo legal em seu sentido material [...].

Nessa linha, 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, o princípio do '*substantive due process of law*', previsto no art. 5, LIV da Carta Magna, eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

Seguindo e antes de tecer maiores comentários sobre o caráter confiscatório da multa isolada prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96, resta evidenciar que a luz do direito tributário nacional, a multa não se caracteriza como um tributo, mas sim como uma sanção pecuniária aplicada pelo Fisco aos sujeitos passivos em geral, nos casos de infração ou inobservância da ordem legal. Ademais, a multa como todo ato punitivo previsto no ordenamento jurídico, depende da prévia autorização legal, cabendo na esfera tributária sua imposição, exclusivamente, à autoridade competente. Outro fator importante é que a multa ora tratada, compõe o elenco da obrigação tributária principal, na forma estabelecida no §º 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional<sup>15</sup>.

Dito isso, no caso da multa supracitada fica clara a desproporcionalidade e a exorbitância. Pois, num caso em concreto, se o contribuinte tiver sua declaração de compensação indeferida estará sujeito à penalidade de 50%, sobre o valor do débito compensado, mais 20% referente a multa moratória, automaticamente, acrescida ao débito quando ocorre a não homologação. Dessa forma, alça-se o estorcedor montante de 70% sobre débito compensado.

---

<sup>14</sup> HARADA, KIYOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 284.

<sup>15</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

Outra questão importante é o impacto negativo da multa isolada prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96 nas empresas. Já que, por razões óbvias, elas criam uma expectativa econômica e contabilizada em seus planejamentos ao baterem na porta da Receita Federal do Brasil, a fim de terem suas compensações efetivadas. Logo é ruim o quadro, quando são surpreendidas com a não homologação dos seus pedidos, sendo penalizadas com a multa isolada de 50%, sobre o valor do débito compensado, mais 20% referente a multa moratória.

Tal situação, escancara, ainda mais, a desigualdade de armas, entre o fisco e os contribuintes. Sendo certo, que de um lado temos a máquina pública que arrecada cada vez mais e, do outro lado o contribuinte recolhendo cada vez mais dinheiro aos cofres públicos. Além disso, como pincelado, as empresas têm as suas situações mais agravadas, haja vista que tal impacto econômico as impede de contratar mais pessoas, fomentando o mercado de trabalho, investirem em seus negócios, como por exemplo, comprando ativos e fomentando toda a ordem econômica, dentre outros pontos.

De toda sorte, o fato mais grave é saber que, à princípio, a máquina pública no Brasil é muito mal operada, por gestores públicos despreparados e corruptos. Logo, evidente é a triste realidade, pois quem sofre é a população, principalmente com a falta de educação, saúde, trabalho, alimentação e etc.

### 3. A FLAGRANTE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA PREVISTA NO ART. 74, §17º DA LEI N° 9.430/96

Em face do já visto, tem-se a clara certeza que a compensação é um direito subjetivo do contribuinte, pois tem sua gênese no direito de propriedade. Por esse motivo, cabe ao sujeito passivo a faculdade de usar seus créditos para o abatimento de débitos pendentes, perante a Fazenda Pública. Ademais, restou-se explicado que o instituto da compensação é de fundamental importância para a pujança da ordem econômica.

Nesta toada, pode-se afirmar, também, que a faculdade supramencionada, decorre do direito fundamental de petição, previsto no art. 5, XXXIV da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>16</sup>. E por isso, o Estado não pode criar mecanismos que impeçam os contribuintes de requererem a compensação tributária.

Abre-se parêntese para o nobre doutrinador Silva<sup>17</sup> ao afirmar que o direito de petição

---

<sup>16</sup> BRASIL, op. cit., nota 2.

<sup>17</sup> Silva, José apud Lenza, Pedro. *Direito Constitucional*. 13. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 696.

se define como:

[...] o direito que pertence a uma pessoa de invocar a atenção dos poderes públicos sobre uma questão ou situação, seja para denunciar uma lesão, e pedir a reorientação da situação, seja para solicitar uma modificação do direito em vigor no sentido mais favorável à liberdade(...) Há, nele, uma dimensão coletiva consistente na busca ou defesa de direitos ou interesses gerais da coletividade [...].

Dessa forma é importante salientar que a multa isolada, confiscatória, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96 objeto do presente estudo, afronta o direito fundamental de petição, tornando-se um verdadeiro mecanismo para inibir o contribuinte de usar seu direito compensatório; já que cria obstáculo apto a produzir justo receio, a ponto de desestimulá-lo. Isso porque é clara a desproporcionalidade e exorbitância dessa multa, ao ponto que, se o contribuinte mesmo de boa-fé tiver sua compensação indeferida estará sujeito à penalidade de 50%, sobre o valor do débito compensado, mais 20% referente a multa moratória, alçando o estarecedor montante de 70% sobre o débito compensado.

Assevera-se: a aplicação da multa, nesses termos, com base apenas no indeferimento do pedido da declaração de compensação, além de confiscatória - dado o estarecedor montante alcançado - afronta o direito fundamental de petição, bem como o princípio da proporcionalidade que, mesmo sem estar expresso no texto constitucional, finca raízes na gênese do Estado de Direito. Logo, a falta de motivação, adequação e necessidade aptas a justificarem aplicação de tal multa isolada, por parte do Ente Público é inconcebível.

