



**PARECER SEI Nº 2674/2023/MF**

**Documento público. Ausência de sigilo.**

Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, submetido ao regime da repercussão geral. ADI nº 4.905/DF. Identidade de objeto. Julgamento conjunto.

Processo administrativo tributário. Indeferimento do pedido de ressarcimento. Não homologação da declaração de compensação. Multa de 50% sobre o débito não homologado. Inconstitucionalidade do já revogado §15 e do §17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, e, por arrastamento, do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021. Violação ao direito de petição e ao devido processo legal.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Julgamento da ADI contrariamente aos interesses da Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer, com fulcro no art 19, V e VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002.

Parecer Explicativo de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

Processo SEI nº 10951.104670/2023-11

**I**

**Objeto do Parecer Explicativo**

1. Trata-se da análise conjunta do julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS [\[1\]](#), submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, com o da ADI nº 4.905/DF [\[2\]](#), os quais foram apreciados pelo STF, na mesma sessão virtual [\[3\]](#), a fim de que fossem proferidas decisões uniformes na resolução da matéria, tanto no controle difuso quanto no concentrado, tendo em vista a identidade de pedidos formulados nas ações.

2. Em cumprimento ao disposto no art. 2º, *caput*, da citada portaria, a RFB foi cientificada da publicação dos acórdãos proferidos no RE nº 796.939/RS e na ADI nº 4.905/DF, por meio, respectivamente, dos Ofícios SEI nº 18873/2023/ME e nº 19109/2023/MF, de 2023, ambos em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

3. Em resposta, o referido órgão encaminhou [\[4\]](#) à PGFN, em 08 de julho de 2023, as Notas COSIT nº 214 e nº 215, datadas de 27 de junho de 2023, por meio das quais são formulados

questionamentos acerca do alcance e da operacionalização do entendimento firmado no julgamento das referidas decisões, bem como foi requerido o exame conjunto delas.

4. Diante disso, os expedientes tratando do tema foram anexados a este e todas as dúvidas encaminhadas pela RFB serão abordadas aqui.

5. Pretende-se, portanto, neste Parecer Explicativo, formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como delimitar a extensão e o alcance dos julgados em referência, viabilizando a adequada observância das decisões por parte da RFB, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

6. É o breve relato da demanda. Passa-se à apreciação.

## II

### Objeto do RE nº 796.939/RS e da ADI nº 4.905/DF

7. No Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, interposto pela União, e na ADI nº 4.905/DF, discutia-se a constitucionalidade das sanções disciplinadas nos §§15 e 17 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação introduzida pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010.

8. Na aludida ADI, postulava-se, também, a declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, dos artigos 36, *caput*, e 45, § 1º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, porquanto regulamentadores dos dispositivos legais supra mencionados, a demonstrar a relação de conexão entre eles.

9. Nessa senda, o pedido aduzido na ADI nº 4.905/DF era, na origem, mais amplo do que o do RE nº 796.939/RS.

10. Ocorre que, após o reconhecimento da repercussão geral da matéria pelo Plenário do STF e do ajuizamento da ADI, todos os referidos dispositivos - legais e infralegais - sofreram modificações, a saber:

- o §15 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, foi definitivamente revogado pelo art. 27, II, da Lei nº 13.137, de 2015<sup>[5]</sup>;
- o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 656, de 2014, posteriormente convertida na Lei nº 13.097, de 2015; e
- a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, que, atualmente, regulamenta a matéria<sup>[6]</sup> no seu art. 74, §1º, I.

11. Pois bem, essas mudanças legislativas ensejaram a reavaliação pelo STF do interesse de agir das postulações formuladas em sede recursal e na ação direta.

12. Sob essa ótica, a revogação do §15 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, acarretou a perda parcial de objeto da ADI nesse ponto, de modo que a sua validade foi empreendida somente no âmbito do controle difuso.

13. Por sua vez, a nova redação dada ao §17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 13.097, de 2015, com vistas a instituir a nova base de cálculo da multa, agora sobre o valor do débito não homologado, manteve incólume o interesse de agir no tocante à análise de sua validade nas vias difusa e concentrada.

