

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e
Finanças Públicas

Priscilla Cristine da Silva

A divergência no cálculo do “REFIS da crise”

Brasília - DF

2012

Priscilla Cristine da Silva

A divergência no cálculo do “REFIS da crise”

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Hector Vieira

Brasília - DF

2012

Priscilla Cristine da Silva

A divergência no cálculo do “REFIS da crise”

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Dedico o presente trabalho à Deus, pelo amor absoluto; aos meus pais, pelo amor incondicional; aos meus irmãos e amigos, pelo amor recíproco; e à minha nova família, Alexandre e Helena, pelo amor verdadeiro.

Agradeço imensamente ao meu orientador, Prof. Hector, que me acolheu no momento em que mais precisei. Muito obrigada pela confiança, pela paciência e por me transmitir seus valiosos ensinamentos como educador.

RESUMO

No presente trabalho, foram traçados breves comentários referentes ao instituto do parcelamento no Direito Tributário Brasileiro que, após acertada alteração na legislação tributária, passou a fazer parte do rol que define as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Para tanto, foi feita uma abordagem resumida sobre as discussões que envolvem o instituto do parcelamento e o da moratória e sobre os principais programas de parcelamento inseridos ao ordenamento jurídico pátrio até o mais recente deles, qual seja, o parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, conhecido como “REFIS da crise” ou “REFIS IV”. A partir disso, o cerne do presente trabalho consiste em analisar e confrontar as regras para calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista dos débitos, previstas no art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 11.941/09, com as regras contidas no art. 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 – editada meramente para regulamentar a referida lei –, sob a análise dos princípios da isonomia, hierarquia entre as normas e segurança jurídica.

Palavras-chave:

Lei nº 11.941/09. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09. REFIS da crise. Débitos. Cálculo. Parcelamento. Pagamento à vista.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. O PARCELAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	9
1.1. Considerações gerais acerca do instituto do parcelamento.....	9
1.2. Discussões que envolvem o parcelamento e moratória.....	12
1.3. Principais programas de parcelamento de débitos tributários inseridos ao ordenamento jurídico.....	16
2. A LEI Nº 11.941/09 E SUAS REGULAMENTAÇÕES.....	19
2.1. As regras da Lei nº 11.941/09 e seu modo de calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista.....	22
3. A CLARA DIVERGÊNCIA ENTRE AS REGRAS PREVISTAS PELA LEI Nº 11.941/09 E PELA PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 6/09 PARA CALCULAR O VALOR DEVIDO.....	30
3.1. Da afronta ao princípio da hierarquia entre as normas.....	31
3.2. Da afronta ao princípio da segurança jurídica.....	37
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

INTRODUÇÃO

O parcelamento de dívidas tributárias previsto pelo Direito Tributário Brasileiro é de suma importância, pois é um instituto que favorece tanto o sujeito passivo – contribuinte, que não tem como arcar com o pagamento à vista da dívida tributária –, bem como o sujeito ativo – Estado arrecadador, que deseja reduzir a inadimplência e receber seu crédito.

Sendo assim, de tempos em tempos, são publicadas leis federais com o objetivo de oferecer programas de recuperação fiscal, proporcionando benefícios e vantagens aos contribuintes que se encontram inadimplentes, a fim de quitarem seus débitos tributários perante o Estado de forma parcelada ou até mesmo por meio de pagamento à vista das dívidas de forma mais vantajosa.

Diante desse cenário, foi publicada a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e criado novo parcelamento de débitos administrado pela Receita Federal do Brasil (RFB), que ficou conhecido como “REFIS da crise” ou “REFIS IV”.

Por considerar mais vantajoso o REFIS da crise, diversos contribuintes aderiram ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, ainda que, para isso, tivessem que requerer a exclusão de programas de parcelamentos anteriores aos quais haviam aderido, requisito essencial para integrarem o novo parcelamento.

Após a publicação da Lei nº 11.941/09, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em conjunto com a RFB publicaram diversas Portarias com o objetivo de regulamentar a Lei nº 11.941/09. Ocorre que, com a publicação da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 23 de julho de 2009, ficou estabelecido modo diverso do que dispôs a Lei nº 11.941/09 para calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista dos débitos.

Com isso, o presente trabalho tem como escopo a análise entre as regras aplicadas para parcelamento ou pagamento à vista previstas pela Lei nº 11.941/09 e as regras previstas pela Portaria Conjunta da PGFN/RFB nº 6/09, considerando sobretudo os limites do poder regulamentar das portarias dentro do ordenamento jurídico brasileiro, bem como os princípios da isonomia, da hierarquia entre as normas e da segurança jurídica.

1. O PARCELAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para melhor entendimento do tema, uma vez que o instituto do parcelamento é a base fundamental do presente estudo, é importante que se faça menção acerca do surgimento deste instituto no Direito Tributário Brasileiro, bem como de alguns principais programas de recuperação fiscal semelhantes ao REFIS da crise inseridos ao ordenamento jurídico pátrio.

1.1. Considerações gerais acerca do instituto do parcelamento

O Código Tributário Nacional (CTN) dispôs em Capítulo próprio sobre as causas de “Suspensão do Crédito Tributário”. A partir daí, portanto, nasceu para o sujeito passivo (contribuinte – devedor) o direito subjetivo de postular a suspensão da sua dívida perante o sujeito ativo (Estado – credor) por meio de alguns mecanismos que possibilitam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

É o que prevê o art. 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Sendo assim, não é admitida qualquer outra hipótese de suspensão não constante no rol do art. 151 do CTN, acima destacado. A justificativa legal para tanto é que essas hipóteses formam um rol taxativo segundo o art. 141 do CTN, ao afirmar que

o crédito tributário regularmente constituído somente tem sua exigibilidade suspensa nos casos previstos no próprio Código, o que é reforçado pelo art. 111, I, do CTN, que determina a interpretação literal da legislação que disponha sobre suspensão do crédito tributário.¹

Importante ressaltar que é a exigibilidade do crédito que fica suspensa, e, não, o próprio crédito, que continua existindo. Nesse contexto, ensina Paulo de Barros Carvalho que a exigibilidade do crédito tributário, por parte do Estado, pode ser entendida como:

(...) o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário.²

Com isso, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no mencionado art. 151 do CTN nada mais são do que alternativas dadas ao contribuinte para afastar temporariamente o direito que o credor tem de exigir o pagamento do seu crédito, após a lavratura do lançamento tributário.

O CTN definiu o conceito de lançamento, estabelecendo que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Vale conferir a abalizada doutrina de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

(...) a expressão “lançamento tributário” alberga a idéia de *acertamento* da relação jurídica obrigacional tributária, que nasce incerta e ilíquida, com a ocorrência do denominado fato gerador da obrigação tributária, recebendo então o nome de *obrigação tributária*. E só depois, com o lançamento, ganha liquidez e certeza, recebendo então o nome de *credito tributário*.³

¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009, p. 376.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 471-472.

³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 831.

Nesse contexto, foi publicada a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, muito posteriormente à edição do referido Código (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a qual trouxe diversas alterações ao CTN, merecendo destaque, entre elas, o acréscimo do inciso VI do art. 151 e do art. 155-A, *caput*, §§1º e 2º. Sendo assim, o CTN passou a prever a seguinte regra:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)
VI - o parcelamento.

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Dessa forma, o CTN incluiu expressamente o parcelamento dentre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Antes dessa alteração na legislação, o parcelamento tinha o efeito de suspender a cobrança do crédito não em decorrência do art. 151 do CTN, mas, sim, por acordo administrativo firmado entre contribuinte e a Fazenda Pública Nacional, assentado na lei autorizadora do parcelamento.

Conforme mencionado, somente após efetuado o lançamento tributário é que se torna exigível, pelo sujeito ativo, o crédito ao qual tem direito, cabendo ao sujeito passivo tomar algumas providências. A exemplo disso, o sujeito passivo pode suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio das hipóteses previstas no rol do art. 151 do CTN, pode extinguir o crédito tributário mediante o pagamento, a compensação, a transação ou a remissão da dívida, com base no art. 156 do CTN, ou ainda, pode ter excluída sua dívida mediante a concessão de anistia ou isenção, segundo o art. 175 do CTN.

Como visto, entre as providências que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, o sujeito passivo pode requerer o parcelamento da dívida, seja por meio de parcelamento ordinário ou parcelamentos especiais semelhantes ao REFIS da crise.