Neste sentido, vale citar o que nos ensina, Alexandrino, Paulo<sup>18</sup>, ao dizer que o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade deve atender ao requisito da adequação, pois “[...] obriga o administrador a perquirir se o ato por ele praticado mostra-se efetivamente apto a atingir os objetivos pretendidos [...]”, ademais os mesmos autores, também, afirmam que outro requisito a ser observado é o da necessidade, pois o administrador deve “[...] indagar se haveria um meio menos gravoso à sociedade e igualmente eficaz na consecução dos objetivos visados[...]”.

Cabe ressaltar, que o tanto o princípio da proporcionalidade, quanto o direito de petição estão, intimamente, ligados ao princípio constitucional do devido processo legal, preconizado no art. 5, LIV e LV da Carta Magna<sup>19</sup>, principalmente, ao afirmar que “aos

---

<sup>18</sup> Alexandrino, Marcelo; Vicente, Paulo. *Direito Administrativo Descomplicado*. 16. ed. rev., atual. São Paulo: Método, 2008, p. 205.

<sup>19</sup> BRASIL, op. cit., nota 2.

litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Nesta toada, trona-se imperioso afirmar que a multa isolada, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96 é inconstitucional, também, por não existir torpeza suficiente, que justifique o fato do contribuinte de boa-fé, acreditando ter crédito ao apresentar um pedido de compensação a Receita Federal do Brasil, sair de lá devedor de mais 70%, considerando a cumulação da penalidade, com a multa de mora.

Reforça-se tal entendimento, com a afirmativa do ilustre doutrinador Lessa<sup>20</sup> ao afirmar:

[...] a conduta sancionada pela legislação, no caso da não homologação da compensação, não é grave, afinal, envolve o contribuinte de boa-fé que não esconde a existência do débito fiscal perante o fisco. Por isso, ao fim e ao cabo, a não homologação da compensação se assemelha ao mero pagamento a destempo, sendo que o prejuízo causado à Fazenda nestas hipóteses já é recomposto pela multa moratória de 20% [...].

Vale ainda lembrar, que a reprovação da conduta e a culpabilidade são princípios gerais norteadores de qualquer atividade punitiva, pois são inerentes ao Estado de Direito, que se funda na garantia da liberdade. Nesse sentido, a doutrina de Silva<sup>21</sup> entende pela vigência dos princípios gerais de repressão, aplicáveis à atividade sancionatória do Estado. Ademais, os institutos classicamente estudados no Direito Penal são, na verdade, princípios gerais de repressão, que devem ser aplicados em qualquer atividade punitiva, principalmente na seara administrativa<sup>22</sup>.

No afã de temperar a questão, cabe afirmar que o próprio Supremo Tribunal Federal<sup>23</sup> vem firmando o entendimento de que a multa punitiva de ofício só pode ser aplicada, quando verificado o descumprimento deliberado da obrigação tributária, pois o objetivo da penalidade

<sup>20</sup> Lessa, Donavan. *Manual de Compensação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 247.

<sup>21</sup> Silva, Paulo. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 320.

<sup>22</sup> É necessário enfatizar que o direito, dentro da nova ordem constitucional não se compraz com a responsabilização e punição sem culpa, aferida objetivamente, assim diante do atual quadro normativo vigente, entende-se imprescindível a culpa, ‘lato senso’, como elemento necessário para a caracterização da infração administrativa.

<sup>23</sup> “SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA PUNITIVA. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTE. A multa punitiva é aplicada em situação nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da Administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigoroso. Nesses casos, a Corte vem adotando como limite o valor devido pela obrigação principal. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, 1ª Turma, RE 602686 AgR-segundo, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 09/12/2014)

é inibir o contribuinte de tentar enganar o Fisco.

Entretanto, conforme já elucidado, no caso da aplicação da multa isolada prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96, o caráter pedagógico chancelado no parágrafo anterior pelo Supremo Tribunal Federal para a multa punitiva de ofício não deve prosperar, haja vista que neste caso o contribuinte não esconde o tributo devido, porém acredita tê-lo quitado através da compensação.

Por derradeiro, o poder judiciário vem sedimentando o entendimento defendido no presente artigo científico, qual seja a inconstitucionalidade da multa isolada, confiscatória, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96. Isso por que, após diversas decisões reconhecendo a arbitrariedade da multa em desfavor do contribuinte, a questão chegou no Supremo Tribunal Federal<sup>24</sup>, através do Recurso Extraordinário nº 796939. Sendo certo, que a Suprema Corte, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Nesta toada, em 27 de abril de 2020, o relator Ministro Relator Edson Fachin<sup>25</sup>, votou para fixar a seguinte tese “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”, após o Ministro Gilmar Mendes pediu vista. Assim, o feito aguarda nova inclusão em pauta.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, o presente artigo científico, através da análise detalhada da legislação, da doutrina e da jurisprudência sedimentou a flagrante inconstitucionalidade da multa isolada prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96. Pois, essa penaliza o contribuinte de boa-fé, no importe de 50%, sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada. Sendo certo, que além desse gravame há, ainda, incidência de mais 20% referente a multa moratória, o que somando alcança o estarrecedor montante de 70% sobre o débito compensado. Isso sem dúvidas fere o princípio do não confisco!