14. Repise-se que, no controle abstrato, a eventual declaração de inconstitucionalidade do §17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, fulminará, também, a validade de suas respectivas normas regulamentadoras face à relação de interdependência entre eles.

15. A partir dessas explicações, exsurge como foco desta manifestação delimitar as razões de decidir utilizadas pelo STF no RE nº 796.939/RS e na ADI nº 4.905/DF, para declarar a inconstitucionalidade dos §§15<sup>[7]</sup> e 17<sup>[8]</sup>, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, este último com a redação

conferida pela Lei nº 13.097, de 2015, e, por arrastamento, a do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021<sup>[9]</sup>.

16. Eis o teor dos dispositivos avaliados nos aludidos julgamentos:

Lei nº 9.430, de 1996

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023)

(...)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

(...)

§ 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 nº 13.097, de 2015) (Vide ADI 4905)

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 (...)"

### III

#### **Ratio decidendi do RE nº 796.939/RS e da ADI nº 4.905/DF**

17. Delimitados os dispositivos que foram declarados inválidos pelo STF nos julgamentos, cabe à PGFN, então, buscar identificar o conteúdo e os limites de aplicação da *ratio decidendi*, para que seja, doravante, adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária. É o que se passa a expor.

18. **Como a *ratio decidendi* empregada nos dois acórdãos-paradigmas são convergentes**, entendeu-se, por bem, **analisá-las conjuntamente**, para se alcançar o objetivo colimado.

19. Contudo, impende abrir um **breve parêntese**, com vistas a **excluir da regência dos precedentes as multas que continuam a ser validamente aplicadas mesmo quando a declaração de compensação não for homologada, desde que o contexto fático-normativo previsto na legislação pertinente esteja caracterizado**.

20. Explica-se.

21. Em termos gerais, uma vez não homologada a compensação, o contribuinte será intimado para pagar os débitos, no prazo de 30 dias, corrigidos monetariamente, com incidência da multa moratória de 20%, cumulados com a multa punitiva de 50% do valor não homologado<sup>[10]</sup>.

22. A multa punitiva de 50% acima referida encontra previsão no **§17, do art. 74, da Lei 9.430, de 1996**, que autoriza a sua incidência, nos casos em que a declaração de compensação não for homologada. Nada obstante, **a parte final do dispositivo ressalva a hipótese de não homologação da DCOMP fundada na falsidade da declaração**:

"§ 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".

23. Desse modo, **quando o motivo para a não homologação for a falsidade da DCOMP, a multa aplicável não será a prevista no §17, do art. 74, da Lei 9.430, de 1996, devendo-se perquirir a situação**

**fática do caso concreto**, a fim de determinar a respectiva punição.

24. Ademais, **há, também, a multa aplicada nos casos em que a compensação for considerada não declarada, nos termos do art. 74, §12, da Lei nº 9.430, de 1996.**

25. Nessa senda, **é possível citar as seguintes multas que, além de não terem sido abarcadas pelos precedentes, foram, em *obiter dictum* dos votos-condutores, consideradas válidas, quando a não homologação for motivada em falsidade, sonegação, conluio ou, se caracterizada, as situações de compensação não declarada**, a saber:

- multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, com previsão no art. 18, §2º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996;
- multa de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, por meio de declarações comprovadamente falsas, em relação às contribuições previdenciárias de que trata o art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991;
- multa de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor do débito indevidamente compensado, nas hipóteses em que a compensação for considerada não declarada (hipóteses vedadas do art. 74, §12, II, da Lei nº 9.430/96), quando caracterizada sonegação, fraude ou conluio (nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964), como resulta do art. 18, § 4º, da Lei 10.833, de 2003; e
- as hipóteses listadas no art. 74, §12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que sujeitam o contribuinte ou responsável à multa de 75% sobre o valor do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18, §4º, da Lei 10.833, de 2003 (alterada pela Lei 11.488, de 2007) c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, quando não houver sonegação, fraude ou conluio.