Nesse sentido, o parcelamento tributário pode ser compreendido como “corriqueira medida de política fiscal, que visa a recuperar créditos e a permitir que

contribuintes inadimplentes voltem à situação de regularidade, podendo gozar dos benefícios decorrentes de tal *status*".⁴

Porém, até a inserção do instituto do parcelamento ao ordenamento jurídico por meio da referida LC nº 104/01 e até mesmo depois disso, muito se discutiu sobre a comparação do parcelamento com outra causa de suspensão do crédito tributário: a moratória.

Isso porque, mediante análise da legislação ordinária, editada na vigência do CTN e relativa ao pagamento atrasado de débitos de natureza tributária, permite-se aferir que o legislador, raras vezes, usou a expressão moratória para identificar a natureza de tal benefício fiscal, preferindo fazer menção a parcelamento, mesmo sem definir o instituto.

A partir daí, as discussões se pautaram em saber se parcelamento e moratória eram dois institutos iguais ou diferentes entre si e, ainda, se seria possível definir o parcelamento como uma forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.⁵

1.2. Discussões que envolvem o parcelamento e a moratória

Logo, diante da omissão do legislador em tratar sobre as diferenças e semelhanças entre o parcelamento e a moratória de modo a delimitar cada qual, a doutrina iniciou longo debate sobre o tema.

Após muitas discussões, verifica-se ainda hoje que os doutrinadores não chegaram ao consenso. Isso porque, há quem defenda a existência de dois institutos distintos e a diferença entre eles está no fato de que a moratória permite a dilação de prazo para pagamento da dívida sem acréscimos de acessórios (juros e multa) e o parcelamento, apesar de permitir da mesma forma a dilação de prazo para pagamento da dívida, exige o acréscimo daqueles encargos. Nesse sentido:

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009, p. 390.

⁵ *Ibidem*, p. 389.

As leis concessivas de moratória, reconhecendo que a dificuldade dos sujeitos passivos para adimplir suas obrigações tributárias decorre de eventos externos (caso fortuito ou força maior), têm permitido que o futuro pagamento seja feito livre de qualquer penalidade pecuniária e até mesmo de juros. Já no parcelamento, o próprio Código Tributário Nacional indica que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito não exclui a incidência de juros e multas.⁶

Por outro lado, há doutrinadores que defendem ser o parcelamento o instituto que proporciona a clara e simples dilatação do prazo para pagamento de dívida tributária vencida, o que o diferencia da moratória, na qual apenas se adia o vencimento da dívida, tornando-a, portanto, vincenda. Por esse motivo, no parcelamento incluem-se os encargos, haja vista que a dívida tributária está vencida, enquanto que na moratória não se cuida deles.⁷

Outros doutrinadores defendem que o parcelamento nada mais é do que uma espécie do gênero moratória, como bem destacou Paulo de Barros Carvalho:

(...) o legislador fez questão de sublinhar que o parcelamento também suspende a exigibilidade do crédito tributário, a ele se aplicando as disposições atinentes ao instituto da moratória. Mais uma confirmação de que se trata apenas de espécie (parcelamento) do gênero (moratória), como vêm proclamando, entre outros, Sasha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira.⁸

Além dessas correntes, há quem defenda o parcelamento como forma de transação, com fundamento no art. 171 do CTN. Porém, há críticas a esse posicionamento no sentido de que o parcelamento, ao contrário, se afasta da transação porque, diferentemente dela, não extingue o crédito tributário, mas apenas suspende sua exigibilidade.⁹

Noutra banda, a jurisprudência, da mesma forma, já debateu muito sobre o tema. Mas, sem entrar no mérito da discussão, apenas mostrou-se majoritária segundo

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009, p. 390.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 594; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros 2010, p. 197; e ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 566.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 482.

⁹ FREITAS, Vladimir Passos. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: RT, 2011, p. 654.

o entendimento de que o parcelamento implicava suspensão da exigibilidade do crédito tributário tal como a moratória.¹⁰

Até que, como mencionado, por meio da LC nº 104/01, o CTN incluiu expressamente o parcelamento dentre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consolidando-se pelo menos a existência de dois institutos distintos entre si: a moratória e o parcelamento. Pois bem, sepultada ou não a discussão a respeito da existência de dois institutos distintos entre si, o parcelamento e a moratória possuem, hoje, conceitos muito bem delineados.

Logo, é certo afirmar que a moratória, nos termos do art. 154, *caput*, do CTN, abarca apenas os créditos definitivamente constituídos (lançamento notificado e prazo para pagamento *in albis*), embora a lei autorizadora possa permitir que ela atinja os casos em que tenha havido a notificação de lançamento, mas ainda não esteja esgotado o prazo para pagamento. A moratória pressupõe, assim, o lançamento iniciado, isto é, a notificação recebida pelo sujeito passivo.¹¹

Essa regra não se aplica ao parcelamento, pois ao estabelecer que o parcelamento contemplará juros e multas, salvo se de modo diverso dispuser a lei que autoriza sua concessão (art. 155-A, §1º, CTN)¹², o CTN não deixa lacuna para a aplicação subsidiária da norma atinente à moratória. Isso porque, se o parcelamento contempla, em regra, juros e multas, incide sobre débitos já vencidos e não pagos, pouco importando se houve ou não o lançamento. E é essa possibilidade de inclusão dos encargos no parcelamento que representa, verdadeiramente, um dos traços que o distingue da moratória.

Assim sendo, parcelamento cuida de débitos vencidos (art. 155-A, §1º, CTN) e moratória também (art. 154, *caput*, CTN), embora nesta a lei autorizadora possa também incluir os vincendos cujo lançamento já tiver se operado.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 162.887, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 04.05.1998.

¹¹ Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

¹² Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Ademais, as regras do CTN sobre moratória se aplicam subsidiariamente ao parcelamento (art. 155-A, §2º, CTN)¹³, entre elas a do art. 154, parágrafo único, sem prejuízo da remissão (art. 172, CTN), que couber na hipótese ali especificada.

Portanto, pode-se afirmar que a concessão de parcelamento, assim como de moratória, é um meio ampliativo do prazo para que determinado sujeito passivo possa ter maiores condições de saldar sua dívida mediante o cumprimento de requisitos legais, sob pena de revogação do benefício.

Isso porque, tanto o parcelamento como a moratória proporcionam ao sujeito passivo, que não possui condições financeiras para arcar com o pagamento à vista da dívida, a oportunidade de fazê-lo mediante condições especiais e específicas, concretizando-se, de certa forma, condições isonômicas entre os contribuintes para o adimplemento justo de eventual obrigação tributária.

Por isso, “O princípio da isonomia é um dos mais importantes na consolidação da democracia, por ser, no dizer de Celso Ribeiro Bastos, o ‘respiradouro pelo qual o sistema da ordem jurídica se tornava permeável às imposições de justiça’”.¹⁴

E, à luz do princípio da isonomia e do sentido de justiça latente no sistema tributário brasileiro, é que se pode afirmar que:

O ideal de cidadania livre e igual demanda que a tributação seja justa no regime democrático, a partir de uma justificação pública que todos os integrantes da sociedade sintam-se motivados em endossar reciprocamente, de forma que ninguém possa razoavelmente rejeitá-la. Para além do abastecimento dos cofres estatais, a tributação deve ser instrumento da igualdade de oportunidades, de modo que todo indivíduo possa identificar-se como cidadão, e se sinta digno de igual respeito e consideração pelas autoridades que pela deliberação acabou por legitimar.¹⁵

¹³ Art. 155-A. (...)

(...)

§2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

¹⁴ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de direito na jurisprudência tributária**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 284.

¹⁵ PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar: 2006, p. 162.

Passa-se, portanto, a uma análise mais restrita do instituto do parcelamento por meio da abordagem dos principais programas de parcelamento de débitos tributários inseridos ao ordenamento jurídico pátrio.

1.3. Principais programas de parcelamento de débitos tributários inseridos ao ordenamento jurídico

Conforme já destacado, esporadicamente, são criados programas de parcelamento de débitos tributários mediante leis federais específicas com o objetivo de incentivar os contribuintes a quitarem seus débitos perante o Estado de forma parcelada ou até mesmo a possibilidade de pagamento à vista, proporcionando maiores benefícios e vantagens ao contribuinte.

Entre os principais programas de parcelamento de débitos tributários inseridos ao ordenamento jurídico, podemos citar o Refis - Programa de Recuperação Fiscal, ou chamado "REFIS I". Instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, o REFIS I foi destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

Uma das vantagens proporcionadas ao contribuinte pelo REFIS I foi a de que os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, puderam ser liquidados mediante a compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do REFIS I, bem como mediante a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à SRF até 31 de outubro de 1999, com a aplicação das alíquotas de 15% e de 8%, respectivamente.