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>>. Acesso em 14 jun. 2021.

<sup>25</sup> “Decisão: Após o voto do Ministro Edson Fachin (Relator), que negava provimento ao recurso extraordinário e fixava a seguinte tese (tema 736 da repercussão geral): “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”, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram: pela recorrente, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; pelo amicus curiae Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB, o Dr. Luiz Gustavo Bichara; pelo amicus curiae Confederação Nacional da Indústria - CNI, o Dr. Fabiano Lima Pereira; e, pelo amicus curiae Associação Brasileira dos Produtores de Soluções Parenterais - ABRASP, o Dr. Fábio Pallaretti Calcini. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.”

Ademais, ficou evidente que tal penalidade fere o direito fundamental de petição, o princípio constitucional do devido processo legal, o princípio do não confisco, bem como os arcabouços da razoabilidade e da proporcionalidade, inerentes ao Estado de Direito!

Ressalta-se: para chegar no entendimento supracitado, descortinou-se inicialmente sobre o surgimento do direito de compensação no ordenamento jurídico brasileiro, salientando que o instituto tem gênese no direito cível, tendo sido incorporado pelo direito tributário, através de regramento próprio, haja vista a necessária obediência da norma tributária ao princípio constitucional da legalidade.

Além disso, enfatizou-se, que o direito de compensar tem como principal sustentáculo o direito de propriedade, e por isso trata-se de um direito subjetivo do contribuinte, perante ao Fisco.

A fim de melhor elucidar a questão foi pertinente apontar toda base legislativa da compensação tributária, dando ênfase na problemática evolução da norma infraconstitucional que regulamenta o tema. Nesse ponto, sublinhou-se as idas e vindas, redacionais do art. 74 da Lei nº 9.430/96, principalmente, no que tange a multa prevista em seu § 17º.

Após as primeiras linhas, o estudo aclarou o aspecto confiscatório da multa isolada do art. 74, § 17º da lei nº 9.430/96 ao prevê uma penalização de 50% sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada, salientando que acrescida de 20% referente a multa moratória chega ao patamar estarrecedor de 70% sobre débito compensado.

Neste ponto, ressaltou-se, que o Estado deve editar normas proporcionais e razoável, principalmente, quando tratar da arrecadação de tributos, bem como da imposição de penalidade deflagrada por tal obrigação, já que tais medidas implicam diretamente na saúde financeira dos contribuintes, atingindo de frente a ordem econômica do país.

No afã de asseverar o caráter confiscatório da supracitada multa, o texto trouxe à tona a tentativa de a Fazenda Pública aumentar seu lastro arrecadatório, através de tal artifício, pois a cada ano recolhe-se mais receita dessa origem para o Fisco no Brasil. Ademias, afirmou-se, que a tentativa da Recita Federal do Brasil querer suprimir sua ineficiência, na fiscalização tributária, com base na sua falta de estrutura para analisar a enorme demanda de pedidos de compensação não pode ser supedâneo para justificar uma multa desarrazoada, pois cabe a administração pública está aparelhada para dá conta da demanda!

Por fim, viu-se que, o poder judiciário vem sedimentando o entendimento defendido no presente artigo científico, qual seja a inconstitucionalidade da multa isolada, confiscatória, prevista no art. 74, § 17º da Lei 9.430/96. Isso por que, após diversas decisões reconhecendo a arbitrariedade da multa em desfavor do contribuinte, a questão chegou no Supremo Tribunal

Federal, através do Recurso Extraordinário nº 796939. Sendo certo, que a Suprema Corte, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada - o tema está pendente de julgamento definitivo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)> . Acesso em: 02 jul. 2020.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 jul. 2020.

BRASIL. *Código Tributário*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2021.

BRASIL. *Lei nº 8.383, de 30 dezembro de 1991*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2021.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2021.

BRASIL. *Lei nº 10.833, de 29 dezembro de 2003*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *INSTRUÇÃO NORMATIVA*, de 17 julho de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>>. Acesso em: 12 jun. 2021.

Receita Federal do Brasil. *Receita Federal arrecadou R\$ 174,9 bilhões em janeiro*. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/fevereiro/receita-federal-arrecadou-r-174-9-bilhoes-em-janeiro>>. Acesso em: 12 jun. 2021.

ALIOMAR BALEEIRO apud HARADA, KIYOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

\_\_\_\_\_. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

Silva, José apud Lenza, Pedro. *Direito Constitucional*. 13. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

Alexandrino, Marcelo; Vicente, Paulo. *Direito Administrativo Descomplicado*. 16. ed. rev., atual. São Paulo: Método, 2008.

Lessa, Donavan. *Manual de Compensação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

Silva, Paulo. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 602686. Relator: Min. ROBERTO BARROSO. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2698239>> . Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em:



<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>>. Acesso em 14 jun. 2021.