26. **Como as penalidades acima não foram abrangidas**<sup>[11]</sup> pelas decisões proferidas no **RE nº 796.939/RS** e na **ADI nº 4.905/DF**, a sua incidência continua hígida, a depender do contexto fático-normativo configurado no caso concreto.

27. Fecha-se o parêntese.

28. Feitos esses esclarecimentos relativamente ao §17, cumpre acrescentar que foi empreendida, na via difusa, o exame acerca da validade do §15, do art. 74, da Lei 9.430, de 1996, dispositivo que, quando vigente, adotava a mesma lógica do §17, com a diferença de que a base de cálculo da multa recaía sobre o valor do crédito (como já mencionado, essa era a base de cálculo da multa na redação original do §17).

29. Sendo assim, **a mera recusa administrativa do pedido de restituição (§15) e da não homologação da declaração de compensação (§17) ensejavam**, dentre outros consectários legais, **a incidência automática das penalidades pecuniárias neles previstas, controvérsia que foi submetida à avaliação do STF**, no intuito de perquirir o exame de sua (in)constitucionalidade em cotejo com o Texto Constitucional.

30. Sob esse enfoque, os votos-condutores dos dois processos cuidaram de definir, nas vias difusa e concentrada, **a natureza jurídica do ressarcimento e da declaração de compensação**, formuladas, respectivamente, com base nos §§15 e 17 art. 74, da Lei nº 9.430.

31. Nesse mister, assentaram que **ambos traduzem-se em legítimo exercício do direito de petição referido no art. 5º, XXXIV, “a”, da CF**, cujo conceito abarca qualquer pedido ou reclamação relativos ao exercício ou à atuação do Poder Público, *in verbis*:

“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;

(...)

32. O pedido de ressarcimento e de homologação da declaração de compensação **constituem**, na visão da Corte, **um direito subjetivo constitucional dos sujeitos passivos de uma obrigação tributária, inserido no campo de proteção do direito de petição.**

33. Por serem esclarecedoras, vale citar o seguinte trecho proferido pelo Relator da ADI nº 4.905/DF, "(...) 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".

34. Pois bem. Fixada a natureza jurídica desses pleitos, **reverberou-se a consolidada jurisprudência da Corte no sentido de que o direito de petição** "não pode sofrer limitações resultantes da criação de ônus financeiro que torne inacessível o exercício do direito de petição perante os Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de Poder<sup>[12]</sup>", tendo sido mencionado diversos precedentes contemplando essa inteligência.

35. **Cotejando os preceitos impugnados com a exegese constitucional atribuída pela Corte ao direito de petição**, chegou-se à conclusão de que **a sistemática sancionatória em comento oneram-no, bem como desestimulam o seu regular exercício, sobretudo pelos contribuintes de boa-fé.**

36. À vista disso, o já revogado **§15 e o §17 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, são nulos**, porque **a imposição automática das multas neles mencionadas inibem e oneram o regular exercício do direito de petição, a revelar a violação ao disposto no art. 5º, XXXIV, "a", da CF.**

37. Relativamente ao **§17 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, os votos-condutores acrescentaram haver, ainda, ofensa ao princípio da proporcionalidade ou do devido processo legal** (nas dimensões processual e material), que, à luz da doutrina e da jurisprudência do STF<sup>[13]</sup>, aplica-se, com tranquilidade, ao direito administrativo sancionador, instituto que abarca a multa em comento.

38. Quanto a isso, o Relator do RE nº 796.939/RS assim fundamentou a alegada violação:

"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".

39. Por sua vez, o Relator da ADI nº 4.905/DF, seguindo essa mesma linha de raciocínio, apenas detalhou, com mais rigor, o porquê de a medida sancionatória em comento não ter passado os três testes ou subprincípios da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcional em sentido estrito. Vejamos os excertos extraídos do seu voto que explicam tais ofensas:

"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.

(...)

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.

(...)

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)

(...)

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

(...)

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.

(...)

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”.