Em seguida à publicação do REFIS I, a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, instituiu o PAES - Parcelamento Especial de Débitos, ou chamado “REFIS II”, que abrangeu todos os débitos junto à Fazenda Nacional (SRF e PGFN), constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, vencidos até 28 de fevereiro de 2003. A fim de regulamentar esse parcelamento, a SRF e a PGFN expediram a Portaria Conjunta nº 1, de 25 de junho de 2003.

Para fins de consolidação do débito no PAES, foi concedida redução de 50% da multa de mora ou de ofício, redução não cumulativa com qualquer outra redução admitida em lei (exceto um caso de redução cumulativa da multa prevista na lei), e permitido o pagamento em até 180 meses.

Depois disso, a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, instituiu o PAEX - Parcelamento Excepcional de débitos, ou chamado “REFIS III”, oferecendo o parcelamento de débitos de pessoas jurídicas junto à SRF, à PGFN e ao INSS, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003. Os descontos chegavam até 30% de juros e 80% de multas de mora e de ofício, permitido o pagamento em até 130 parcelas, a depender do caso.

Importante ressaltar que a normatização do PAEX sobre parcelamento de débitos e pagamento à vista com descontos junto a Fazenda Nacional consta na Instrução Normativa SRF nº 663/2006 e na Portaria SRF nº 2/2006. A disposição sobre parcelamento dos débitos junto ao INSS consta na Instrução Normativa SRP nº 13/2006.

Por fim, em 2009, foi criado o Parcelamento da Lei nº 11.941/09 e, como já dito, ficou conhecido como “REFIS da crise” ou “REFIS IV”, que será abordado adiante.

Impende repisar que os programas de parcelamento acima citados são de grande valia para o contribuinte que não possui condições de saldar seu débito perante o Estado mediante o pagamento à vista, por isso preferem dividir o valor total do débito em diversas parcelas mensais. No mais, esses programas geralmente dispõem sobre a possibilidade de pagamento à vista, por vezes com maiores descontos e vantagens comparados àqueles disponíveis à época do vencimento da dívida.

Esse tratamento dado ao contribuinte remete, mais uma vez, a uma das faces do princípio da isonomia. Isso porque, esse princípio consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Assim, àqueles considerados desiguais, porque não possuem as mesmas condições de saldar à vista seus débitos, são oferecidos programas de parcelamento (que até mesmo os que possuem condições financeiras para saldar à vista seus débitos podem participar), a fim de que possam cumprir sua obrigação igualmente àqueles que já saldaram seus débitos.

2. A LEI Nº 11.941/09 E SUAS REGULAMENTAÇÕES

Conforme destaca a Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 da Presidência da República, que se refere à Medida Provisória nº 449/2008 – convertida posteriormente na Lei nº 11.941/09 –, o projeto de Medida Provisória teve como objetivos estabelecer medidas para unificar a legislação referente ao parcelamento ordinário de débitos tributários, inclusive os previdenciários; conceder remissão em determinados casos; reduzir e agilizar o contencioso tributário; bem como harmonizar as normas relacionadas às contribuições previdenciárias com a legislação relativa aos demais tributos administrados pela SRF.¹⁶

Ademais, o projeto visou uniformizar a disciplina referente aos acréscimos moratórios (juros e multa de mora), encargos legais e parcelamento dos créditos das autarquias e fundações públicas federais inscritos em dívida ativa pela Procuradoria-Geral Federal, harmonizando tais critérios com aqueles aplicados à Dívida Ativa da União; instituir o Regime Tributário de Transição (RTT) a fim de neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07, na apuração das bases de cálculo de tributos federais nos anos de 2008 e 2009, bem como alterar a Lei nº 6.404/76, no esforço de harmonização das normas contábeis adotadas no Brasil às normas contábeis internacionais, dentre outras providências.¹⁷

Ao final, a Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 conclui pela importância desse projeto de Medida Provisória ao ressaltar a urgência na adoção de medidas que reduzam a litigância tributária no âmbito administrativo e judicial,

¹⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Legislação. Leis Ordinárias. 2009. 11.941, de 27.5.2009. Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. 449, de 3.12.2008 - Publicada no DOU4.12.2008 - Exposição de Motivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em: 17 fev. 2012.

¹⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Legislação. Leis Ordinárias. 2009. 11.941, de 27.5.2009. Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. 449, de 3.12.2008 - Publicada no DOU4.12.2008 - Exposição de Motivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em: 17 fev. 2012.

merecendo agilidade de tramitação perante o Congresso Nacional, pois favorece o contribuinte, a sociedade e o Tesouro Nacional.¹⁸

E, foi nesse contexto, em seguida à publicação da Lei nº 11.941/09, que foram publicadas algumas Instruções Normativas, um Ato Declaratório Executivo e várias Portarias Conjuntas da PGFN/RFB a fim de traçarem diretrizes ao novo programa de parcelamento, o que é de fácil verificação pelo site da RFB.¹⁹

Entre as Portaria Conjuntas da PGFN/RFB publicadas, encontra-se a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 23 de julho de 2009, editada em razão do disposto no artigo 12 da Lei nº 11.941/09. Veja-se:

Art. 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas respectivas competências, editarão, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias a contar da data de publicação desta Lei, os atos necessários à execução dos parcelamentos de que trata esta Lei, inclusive quanto à forma e ao prazo para confissão dos débitos a serem parcelados.

Apesar de a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 ser de maior importância para o presente trabalho, as outras Portarias publicadas acarretaram mudanças consideráveis ao novo parcelamento.

Nesse sentido, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11, de 11 de novembro de 2009, definiu a regra segundo a qual, para aproveitar as condições do novo parcelamento, o sujeito passivo que tivesse débitos com exigibilidade suspensa deveria desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria.

¹⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Legislação. Leis Ordinárias. 2009. 11.941, de 27.5.2009. Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. 449, de 3.12.2008 - Publicada no DOU4.12.2008 - Exposição de Motivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em: 17 fev. 2012.

¹⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Onde Encontro. Parcelamento da Lei 11.941/2009. Legislação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisicaeJuridica/ParcelamentoLei11941/Legislacao.htm>>. Acesso em: 20 fev. 2012.

Posteriormente, foi publicada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 29 de abril de 2010, que determinou ao sujeito passivo, que teve deferido o pedido de parcelamento previsto nos arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941/09, a manifestação sobre a inclusão dos débitos nas modalidades de parcelamento para as quais tenha feito opção na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, entre o período de 1º a 30 de junho de 2010.

Em seguida, adveio a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11, de 24 de junho de 2010, que obrigou aqueles sujeitos passivos que se manifestassem pela não inclusão da totalidade de seus débitos no parcelamento da Lei nº 11.941/09, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3/10, a indicarem, pormenorizadamente, os débitos a serem incluídos no parcelamento até a data de 16 de agosto de 2010.

Já a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 2 de julho de 2010, estabeleceu a reabertura do prazo de 1º a 30 de junho de 2010, de que trata o art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3/10, para até 30 de julho de 2010, àqueles optantes que não se manifestaram sobre a inclusão da totalidade dos seus débitos nas modalidades de parcelamento para as quais tenham feito opção na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 1º de setembro de 2010, previu regra importante ao determinar o cancelamento do requerimento de adesão à modalidade de parcelamento ou de pagamento à vista com a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de que tratam os arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941/09, se efetuado em nome de pessoa jurídica que tivesse sido extinta por operação de incorporação, fusão ou cisão total, ocorrida em data anterior à adesão.

Contudo, os débitos da pessoa jurídica com adesão cancelada poderiam ser consolidados pela pessoa jurídica sucessora, responsável pelos referidos débitos, caso a sucessora fosse optante por modalidade da Lei nº 11.941/09, compatível com as características dos débitos a serem consolidados.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 3 de fevereiro de 2011, de suma importância, fixou o cronograma da consolidação e da retificação de modalidades de parcelamento. Isso porque, a sistemática de parcelamento criada pela Lei nº 11.941/09

dispôs sobre dois momentos distintos, quais sejam, o do requerimento e o da consolidação dos débitos. Sobre o momento da consolidação, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/11 estabeleceu que:

Art. 1º. Para consolidar os débitos objeto de parcelamento ou de pagamento à vista com utilização de créditos decorrentes de Prejuízo Fiscal ou de Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de que tratam os arts. 15 e 27 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, o sujeito passivo deverá realizar os procedimentos especificados, obrigatoriamente nas etapas definidas a seguir:

I - no período de 1º a 31 de março de 2011:

- a) consultar os débitos parceláveis em cada modalidade; e
- b) retificar modalidades de parcelamento, se for o caso;

II - no período de 4 a 15 de abril de 2011, prestar as informações necessárias à consolidação, no caso de pessoa jurídica optante por modalidade de pagamento à vista com utilização de créditos decorrentes de Prejuízo Fiscal ou de Base de Cálculo Negativa da CSLL;

III - no período de 2 a 25 de maio de 2011, prestar as informações necessárias à consolidação:

- a) de todas as modalidades de parcelamento, no caso de pessoa física; e
- b) da modalidade de Parcelamento de Débitos Decorrentes do Aproveitamento Indevido de Créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no caso de pessoa jurídica;

IV - no período de 7 a 30 de junho de 2011, prestar as informações necessárias à consolidação das demais modalidades de parcelamento, no caso de pessoa jurídica submetida ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado e especial no ano de 2011; ou de pessoa jurídica que optou pela tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da CSLL no ano-calendário de 2009 com base no Lucro Presumido, cuja Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do exercício de 2010 tenha sido apresentada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); e (Redação dada pela Portaria PGFN/RFB nº 4, de 24 de maio de 2011)

V - no período de 6 a 29 de julho de 2011, prestar as informações necessárias à consolidação das demais modalidades de parcelamento, no caso das demais pessoas jurídicas.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 5, de 27 de junho de 2011, reabriu o prazo que era de 2 a 25 de maio para 10 a 31 de agosto de 2011, fixado na alínea a do inciso III do art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/11, para as pessoas físicas prestarem as informações necessárias à consolidação das modalidades do parcelamento de que tratam os arts. 1º e 3º da Lei nº 11.941/09.

Assim, com a edição da Lei nº 11.941/09 e com a publicação das Portarias Conjuntas editadas pela RFB e pela PGFN, sobretudo da Portaria Conjunta nº 6/09, foi criado e regulamentado o novo programa de parcelamento de débitos tributários,

denominado “REFIS da crise” ou “REFIS IV”, que trouxe grandes vantagens aos contribuintes, a exemplo dos benefícios de redução de juros e multas.

2.1. As regras da Lei nº 11.941/09 e seu modo de calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista

Sem dúvida nenhuma, a Lei nº 11.941/09 trouxe grande oportunidade para que contribuintes que tinham dívidas de impostos e contribuições federais aproveitassem os benefícios deste programa para regularizarem sua situação fiscal.

Nesse sentido:

(...)1. A Medida Provisória nº 449/2008, que foi convertida na Lei nº 11.941/2009, instituiu um novo regime de parcelamento de débitos fiscais, que passou a ser comumente denominado "NOVO REFIS" ou "REFIS DA CRISE". Esse novo programa de parcelamento trouxe benefícios para os contribuintes, albergando situações não contempladas em parcelamentos anteriores e oferecendo novas condições mais favoráveis para aqueles que se encontravam com pendências fiscais.²⁰

De acordo com o art. 1º da Lei nº 11.941/09, puderam ser pagos ou parcelados, em até 180 meses, nas condições previamente estabelecidas por esta Lei, os débitos administrados pela SRFB e os débitos junto a PGFN, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no REFIS (Lei nº 9.964/00, no PAES (Lei nº 10.684/03), no PAEX (MP nº 303/06), no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212/91 e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522/02, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 6.006/06, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados.

²⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AC 2009.8.00.000700-72, Des. Federal Francisco Barros Dias, Segunda Turma, DJE 09.12.2010.

Importante ressaltar, ainda, que o disposto acima aplicou-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI.

Dessa forma, com base em seu art. 1º, nota-se que a Lei nº 11.941/09 previu duas situações distintas: a primeira delas foi a negociação de débitos que não tivessem sido objeto de parcelamentos anteriores (art. 1º, §3º), isto é, ficou permitido parcelar ou pagar à vista os débitos provenientes de dívidas ainda não parceladas, que, segundo a referida lei, abarcariam aqueles débitos de qualquer natureza junto à PGFN ou à RFB, vencidos até 30 de novembro de 2008, que não tivessem sido parcelados até o dia 27 de maio de 2009, inclusive.

Além disso, a segunda situação foi a negociação de débitos decorrentes de parcelamentos anteriores, ou seja, ficou permitido parcelar ou pagar à vista os débitos decorrentes de saldos remanescentes, vencidos até 30 de novembro de 2008, provenientes da consolidação no REFIS I, no PAES, no PAEX e nos parcelamentos ordinários concedidos até o dia 27 de maio de 2009, desde que o contribuinte requeresse sua exclusão destes parcelamentos anteriores e aderisse ao parcelamento da Lei nº 11.941/09.

A exemplo dessa situação, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região cita o caso concreto a seguir:

(...) 1. A agravante demonstrou que, em 26/04/2000, aderiu ao REFIS I, instituído pela Lei Federal nº 9.964/2000, tendo incluído no referido parcelamento o débito cobrado na execução fiscal originária, o que motivou a suspensão da exigibilidade do feito. 2. Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei Federal nº 11.941/2009, foi concedida aos contribuintes a oportunidade de novo parcelamento especial de tributos, sendo admitido um novo parcelamento de saldos remanescentes, com a possibilidade da inclusão dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964/2000.²¹

Há, inclusive, no sítio da RFB, a disponibilização de perguntas e respostas sobre o parcelamento ou pagamento à vista da Lei nº 11.941/09 em que se tem definida essas duas situações distintas. Confira-se:

²¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. AI 424.416, Des. Federal Consuelo Yoshida, Sexta Turma, DJF 11.03.2011.

Quais débitos podem ser parcelados?

R.: Podem ser parcelados os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil e os inscritos em Dívida Ativa da União, vencidos até 30/11/2008. Caso o débito já tenha sido parcelado no REFIS, PAES, PAEX, parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212/1991 ou parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522/2002, pode-se pedir a desistência desse parcelamento e incluir o saldo remanescente dos débitos vencidos até 30/11/2008 em modalidade de parcelamento da Lei nº 11.941/2009.²²

Pois bem. No primeiro caso, de débitos que nunca foram objeto de parcelamentos anteriores, a prestação mínima, enquanto não deferido o requerimento de parcelamento, era de R\$ 50,00 para pessoas físicas e de R\$ 100,00 para pessoas jurídicas.

Assim sendo, com o requerimento de adesão ao novo parcelamento, os contribuintes passaram a pagar mensalmente apenas esses valores simbólicos, enquanto não ocorria a consolidação do parcelamento com a consequente disponibilização pela RFB/PGFN do cálculo do valor devido por cada contribuinte.

A Lei nº 11.941/09 estabeleceu as seguintes reduções para parcelamento ou pagamento à vista desses débitos²³:

²² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Onde encontro. Parcelamento da Lei nº 11.941/09. Perguntas e Respostas. 4. Débitos que podem ser incluídos. Quais débitos podem ser parcelados? Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisicaeJuridica/ParcelamentoLei11941/PerguntasRespostas/DébitosPodemIncluídos.htm#4.9>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

²³ Art. 1º. Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

(...)

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I - pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

VANTAGEM EM ADERIR AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09	FORMA DE PAGAMENTO				
	À VISTA	30 MESES	60 MESES	120 MESES	180 MESES
REDUÇÃO DE MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO	100%	90%	80%	70%	60%
REDUÇÃO DE MULTAS ISOLADAS	40%	35%	30%	25%	20%
REDUÇÃO DE JUROS	45%	40%	35%	30%	25%
REDUÇÃO DE ENCARGO LEGAL	100%	100%	100%	100%	100%

No segundo caso, de débitos decorrentes de parcelamentos anteriores (saldos remanescentes), a prestação mínima deveria ser equivalente a 85% do valor da parcela devida em novembro de 2008, ou a 85% da média das 12 últimas parcelas no caso de o saldo ser remanescente do REFIS I.

Aqui, da mesma forma, a Lei nº 11.941/09 estabeleceu algumas vantagens para os contribuintes que optassem pelo reparcelamento ou pagamento à vista dos débitos decorrentes de parcelamentos anteriores (saldos remanescentes). Com isso, ficou assim definido:²⁴

II - parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III - parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

IV - parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou

V - parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

²⁴ Art. 3º. No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte:

(...)