40. **À luz dessas razões determinantes, ancoradas na afronta ao regular exercício ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal, o STF, no julgamento do RE nº 796.939/RS, sob a sistemática de repercussão geral, e da ADI nº 4.905/DF, declarou inconstitucionais as multas previstas no já revogado §15 e no §17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e, por arrastamento, o inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055, de 2021, em acórdãos, respectivamente, assim ementados:**

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIV HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96. 1. Fixação de tese jurídica para Tema 736 da sistemática 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”. 2. 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 índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional. 3. A matéria constitucional controvertida consiste em 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. 4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado 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. 5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia 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. 6. Compreende-se uma 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. Precedentes e Doutrina. 7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. 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, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade. 8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à 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. Somente a partir dessa avaliação motivada,

é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária. 9. Recurso extraordinário conhecido e negado 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”.

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO HOMOLOGAÇÃO. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. MULTA ISOLADA. LEI 9.430/96. LEI 12.249/2010. LEI 13.097/2015. IN RFB 1.717/2017. PROPORCIONALIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. 1. Pe superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015. 2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária. 3. A declaração de compensação é um pedido lato sensu, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração. 4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade. 5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento”.

41. A tese jurídica fixada no tema nº 736 encontra-se vazada nos seguintes termos: “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”.

42. Considerando a pacificação da jurisprudência no STF e a conseqüente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, **o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 19, V e VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002**, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

43. Há, assim, fundamento legal para a inclusão da matéria na lista de dispensa de atuação judicial, o que será feito, na sequência, após serem respondidas as indagações colocadas nas Notas Cosit nº 214 (referente à ADI nº 4.905/DF) e nº 215 (referente ao nº 796.939/RS), de 2023, que colaboram para a melhor delimitação do alcance e da extensão dos precedentes.

### III

#### Nota Cosit nº 214, de 2023

44. Neste tópico, serão analisadas objetivamente as indagações postas no item 17 da Nota Cosit nº 214, de 2023.

45. Primeira pergunta: “a) a data de início de vinculação da RFB à decisão proferida na ADI nº 4905/DF tem por termo: 1) a data de publicação do acórdão; 2) a data da publicação da ata do julgamento; ou 3) outra data?”

46. **Quanto ao momento inicial de produção dos efeitos vinculantes do decisum, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que os julgamentos colegiados em processos de fiscalização abstrata de constitucionalidade produzem efeitos a partir da publicação do dispositivo do acórdão, que é formalizado, inicialmente, via publicação da ata de julgamento.**

47. Em outras palavras, inexistente controvérsia na Suprema Corte acerca do parâmetro cronológico que determina o início da eficácia dos seus julgados que resultam na inconstitucionalidade de atos normativos. Em função disso, antes mesmo da publicação do inteiro teor ou do trânsito em julgado, os acórdãos emitidos em processos objetivos de controle concentrado já geram efeitos plenos, conforme se depreende das seguintes ementas:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMINAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ADI 2.332-2/DF. EFICÁCIA. PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS COMPENSATÓRIOS DE 6% (SEIS CENTO) AO ANO. EMBARGOS ACOLHIDOS COM EFEITOS MODIFICATIVOS. I – A eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade ocorre a partir da publicação da ata de seu julgamento. Precedentes. II – Na desapropriação incidem juros compensatórios de 6% (seis por cento) ao ano para remuneração do proprietário do bem. Precedentes. III – Embargos de declaração acolhidos para dar parcial provimento ao recurso extraordinário.(ARE 1031810 AgR-ED-ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-250 DIVULG 12-11-2019 PUBLIC 18-11-2019; grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. PROCESSAMENTO DA RECLAMAÇÃO CONDICIONADO À JUNTADA DA ÍNTEGRA DO ACÓRDÃO DITO VIOLADO. PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NO DIÁRIO DE JULGAMENTO DA REFORMA DO ATO QUE NEGOU SEGUIMENTO À RECLAMAÇÃO. 1. O cabimento da reclamação não está condicionado à publicação do acórdão supostamente inobservado. 2. A decisão de inconstitucionalidade produz efeito vinculante e eficácia erga omnes desde a publicação da ata de julgamento e não da publicação do acórdão. 3. A ata de julgamento publicada impõe autoridade aos pronunciamentos oriundos desta Corte. 4. Agravo regimental provido. (Rcl 3632 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAZIANO, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2006, DJ 18-08-2006 PP-00018 EMENT VOL-02243-01 PP-00116 RTJ VOL-00199-01 PP-00218 LEXSTF v. 28, n. 333, 2006, p. 247-249; grifou-se)