§ 2º. Serão observadas as seguintes reduções para os débitos previstos neste artigo:

I - os débitos anteriormente incluídos no Refis terão redução de 40% (quarenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II - os débitos anteriormente incluídos no Paes terão redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

VANTAGEM EM ADERIR AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09	TIPO DE PARCELAMENTO ANTERIOR E FORMA DE PAGAMENTO				
	À VISTA (qualquer parcelamento)	REFIS (REFIS I)	PAES (REFIS II)	PAEX (REFIS III)	Parcelamentos ordinários
REDUÇÃO DE MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO	100%	40%	70%	80%	100%
REDUÇÃO DE MULTAS ISOLADAS	40%	40%	40%	40%	40%
REDUÇÃO DE JUROS	45%	25%	30%	35%	40%
REDUÇÃO DE ENCARGO LEGAL	100%	100%	100%	100%	100%

Em qualquer das duas situações, ficou estabelecido que as prestações venceriam no último dia útil de cada mês e ao valor de cada prestação seria acrescido da taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e, no mês do pagamento, seria acrescido de 1%.

Ficou estabelecido, ainda, que aqueles que pretendessem reparcelar débito objeto de parcelamento em andamento deveriam formalizar a desistência. Da mesma forma, aqueles que possuíam recurso administrativo ou ação judicial deveriam renunciar a quaisquer alegações de direito contidas no recurso ou ação.

Isso porque, quando da adesão a programas de parcelamento, é praxe exigir do contribuinte a assinatura desse tipo de declaração, na qual se compromete a renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam o débito a ser parcelado, até mesmo comprometendo-se a não mais discutir a dívida em juízo.

No entanto, essa imposição administrativa é muito criticada pela doutrina. Quanto a isso, propõe José Eduardo Soares de Melo que:

(...) é inconstitucional a cláusula que obriga o contribuinte a renunciar, expressamente, à discussão judicial dos débitos tributários (constantes do termo de parcelamento), porque é inafastável o princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF). Os particulares só se encontram obrigados a pagar os débitos se e quando ocorrerem os fatos geradores tributários, em razão

III - os débitos anteriormente incluídos no Paex terão redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; e

IV - os débitos anteriormente incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, terão redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

do que no caso de apurarem incorreções nas declarações de parcelamento, como operações não tributadas (imunidade, não incidência, isenção), com base de cálculo reduzida, alíquota minorada, etc., têm pleno direito de acionar o Judiciário para recolherem o valor efetivamente devido.²⁵

Logo, a respeito das vantagens mencionadas e considerando que o parcelamento ordinário dos tributos federais não possui essas reduções da dívida e só é permitido parcelar em no máximo 60 meses, nota-se que a publicação da Lei nº 11.941/09 foi um benefício que aliviou o caixa de muitos contribuintes que estavam com dificuldades para quitarem suas obrigações perante a Fazenda Nacional.

Outra importante vantagem proporcionada pela Lei nº 11.941/09 foi dar a chance aos contribuintes que estavam inseridos nos programas anteriores de parcelamento especiais (REFIS I, PAES, PAEX ou parcelamentos dos arts. 38 da Lei nº 8.212/91 e 10 da Lei nº 10.522/02) de ingressarem no novo parcelamento, mesmo que, por qualquer motivo, tivessem sido excluídos destes programas.

Após breves considerações acerca do Parcelamento da Lei nº 11.941/09, impende ressaltar a regra para se calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista, prevista em seu art. 3º, que abarca tanto débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores (art. 1º, §3º, da Lei nº 11.941/09), como débitos (saldos remanescentes) decorrentes de parcelamentos anteriores (art. 3º, *caput*, da Lei nº 11.941/09). Para tanto, vale examinar atentamente a letra da referida lei:

Art. 3º. No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte:

I - serão restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento os valores correspondentes ao crédito originalmente confessado e seus respectivos acréscimos legais, de acordo com a legislação aplicável em cada caso, consolidado à época do parcelamento anterior;

II - computadas as parcelas pagas, atualizadas pelos critérios aplicados aos débitos, até a data da solicitação do novo parcelamento, o pagamento ou parcelamento do saldo que houver poderá ser liquidado pelo contribuinte na forma e condições previstas neste artigo; e

III - a opção pelo pagamento ou parcelamento de que trata este artigo importará desistência compulsória e definitiva do REFIS, do PAES, do PAEX e dos

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 362.

parcelamentos previstos no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Veja-se que nos incisos I e II do art. 3º foi determinada uma ordem a ser rigorosamente observada para se calcular o valor devido do débito objeto do parcelamento ou do pagamento à vista.

Ocorre que, como visto, em seguida à publicação da Lei nº 11.941/09, foi publicada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, a fim de traçar diretrizes para o novo programa de parcelamento e sua análise é de fundamental importância para o presente estudo, haja vista que, como facilmente se demonstrará, a regra para se calcular o valor devido prevista na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 é completamente diferente da regra prevista pelo art. 3º da Lei nº 11.941/09.

3. A CLARA DIVERGÊNCIA ENTRE AS REGRAS PREVISTAS PELA LEI Nº 11.941/09 E PELA PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 6/09 PARA CALCULAR O VALOR DEVIDO

Após analisada a regra para se calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista prevista pela Lei nº 11.941/09, em seu art. 3º, veja-se atentamente a regra a seguir prevista pelo art. 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09:

Art. 5º. Computadas as prestações pagas, os débitos que compõem os saldos remanescentes dos parcelamentos referidos no art. 4º serão restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento, com os acréscimos legais devidos na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Parágrafo único. A dívida objeto de reparcelamento, apurada na forma deste artigo, será consolidada na data do requerimento do novo parcelamento ou do pagamento à vista de que trata este *Capítulo*.

De início, analisando-se atentamente o art. 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 e comparando-o com o art. 3º da Lei nº 11.941/09, citado no capítulo anterior, é fácil identificar e concluir que as fórmulas previstas nestas duas normas para apurar o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista são absolutamente distintas.

E isso, no presente caso, refletirá diretamente no resultado do cálculo para consolidar o valor devido pelo contribuinte, pois a ordem dos fatores alterará substancialmente o produto final.

De modo a facilitar a análise entre a regra prevista na Lei nº 11.941/09 e aquela prevista na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, apresenta-se a tabela comparativa abaixo:

Lei nº 11.941/09 (art. 3º, I e II)	Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 (art. 5º)
<ul style="list-style-type: none"> • meiramente, deverão ser restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento os valores correspondentes ao crédito originalmente confessado, consolidado à época do parcelamento anterior, e seus respectivos acréscimos legais; 	<ul style="list-style-type: none"> • meiramente, deverão ser computadas as parcelas pagas;

<ul style="list-style-type: none"> • o isto, deverão ser computadas as parcelas pagas, devidamente atualizadas até a data da solicitação do novo parcelamento, e o saldo encontrado poderá ser liquidado pelo contribuinte à vista com os descontos previstos. 	feit	<ul style="list-style-type: none"> • o isto, os débitos que compõem os saldos remanescentes dos parcelamentos anteriores deverão ser restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento com seus respectivos acréscimos legais; e 	feit
<ul style="list-style-type: none"> • ----- 	----	<ul style="list-style-type: none"> • seguida, o débito apurado deverá ser consolidado na data do pagamento à vista para que possam ser aplicados os descontos previstos para tal hipótese. 	em

Uma simples leitura permite concluir, sem dúvida alguma, que as fórmulas para se calcular o valor devido com os descontos aplicáveis à hipótese de parcelamento ou pagamento à vista da Lei e de sua Portaria regulamentadora são totalmente discrepantes.

Portanto, é ilegal o cálculo do valor devido feito pela RFB, apurado com base no art. 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 por afronta direta aos princípios da hierarquia entre as normas e da segurança jurídica, conforme a seguir delineado.

3.1. Da afronta ao princípio da hierarquia entre as normas

O ordenamento jurídico brasileiro consiste em um sistema unitário que conta com órgãos públicos que possuem diversas atribuições, entre estas, a criação e organização de normas em perfeita harmonia umas com as outras, formando um todo coerente, que servirá como direcionamentos a serem observados de acordo com certo grau de hierarquia.

Como explica Paulo de Barros Carvalho:

Por *fontes do direito* havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas.²⁶

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 48.

E continua seus ensinamentos ao afirmar que:

Nos esquadros desse modelo, as fontes do direito positivo aparecerão como uma estrutura formada pela hierarquia de eventos previstos como conteúdo de normas, em que encontramos, no ápice, a assembléia constituinte, na condição de fonte superior e, abaixo, os demais núcleos produtores de regras, em disposição vertical (...).²⁷

Importante estabelecer o exato significado de hierarquia, que remete à acepção de ordem, graduação, organização segundo um critério. Sendo assim, a hierarquia das normas, no direito comum, segue um critério rígido de escalonamento, por meio do qual os diplomas normativos estão colocados em um sistema que tem, na sua base, a norma mais inferior e, no seu ápice, a norma mais superior.