48. Certo é, também, que há exceções à regra geral amparada em lei e na própria jurisprudência do STF, senão vejamos: (i) quando o próprio Tribunal decide postergar os efeitos, apontando um marco diferenciado (art. 27 da Lei no 9.868, de 1999), ou, ainda, (ii) quando a decisão de inconstitucionalidade é proferida monocraticamente, ad referendum do Plenário, hipótese também tratada de modo diverso na experiência jurisprudencial do STF (ADI no 4843 MC-EDRef, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, DJe de 19/02/2015).

49. Todavia, em casos como o presente, em que as referidas ressalvas à regra geral não estão configuradas, **os efeitos da decisão, de fato, se iniciaram a partir da publicação da ata de julgamento, ocorrida, em 27/03/2023, momento a partir do qual o julgado deve ser observado por todos os Poderes.**

50. Segunda pergunta: “b) com relação à decisão proferida na ADI nº 4905/DF, houve modulação dos efeitos da decisão judicial?”

51. Como essa pergunta se repete na Nota Cosit nº 215, de 2023, só que referente ao RE nº 796.939/RS, a resposta aqui abordará os dois precedentes.

52. **Em atenção aos termos do §1º do art. 3º da referida Portaria, informamos que não houve modulação temporal na ADI nº 4.905/DF nem no RE 796.939/RS, de modo que os efeitos das duas decisões serão operados retrospectivamente.**

53. Quanto a isso, é sempre válido lembrar os ensinamentos contidos nos Pareceres PGFN/CDA/Nº 2025/2011 e PGFN/CDA/CRJ/Nº 396/2013 que trataram da necessidade de conformação da atividade administrativa de constituição, inscrição e cobrança do crédito público à defesa em juízo adotada pelo órgão de representação judicial da União, sendo certo que ambas as manifestações foram aprovadas pelo então Sr. Ministro de Estado da Fazenda, tornando-os de observância obrigatória para os órgãos da RFB (art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993).

54. Ademais, vale registrar que, apesar de terem sido proferidas antes das alterações sobrevindas à Lei nº 10.522, de 2002, as suas conclusões mantêm-se hígdas.

55. **No que toca à aplicabilidade retroativa da tese, reiteram-se os termos do Parecer PGFN/CDA/CRJ/Nº 396/2013**, no sentido de que deve ser promovida a “revisão de ofício dos lançamentos já efetuados ou a retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, a fim de eximi-lo da exação tributária (não extinta e indevida)”.

56. Terceira pergunta: "c) para os casos em que extinto o crédito tributário na forma do art. 156 do CTN, aplica-se, para que o valor seja passível de restituição, o prazo específico para o pedido de restituição previsto no art. 168, I do Código Tributário Nacional?"

57. Essa **questão também foi enfrentada no Parecer PGFN/CDA/CRJ/Nº 396/2013**, o qual orienta os órgãos vinculados ao Ministério da Fazenda que "Nas hipóteses em que extinto o direito de crédito, a atuação de ofício da autoridade administrativa não se mostra mais cabível, haja vista a incidência específica do art. 168 do CTN, que condiciona a correção do erro e a devolução do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, dentro dos prazos expressamente previstos".

#### IV

#### Nota Cosit nº 215, de 2023

58. Neste tópico, serão analisadas objetivamente as indagações postas no item 17 da Nota Cosit nº 215, de 2023.

59. Primeira dúvida: "a) na decisão proferida no RE 796939/RS, em sede de repercussão geral, houve modulação dos efeitos da decisão judicial e, por consequência, se a decisão possui efeitos prospectivos ou retroativos".