Nessa linha, de acordo com a teoria do escalonamento das normas, elaborada por Hans Kelsen, pode-se afirmar que o núcleo da unidade de um ordenamento jurídico é que as normas desse ordenamento não estão todas no mesmo plano. Segundo Norberto Bobbio, adotando os ensinamentos de Kelsen, afirma que:

(...) há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a norma fundamental.²⁸

Bobbio ensina, ainda, que num dado ordenamento jurídico as normas são dispostas de forma escalonada hierarquicamente, de modo que, considerando-se a disposição das normas em uma pirâmide, vamos encontrar em seu ápice a norma suprema, fundamental, da qual todas as outras normas dependem e retiram sua eficácia e validade. Assim, pode-se afirmar que o sistema normativo está colocado em uma certa ordem, onde as normas são classificadas segundo um determinado grau de superioridade, indo-se desde a norma mais inferior até alcançar a norma suprema, ou seja, a norma que dá legitimidade ao comando normativo e da qual todo o ordenamento jurídico depende e está subordinado.²⁹

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 48.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 49.

²⁹ *Ibidem*, p. 48.

Entretanto, a norma fundamental não é a Constituição do Estado, mas uma outra norma que lhe é superior e que lhe dá validade. Essa norma, chamada por Kelsen de norma fundamental pressuposta, é uma norma hipotética na medida em que ela não está codificada, pois não se trata de norma posta, mas pressuposta, uma vez que é aceita sua existência quando se obedece aos comandos ditados por determinada autoridade reconhecida como tal por todos.³⁰

Disso extrai-se que “dado o poder constituinte como poder último, devemos pressupor, portanto, uma norma que atribua ao poder constituinte a faculdade de produzir normas jurídicas: essa norma é a norma fundamental.”³¹

Dessa forma, pode-se afirmar que as normas se classificam hierarquicamente, retirando sua eficácia e validade da norma hipotética fundamental, respeitando a superioridade da Constituição Federal e de todas as outras normas que estão abaixo da Constituição, porém acima daquela determinada norma, segundo os princípios da constitucionalidade e da legalidade.

Considerando, portanto, essa ideia de escalonamento das normas e a exemplo de uma norma inferior, qual seja, os regulamentos, vale destacar que:

Dentro desse sistema normativo escalonado, no ápice do qual se encontra a Carta Magna, os demais atos normativos primários e secundários devem localizar-se de forma seqüencial, respeitando os limites decorrentes da necessidade de adequação dos atos inferiores aos superiores. Isto significa na prática que assim como as leis devem apresentar conformidade ao texto da Constituição, os regulamentos [por exemplo] também devem amoldar-se aos parâmetros da própria Carta e das leis em geral.³²

Nesse sentido, o princípio da constitucionalidade remete à ideia de que todas as normas inferiores devem estar em conformidade com a Constituição Federal, e o princípio da legalidade determina que os atos executivos e judiciais devam estar em conformidade com a lei, enquanto estas devam subordinar-se entre si.

Assim, e de acordo com os doutrinadores já mencionados, pode-se concluir que existe uma hierarquia entre as normas, que podem ser assim escalonadas, da mais

³⁰ HANS, Kelsen. **Teoria pura do direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 221.

³¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 58-59.

³² LEONEL, Ricardo de Barros, **Limites do Poder Regulamentar**. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/artigos/0y3351.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2012.

superior para mais inferior: Norma Hipotética Fundamental; Constituição Federal; Leis (lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo e resolução); Decretos Regulamentadores do Poder Executivo³³; e “outros diplomas” dotados de menor extensão de eficácia e mais tênue intensidade normativa.

No direito tributário, esses “outros diplomas” legais são chamados por alguns doutrinadores de “normas complementares” e, dentre elas, estão as Portarias. Como bem resume Luciano Amaro:

O art. 100 do Código Tributário Nacional dá o nome de “normas complementares” a certos atos menores que cuidam de explicitar (não de inovar) o direito tributário. (...) O Código Tributário Nacional relaciona, como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, em primeiro lugar, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100, I). Trata-se das portarias, instruções etc. editadas pelas autoridades, com vistas a explicitar preceitos legais, ou instrumentar o cumprimento de obrigações fiscais.³⁴

E mais, o autor esclarece com muita propriedade que:

É óbvio que, havendo desconformidade entre o que um de tais atos estabeleça e o que a lei determina, o ato será inválido. A utilidade das “normas” editadas pelas autoridades está, porém, em que, com frequência, elas exercem um papel esclarecedor de dúvidas do sujeito passivo dirimem eventuais conflitos que poderiam ser gerados pela equivocada interpretação da lei.³⁵

Nesse contexto, também é o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, explicando que no ordenamento jurídico brasileiro há “instrumentos primários” e “instrumentos secundários” – estes últimos chamados anteriormente por Luciano Amaro de “normas complementares”. Com isso, afirma que:

A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, pelo que as designamos por “*instrumentos primários*”. Todos os demais diplomas regradores da conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São, por isso mesmo considerados “*instrumentos secundários*” ou “*derivados*”, não apresentando, por si só, a força vinculante que é capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo. Realizam os

³³ Importante mencionar que o presente estudo não trata do poder regulamentar conferido exclusivamente ao Chefe do Poder Executivo, por meio de Decretos Regulamentadores do Poder Executivo, com expressa previsão no art.84, IV, da CF/88.

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 191.

³⁵ *Ibidem*, p. 192.

comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada. Ato normativo infralegal, que extrapasse os limites fixados pela lei que lhe dá sentido jurídico de existência, padece da coima de ilegalidade, que o sistema procura repelir.³⁶

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho cita como “instrumentos primários” a lei constitucional, a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, as medidas provisórias, o decreto-legislativo e as resoluções do Congresso Nacional e do Senado Federal. Já como “instrumentos secundários”, cita o decreto regulamentar, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, as ordens de serviço, dentre outros atos normativos.³⁷

Portanto, chamadas “normas complementares” ou “instrumentos secundários”, veja-se que as portarias – meio adequado para realizar o importante mister de tornar efetivos os mandamentos de lei ou de decretos regulamentares – não estão aptas a inovar o direito, isto é, prever de modo diverso ao da lei ou diploma legal superior, mas apenas regulamentar ou determinar a execução do comando já previsto pela norma superior.

Para tanto, a Administração Pública, quando da regulamentação por portaria ou por outras normas regulamentares dessa mesma natureza – “normas complementares” ou “instrumentos secundários” –, deve pautar-se pela fiel interpretação da norma regulamentada, de modo que ao ato regulamentar não é permitido contrariar a norma regulamentada (geralmente, a lei), nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nesta não estejam previstos, sob pena de ofensa à legalidade.³⁸

Ora, o princípio da legalidade foi inserido pelo constituinte entre os direitos fundamentais³⁹ e, fazendo um paralelo ao poder regulamentar, que foi inicialmente

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 58.

³⁷ *Ibidem*, p. 77.

³⁸ Maria Sylvia Zanella Di Pietro faz alusão ao poder regulamentar, ato privativo do Chefe do Poder Executivo, exteriorizado sob a forma de decreto, conforme previsão do art.84, IV, da CF. Se, portanto, ao decreto regulamentar expedido pelo Chefe do Poder Executivo, também classificado como “norma complementar” ou “instrumento secundário”, não é permitido contrariar a lei que está sendo regulamentada, como criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, o mesmo se aplica às portarias, que emanam de órgãos administrativos hierarquicamente inferiores ao Presidente da República (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo : Atlas, 2011, p.71/72).

³⁹ 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:

concedido exclusivamente ao chefe do Poder Executivo, nota-se que o ato regulamentar (Decreto) tem a finalidade restrita de “expedir decretos e regulamentos para sua [da lei] fiel execução”, conforme prevê o art. 84, IV, da CF.

Note-se, ainda quanto à competência, que os demais entes ou órgãos da Administração, a exemplo dos Ministérios, têm atribuição de expedir meros regulamentos domésticos, de validade simplesmente interna e para fins de execução de leis e decretos já editados, função esta que não se confunde com o poder regulamentar do Presidente da República (art. 84, IV, da CF), mas que, da mesma forma, está restrito aos ditames contidos na norma regulamentada.⁴⁰

Com isso, os atos regulamentares delegados à atividade estatal devem respeitar o âmbito da legalidade e da reserva legal. Nesse campo regulamentar, normalmente, encontram-se aquelas matérias internas ou domésticas da Administração, de validade simplesmente interna e para fins de execução de leis ou decretos já editados. Mesmo no campo interno, quando houver como consequência do ato normativo regulamentar qualquer imposição de obrigações ou deveres para os cidadãos, ou mesmo limitação de direitos, a norma regulamentar nada mais poderá fazer que complementar a própria lei, cujo caráter essencial não poderá ser dispensado.

Repise-se, o ato regulamentar jamais poderá contrariar a lei ou ditar restrições a ela, ainda que a pretexto de esclarecê-la. O regulamento não inova, pois, na ordem jurídica.

Desse modo, quando uma norma inferior contraria disposição de norma superior, verifica-se uma antinomia, devendo, portanto, concluir-se pela inaplicabilidade da norma inferior por ferir o ordenamento jurídico, pautado no princípio da hierárquica das normas.

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

⁴⁰ Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

É nessa linha o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ao se posicionar no sentido de que “A regra regulamentadora, de caráter inferior – Portaria –, não pode modificar comando normativo de natureza superior – Decreto –, em respeito ao princípio da hierarquia das normas”⁴¹. Confirma-se, ainda, o teor do acórdão a seguir colacionado, de relatoria da Ministra Nancy Andrighi que serve como fundamento de muitos acórdãos sobre o tema:

Uma portaria, por ser norma de hierarquia inferior e de cunho meramente complementar, não tem o condão de alterar disposições emanadas de Decreto-Lei (princípio da hierarquia das normas).
Se a Administração, mesmo no exercício de seu poder discricionário, não atende ao fim legal, a que está obrigada, entende-se que abusou do poder.⁴²

É o caso da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09. Essa norma agride expressamente disposição de norma que lhe é superior, qual a seja, a Lei nº 11.941/09. Com efeito, a regra do art. 5º daquela Portaria não tem prevalência, pois a Lei nº 11.941/09 é hierarquicamente superior.

3.2. Da afronta ao princípio da segurança jurídica

Em linhas gerais, o princípio da segurança jurídica está intimamente relacionado aos conceitos de equilíbrio, confiabilidade e previsibilidade que os cidadãos projetam e esperam diante da atuação do Estado. Esse direito encontra-se intimamente ligado à garantia da tranquilidade jurídica que as pessoas almejam ter, com a certeza de que tais relações não podem ser alteradas para se tornarem instáveis e inseguras quanto ao futuro, presente e até mesmo passado.

Antes de mais nada, é preciso esclarecer que o princípio da segurança jurídica pode ser visto e compreendido por diversos conceitos, tanto que, na doutrina, os autores preferem partir de conteúdos e situações distintas para conceituarem este

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 994038/ RS, Rel. Min. Laurita Vaz, DJ 03.05.2011.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 5698/ DF, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 26.04.2000.

princípio. Logo, em se tratando de segurança jurídica, pode-se vislumbrar conceitos, entre outros, ligados à intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, à estabilidade das situações jurídicas, à confiança nos julgamentos e ao direito à tutela jurisdicional. Isto porque, como explica Leandro Paulsen:

A promoção da segurança jurídica apresenta-se de diversas formas, conforme as circunstâncias do caso concreto e a perspectiva assumida. Os doutrinadores as referem utilizando, cada qual, uma terminologia distinta. Ora falam em aspectos da segurança jurídica, ora em dimensões, formas de concreção, planos, idéias ou conteúdos. O objetivo comum é indicar de que modo se concretiza o princípio da segurança jurídica, o que dele se extrai em termos normativos.⁴³

Em matéria tributária, é nítida a configuração da segurança jurídica em face da fixação de inúmeros princípios constitucionais, como: irretroatividade tributária (art. 150, III, a, CF), anterioridade tributária (art. 150, III, b, CF), capacidade contributiva, vedação ao confisco (art. 150, IV, CF), legalidade (art. 150, I, CF). Desse modo, são inúmeros os casos em que caracterizam a aplicação do princípio da segurança jurídica na seara do direito tributário pátrio, confira-se:

Num sentido restrito, a segurança jurídica está inserta em certos dispositivos constitucionais (...). Assim é que a proibição de leis (tributárias) retroativas está assegurada no art. 5, XXXVI, quando este prescreve que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, ou ainda que a lei penal (aplicável aos crimes de sonegação fiscal) não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (item XL). A irretroatividade das leis tributárias é campo de eleição preferencial da segurança jurídica. Assim, a CF veda, no art. 150, III, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. A surpresa fiscal dos contribuintes é contra-valor enquanto tal incompatível com o valor segurança jurídica.⁴⁴

E, por ser caracterizada a segurança jurídica como um conjunto de princípios que operam para realizar um entrelaçamento de outros princípios, tais como legalidade, anterioridade, universalidade da jurisdição, irretroatividade entre outros, muitos autores defendem a ideia de que a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, isto

⁴³ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através de garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 49-50.

⁴⁴ PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar: 2006, p. 249.

é, um conjunto de vários princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia.

Nas palavras de Paulo de Barros, “há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”.⁴⁵

Considerando a segurança como sobreprincípio, é conveniente apresentar o sentido dado por Leandro Paulsen ao tema, ao prelecionar que:

O princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, implicando uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, garantias que asseguram a certeza do direito de modo mais intenso que nas demais searas de regulamentação das relações com a Administração.⁴⁶

Reforçam essa ideia, as palavras de Heleno Taveira Tôres ao afirmar que a segurança jurídica efetiva-se pela atuação de vários outros princípios e que:

Bastaria instituir valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança (...). Transportando-se a reflexão para o domínio dos sobreprincípios, em particular o da segurança jurídica, é possível dizermos que não existirá, efetivamente, aquele valor sempre que os princípios que o realizem forem violados.⁴⁷

O sobreprincípio da segurança jurídica, então, deflui da máxima efetividade dos preceitos constitucionais, e em matéria tributária, tem como importante arrimo, além dos princípios da anterioridade, da irretroatividade, do respeito à capacidade contributiva, da vedação ao efeito confiscatório, o princípio da proteção à confiança, legítimo e maior estabilizador das condutas que interligam as relações sociais e jurídicas entre Administração e contribuintes.

De qualquer forma, seja qual for o sentido que se queira atribuir ao princípio da segurança jurídica, é correto afirmar que este princípio apresenta-se diretamente

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador: DP, n. 16, p. 84, mai./ago. 2007.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através de garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 166.

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005. p. 164.

relacionado com a certeza quanto ao direito vigente e aplicável aos casos concretos.

Como assevera Leandro Paulsen:

(...) antes mesmo de se perquirir quanto à intangibilidade de direitos adquiridos ou mesmo quanto à proteção de direitos, impende que se tenha conhecimento de qual é o direito vigente, de quais são as normas que regem os casos, de modo a que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos já estabelecidos para as mesmas, agindo no sentido de buscar determinado resultado jurídico ou mesmo evitar uma consequência jurídica indesejada.⁴⁸

E, ainda, complementa o autor esclarecendo que, para evitar afronta ao princípio da segurança jurídica:

Isso exige do ordenamento, de um lado, que estabeleça quais vias legislativas apropriadas para a produção válida de normas jurídicas, se há ou não reservas de lei complementar, se há ou não matérias que possam ser delegadas por lei ao Executivo, se há ou não matérias que possam ser disciplinadas por atos infralegais.⁴⁹

Ao falar de segurança jurídica com propriedade, Paulo de Barros Carvalho menciona que:

Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Acrescenta, ainda, que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor de *justiça*.⁵⁰

Vê-se que a segurança jurídica atinge um patamar de relevância ímpar, constituindo-se em instrumento de preservação da justiça. E, mais que isso, para ser possível a convivência social, é preciso um mínimo de confiança e previsibilidade, pois as crises políticas e econômicas interferem, internamente, em qualquer Estado. Portanto, importante observar a influência da segurança jurídica nas relações entre os cidadãos:

Não há segurança sem justiça nas relações tributárias. (...). A segurança sem justiça seria uma irrisão, pseudo-garantia constitucional. Por isso, como em

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através de garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 53.

⁴⁹ Ibidem, p. 54.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 166.

justaposição, a segurança permeia toda a CF, consorciada com a isonomia e desta indissociável. (...). Mas, a segurança é gravemente comprometida quando decisões jurisprudenciais introduzem modificações no entendimento jurisprudencial até então reiterado e uniforme em sentido diverso ou oposto à inovação. (...). Sem essa expectativa de imutabilidade, as empresas nacionais ou estrangeiras retraem os seus investimentos no país, porque a lei e a jurisprudência podem ser, a qualquer momento alteradas, sem a observância das “regras do jogo”. Por isso a CF é um sistema de proteção da confiança, de salvaguarda da legítima expectativa dos particulares nas ações futuras do poder público.⁵¹

Do trecho acima, destaca-se a grande preocupação que impera nos órgãos superiores judicantes, resultado da insegurança a qual o cidadão vem sendo submetido ao longo dos anos, ocasionada pela incessante transgressão dos limites constitucionais previstos na Constituição. Ressaltem-se, como exemplos, as frequentes ações por parte do governo, com o uso indevido e desproporcional de instrumentos legislativos, como as medidas provisórias, sob o falso argumento de que somente o aumento na arrecadação torna possível a realização das políticas públicas.⁵²

Noutra banda, por meio desse conceito de confiabilidade surge, ainda, como um desdobramento da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança do contribuinte que, segundo os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, emana do próprio princípio da boa-fé.