60. Esse questionamento foi respondido no item III.

61. Segunda dúvida: "b com relação aos débitos objeto de parcelamento (pagos ou em aberto), aplicam-se os efeitos vinculantes da decisão do STF em tela e o dever de revisão de ofício dos débitos, observados o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013, e os limites do julgado no RE 796939/RS".

62. Sim. A **resposta afirmativa encontra suporte no já mencionado Parecer PGFN/CDA/CRJ/Nº 396/2013**, quando afirma que a dispensa de cobrança abrange, ainda, os créditos que eventualmente estejam em regime de parcelamento, por força do imperativo de isonomia no tratamento dos administrados.

63. Nesse sentido, transcreve-se excertos das conclusões listadas no item 181 do Parecer PGFN/CDA/CRJ/Nº 396/2013, que encerram a aludida questão:

"181. Diante de todo o exposto, extraem-se as seguintes conclusões, em resposta aos questionamentos formulados pela RFB:

(...)

d) Na controvérsia em enfoque, a isonomia ganha especial relevo, haja vista a necessidade de repelir-se tratamento diferenciado a partir do critério distintivo do estágio de cobrança (administrativo ou judicial) e, principalmente, em função do órgão responsável pela exigência fiscal (RFB ou PGFN), constatadas as mesmas circunstâncias fáticas e jurídicas. Restando caracterizada a vulnerabilidade de determinado crédito (pela possibilidade de ser afastado a qualquer tempo mediante simples questionamento judicial, já que a Fazenda nacional não mais irá impugnar a pretensão do sujeito passivo), a dispensa não há de limitar-se à abstenção de inscrever e cobrar por parte da PGFN; deve alcançar, igualmente, as atividades de fiscalização, lançamento, arrecadação e cobrança por parte da RFB. Por força do imperativo de isonomia no tratamento dos administrados, é lícito afirmar que a dispensa de cobrança abrange, ainda, os créditos que eventualmente estejam em regime de parcelamento.

(...)

j) Com base exclusivamente nas premissas extraídas do Parecer PGFN/CDA nº 2025, de 2011, é possível asseverar que a existência de dispensa de impugnação judicial em virtude de tese julgada sob a sistemática dos recursos extremos repetitivos, por si só, traz para a RFB o dever de promover a adequação prática (procedimental) de suas atividades, da seguinte forma:

(...)

(iii) deixar de proceder à cobrança dos créditos já constituídos por meio de lançamento de ofício ou por declaração do sujeito passivo, inclusive quando submetidos a parcelamento;"

64. Terceira dúvida: "c) está correto o entendimento de que, havendo ação judicial ainda em curso, não cabe ao sujeito passivo a restituição na via administrativa, mas sim na própria via judicial".

65. Sim. A posição institucional da PGFN quanto a esse tema é a de que decisões judiciais que

reconheçam o indébito tributário não podem ser objeto de pedido administrativo de restituição, sob pena de ofensa ao art. 100 da CF, que o regime de precatórios. Essa compreensão encontra suporte em diversos precedentes do STF, a saber: o RE nº 889.173 (Tema nº 831) e a ADPF nº 250.

## V

### Inclusão do tema na lista de dispensa

66. Analisados os precedentes e enfrentadas as respectivas indagações, propõe-se a inclusão do tema na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com base no art. 19, V e VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, nos termos seguintes:

#### 1.26. Multas

**XXX Multas automáticas aplicadas em razão da mera recusa administrativa do pedido de restituição ou de não homologação de declaração de compensação**

**Resumo:** O STF, ao julgar conjuntamente o RE nº 796.939/RS (Tema nº 736) e a ADI nº 4.905/DF, entendeu que a aplicação automática de multa isolada pela mera recusa administrativa do pedido de restituição (§15) ou de não homologação de declaração de compensação (§17), sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, fere o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.

**Tese fixada no tema nº 736:** “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”.

**Observação 1:** No RE nº 796.939/RS, foram declarados inconstitucionais tanto o já revogado §15 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, quanto o §17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015.