Para Leandro Paulsen:

O conteúdo de proteção à confiança do contribuinte, por sua vez, fundamenta, por exemplo, o art. 100 do CTN, que estabelece que a observância das normas complementares das leis e dos decretos (atos normativos, decisões administrativas com eficácia normativa, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios entre os entes políticos) exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora e inclusive a atualização do valor monetária da base de cálculo do tributo. O art. 146 do CTN, igualmente, resguarda a confiança do contribuinte, mas quanto a mudanças nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa para fins de lançamento. Mesmo a título de proteção à boa-fé, tem-se, ainda, a

⁵¹ PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar: 2006, p. 250.

⁵² É o caso, por exemplo, da Medida Provisória nº 413/2008, que instituiu a majoração da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as empresas atuantes no setor financeiro, de 9% para 15%. Atualmente, a medida, que já foi convertida na Lei nº 11.727/08, está em apreciação no STF, em função da ADI nº 4.003, proposta pelo partido Democrata (DEM). A principal alegação contida na ação é que a aplicação da alíquota majorada, pela citada lei, sobre atos ocorridos antes de sua vigência, afronta a segurança jurídica que a Constituição pretendeu assegurar ao contribuinte, notadamente pelo princípio da irretroatividade.

proteção do contribuinte em casos de circulação de bens importados sem o pagamento dos tributos devidos. Em todos esses casos, assegura-se a confiança no tráfego jurídico.⁵³

Logo, “a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes (art. 100, parágrafo único, da CF)”.⁵⁴

Portanto, o ordenamento jurídico deve sempre se manter em harmonia com as normas e suas interpretações, de modo a garantir a segurança jurídica. É nesse contexto que o Direito possui o dever de buscar de forma constante um comprometimento com a aplicação dos textos normativos a fim de garantir a segurança jurídica.

É nessa linha que o Estado afronta os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança do contribuinte ao permitir que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, publicada com a única finalidade de regulamentar a Lei nº 11.941/09, disponha de regras conflitantes e até evidentemente contrárias à própria Lei regulamentada, considerada norma superior à Portaria pelo ordenamento jurídico brasileiro.

⁵³ PAULSEN, Leandro. Considerações gerais sobre o princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Disponível em: <http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalhe.asp?ID=37>. Acesso em: 22 fev. 2012.

⁵⁴ Idem. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através de garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 69.

CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar o instituto do parcelamento no Direito Tributário Brasileiro sob a ótica da Lei 11.941/09 – que criou novo parcelamento de débitos administrados pela RFB conhecido como “REFIS da crise” ou “REFIS IV” –, e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 – publicada única e exclusivamente com o mister de regulamentar a referida lei –, considerando sobretudo os limites do poder regulamentar das portarias dentro do ordenamento jurídico brasileiro, bem como os princípios da isonomia, da hierarquia entre as normas e da segurança jurídica.

A discussão principal em apreço focou no fato de que o art. 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 dispôs de modo diverso do art. 3º, I e II, da Lei nº 11.941/09, na medida em que estabeleceu outras regras para calcular o valor devido pelos contribuintes que aderiram ao novo parcelamento.

Sendo assim, no Capítulo 1, foi abordada a inserção do instituto do parcelamento no Direito Tributário Brasileiro por meio da Lei Complementar nº 104/01, que trouxe diversas alterações ao CTN, entre elas, o acréscimo do inciso VI do art. 151 e do art. 155-A, *caput*, §§1º e 2º, passando a prever o parcelamento como uma das causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Foram abordadas, ainda, as discussões doutrinárias que envolvem o parcelamento e a moratória, por serem institutos muito parecidos e ambos causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Além disso, foram feitas breves considerações sobre os principais programas de parcelamento de débitos tributários inseridos ao ordenamento jurídico pátrio, cujo objetivo, assim como o REFIS da crise, é o de proporcionar benefícios e vantagens aos contribuintes que se encontram inadimplentes, a fim de quitarem seus débitos tributários perante o Estado de forma parcelada ou até mesmo por meio de pagamento à vista das dívidas de forma mais vantajosa. Entre esses programas estão o Refis - Programa de Recuperação Fiscal ou REFIS I (Lei nº 9.964/00), o PAES - Parcelamento Especial de Débitos ou REFIS II (Lei nº 10.684/03) e o PAEX - Parcelamento Excepcional de débitos ou REFIS III (MP nº 303/06).

O Capítulo 2 tratou sobre a Lei 11.941/09 de forma mais específica, como seu modo de calcular o valor devido para parcelamento ou pagamento à vista, previsto em seu art. 3º, que abarca tanto débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores, como débitos (saldos remanescentes) decorrentes de parcelamentos anteriores, estes provenientes da consolidação no REFIS I, no PAES, no PAEX ou em outros parcelamentos ordinários. Ademais, foram abordadas algumas regulamentações sofridas pela Lei 11.941/09 por meio da publicação de várias Portaria Conjuntas PGFN/RFB, sobretudo da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09.

Por sua vez, ao Capítulo 3 ficou incumbido a parte mais importante deste estudo, tendo em vista que foi traçada a clara divergência entre as regras previstas pelo art. 3º, I e II, da Lei nº 11.941/09 e pelo art. 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09 para calcular o valor devido pelos contribuintes. Para tanto, a análise da ilegalidade da mencionada portaria envolveu a afronta ao princípio da hierarquia entre as normas, uma vez que as portarias são “normas complementares” ou “instrumentos secundários” que não estão aptas a inovar o direito. Assim, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, ao prever de modo diverso ao da lei ou diploma legal superior, qual a seja, a Lei nº 11.941/09, deve ser declarada ilegal, pois a referida lei é hierarquicamente superior.

Alem disso, houve afronta direta ao princípio da segurança jurídica ao permitir que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, publicada com a única finalidade de regulamentar a Lei nº 11.941/09, dispusesse de regras conflitantes, evidentemente contrárias à própria Lei regulamentada, considerada norma superior à Portaria pelo ordenamento jurídico brasileiro, prejudicando a segurança jurídica, a previsibilidade e a confiança por parte dos contribuintes.

E é justamente para garantir a aplicação da justiça, com fundamento nos princípios da hierarquia entre as normas e da segurança jurídica, nos quais o ordenamento jurídico deve se pautar sempre, que se concluiu pela ilegalidade da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. *Princípios de direito na jurisprudência tributária*. São Paulo: Atlas, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 994038/ RS, Rel. Min. Laurita Vaz, DJ 03.05.2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 5698/ DF, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 26.04.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 162.887, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 04.05.1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3^o Região. AI 424.416, Des. Federal Consuelo Yoshida, Sexta Turma, DJF 11.03.2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5^o Região. AC 2009.8.00.000700-72, Des. Federal Francisco Barros Dias, Segunda Turma, DJE 09.12.2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador: DP, n. 16, p. 84, mai./ago. 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo : Atlas, 2011.

FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: RT, 2011.

HANS, Kelsen. *Teoria pura do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

LEONEL, Ricardo de Barros, Limites do Poder Regulamentar. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/artigos/0y3351.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1987.

PAULSEN, Leandro. Considerações gerais sobre o princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Disponível em: <http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalhe.asp?ID=37>. Acesso em: 22 fev. 2012.

_____. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através de garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Legislação. Leis Ordinárias. 2009. 11.941, de 27.5.2009. Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. 449, de 3.12.2008 - Publicada no DOU4.12.2008 - Exposição de Motivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em: 17 fev. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Onde Encontro. Parcelamento da Lei 11.941/2009. Legislação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisicaeJuridica/ParcelamentoLei11941/Legislacao.htm>>. Acesso em: 20 fev. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Onde Encontro. Parcelamento da Lei nº 11.941/09. Perguntas e Respostas. 4. Débitos que podem ser incluídos. Quais débitos podem ser parcelados? Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisicaeJuridica/ParcelamentoLei11941/PerguntasRespostas/DebitosPodemIncluidos.htm#4.9>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.