**Observação 2:** Na ADI nº 4.905/DF, foram declarados inconstitucionais o §17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, as suas normas regulamentadoras disciplinadas no inciso I do §1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055, de 2021.

**Observação 3:** Quando a declaração de compensação não for homologada em razão de falsidade, fraude, conluio ou por estar configurada hipótese de compensação não declarada, as respectivas multas previstas na legislação permanecem hígdas, porquanto não abarcadas pelos precedentes.

**Precedentes:** RE nº 796.939/RS e ADI nº 4.905/DF.

**Referência:**

## V

### Conclusões e encaminhamentos

67. A impossibilidade de reversão do entendimento firmado no STF impõe a necessidade de conformação imediata da atividade administrativa e judicial dos órgãos da Administração Fazendária no que toca à declaração de inconstitucionalidade do §17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, e do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055, de 2021, por força do efeito vinculante e erga omnes da decisão da ADI nº 4.905/DF, produzido desde a publicação da ata de julgamento.

68. De outro lado, como a inconstitucionalidade do já revogado §15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi proferida no RE nº 796.939/RS, é de se dar sequência ao rito da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 12 de fevereiro de 2014, encaminhando este Parecer, para a assinatura da Senhora Procuradora Geral da Fazenda Nacional, em atenção aos fins do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, a fim de vincular a RFB a essa parte da decisão.

69. Propõe-se, ainda, que sejam realizadas as alterações pertinentes na gestão de matérias no Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ, assim como a inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer disponível na internet.

70. Por derradeiro, recomenda-se ampla divulgação da presente manifestação no âmbito desta Procuradoria-Geral, bem como o encaminhamento do Parecer à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB e à Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e FGTS - PGDAU, participação.

71. É a manifestação.

Documento assinado eletronicamente  
**JULIANA BUARQUE SANTANA LOMBARDI**  
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente  
**FERNANDO MANCHINI SERENATO**  
Procurador-Chefe da Divisão de Consultoria em Matéria Jurídico-Processual

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente  
**RAQUEL GODOY MIRANDA ARAÚJO**  
Coordenadora de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente  
**SARA MENDES CARCARÁ**  
Coordenadora-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se conforme proposto.

Documento assinado eletronicamente  
**ANDALESSIA LANA BORGES CÂMARA**  
Procuradora-Geral Adjunta de Representação Judicial

---

[1] Relatoria do Ministro Edson Fachin. Acórdão transitou em julgado em 20/06/2023.

[2] Relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Acórdão transitou em julgado em 26/05/2023.

[3] Ambos os julgamentos ocorreram virtualmente no período de 10 a 17 de março de 2023.

[4] Em atenção ao art. 2º, §2º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

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

[6] Regulamenta o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015.

[7] RE nº 796.939/RS.

[8] RE nº 796.939/RS e ADI nº 4.905/DF.

[9] ADI nº 4.905/DF.

[10] Havendo manifestação de inconformidade, inicia-se o contencioso administrativo, e, ao final, se os valores não forem pagos, eles serão encaminhados para inscrição em dívida ativa junto à PGFN.

[11] Nas palavras do Min. Relator da ADI nº 4.905/DF: "Portanto, não se está aqui a debater a aplicação de multa em caso de declaração comprovadamente falsa".

[12] Trecho extraído do voto da Ministra Rosa Weber proferido no RE nº 796.939/RS.

[13] A título exemplificativo, cite-se o seguinte precedente: RMS 28.208/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 20.3.2014.



Documento assinado eletronicamente por **Juliana Buarque Santana Lombardi, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 01/08/2023, às 12:47, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernando Manchini Serenato, Chefe(a) de Divisão**, em 01/08/2023, às 14:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Raquel Godoy de Miranda Araújo, Coordenador(a)**, em 01/08/2023, às 15:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Sara Mendes Carcara, Coordenador(a)-Geral**, em 04/08/2023, às 13:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andalessia Lana Borges Câmara, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 04/08/2023, às 16:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **35868503** e o código CRC **12CFEC98**.