

A ALTERAÇÃO DO ARTIGO 32 DA PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N°6/2009 PELA PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009. OBSERVAÇÕES QUANTO À OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, MORALIDADE ADMINISTRATIVA, RAZOABILIDADE E ISONOMIA ENTRE CONTRIBUÍNTES. INCONSTITUCIONALIDADE.

Frederico de Moura Theophilo¹

Recentemente a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, utilizando-se da prescrição contida no § 3º do artigo 1º da Lei n° 11.941/2009, e após o prazo de 60 (sessenta dias) ali fixado, baixaram a PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009 que alterou o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009.

Tal Portaria Conjunta, modificativa da anterior em prazo excedente do fixado em lei, vem causando apreensão entre os contribuintes, mormente entre aqueles que em ação judicial vêm contestando o pagamento de determinados tributos.

Preocupados estão os contribuintes que, para evitar dissabores com execuções fiscais, imposição de multas, penhora de bens, etc., estão depositando judicialmente o valor devido dos tributos *sub judice* nos seus prazos legais, sem multa e quaisquer outros acréscimos como os juros SELIC, por exemplo.

A preocupação gira em torno das restrições contidas na mencionada Portaria 10/2009 que não constam da Lei e também não constavam da anterior regulamentação.

I – Do objeto do presente estudo.

Ocupar-se-á este estudo da legalidade, da moralidade, da razoabilidade e da inconstitucionalidade de tal PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009 que alterou o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009.

Dedicar-se-á especialmente aos casos em que o contribuinte efetuou seus depósitos nos prazos legais e agora se vê, após a edição de tal Portaria 10/2009, sem o direito do pagamento à vista de seus débitos com a redução de 45% dos juros SELIC a que tem direito, a ele assegurado pelo artigo 10, § único combinado com o artigo 1º, § 3º, inciso I da Lei n° 11.941/2009.

¹ Advogado em Londrina. Membro Honorário do Instituto de Direito Tributário de Londrina e do Instituto de Direito Tributário do Paraná.

Foi o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009 que regulamentou, no prazo legal de 60 (sessenta dias), o artigo 10 da Lei n° 11.941/2009 que prescreve o seguinte:

Art. 10. Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, após aplicação das reduções para pagamento a vista ou parcelamento. (Redação dada pela Lei n° 12.020, de 2009)

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo.

Nos termos do mencionado § 3° do artigo 1° da Lei n° 11.941/2009 e seu inciso I, a lei prescreve as condições do pagamento à vista dos débitos existentes, nos seguintes termos:

§ 3° - Observado o disposto no art. 3° 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;

Originalmente o artigo 10 da Lei n° 11.941/2009 estava assim regulamentado pelo artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009:

Art. 32. No caso dos débitos que forem pagos à vista ou parcelados nos termos dos arts. 1° e 4° estarem garantidos por depósito administrativo ou judicial, a dívida será consolidada com as reduções previstas nesta Portaria e, após a consolidação, o depósito será convertido em renda da União ou transformado em pagamento definitivo, conforme o caso.

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceder o valor total dos débitos a serem pagos ou parcelados, o sujeito passivo poderá requerer o levantamento do saldo remanescente.

Com a edição da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009 o mencionado artigo 32 passou a ter a seguinte redação, com inclusão de diversos parágrafos e incisos, a saber:

Art. 32. No caso dos débitos a serem pagos ou parcelados estarem vinculados a depósito administrativo ou judicial, a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo observará o disposto neste artigo.

§ 1° Os percentuais de redução previstos nesta Portaria serão aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito e somente incidirão sobre o valor das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do encargo legal efetivamente depositados.

§ 2° A conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo dos valores depositados somente ocorrerá após a aplicação dos percentuais de redução.

§ 3° Após a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo de que trata o § 2°, o sujeito passivo poderá requerer o levantamento do saldo remanescente, se houver, observado o disposto no § 13.

§ 4° Na hipótese deste artigo, o sujeito passivo deverá requerer a desistência da impugnação, do recurso administrativo ou da ação judicial, com

a renúncia ao direito em que se funda o processo administrativo ou ação judicial, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria.

§ 5º Caso os depósitos existentes não sejam suficientes para quitação total dos débitos envolvidos no litígio objeto da desistência, os débitos remanescentes, não liquidados pelo depósito, deverão, até 30 de novembro de 2009, ser pagos à vista ou parcelados, se houver opção de parcelamento em que possam ser incluídos, considerando os valores atualizados na forma do art. 16.

§ 6º Além de observar o disposto nos §§ 1º, 2º, 4º e 13, a pessoa jurídica que pretender obter as reduções relativas à hipótese de pagamento à vista e liquidar os juros com a utilização dos montantes de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL, na forma do art. 27, deverá, cumulativamente:

I - indicar a opção "Pagamento à vista com a utilização de créditos decorrentes de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL", nos sítios da PGFN ou da RFB na Internet; e,

II - pagar à vista os eventuais débitos remanescentes, não liquidados pelo depósito, aplicando-se as reduções sobre os valores atualizados na data do pagamento, no prazo e na forma prevista no art. 28.

§ 7º O sujeito passivo poderá, no momento da consolidação de que trata o art. 15, optar por utilizar o saldo do depósito a ser levantado para amortizar os débitos abrangidos nas demais modalidades de consolidação da PGFN ou da RFB, conforme o caso.

§ 8º Caso o sujeito passivo seja excluído do parcelamento, haverá a rescisão prevista no art. 21, com a perda das reduções e o cancelamento da utilização de créditos solicitados na forma do art. 27, e os valores convertidos ou transformados em pagamento definitivo serão apropriados aos débitos correspondentes ao litígio objeto da desistência ou aos demais débitos se tiver havido a opção prevista no § 7º, com o prosseguimento da cobrança dos débitos remanescentes calculados com os acréscimos legais pertinentes.

§ 9º O sujeito passivo deverá prestar, no prazo a ser definido em ato conjunto da PGFN e RFB a que se refere o art. 15, as informações relativas:

a) ao número do processo administrativo ou da ação judicial;

b) aos débitos envolvidos no litígio; e,

c) aos dados referentes às Guias de Depósito ou aos Documentos para Depósito Judicial ou Extrajudicial (DJE), dentre outros: o código de receita utilizado no depósito, o número da conta ou de identificação do depósito, a data da efetivação do depósito na instituição bancária e o valor original total da Guia ou do DJE.

§ 10. Na hipótese de constatação pela RFB de irregularidade quanto aos montantes declarados de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL que implique redução, total ou parcial, dos valores utilizados, observar-se-á o disposto no § 7º do art. 27.

§ 11. No caso do parágrafo anterior, os débitos não liquidados pelos valores convertidos em renda ou transformados em pagamento definitivo serão cobrados com os acréscimos legais pertinentes, sem qualquer redução, ressalvado o inciso V do § 7º do art. 27.

§ 12. Os depósitos serão convertidos em renda ou transformados em pagamento definitivo até o montante necessário para apropriação aos débitos envolvidos no litígio objeto da desistência, inclusive a débitos referentes ao mesmo litígio que eventualmente estejam sem o correspondente depósito ou com depósito em montante insuficiente a sua quitação.

§ 13. Na hipótese de que trata o § 3º, o saldo remanescente somente poderá ser levantado pelo sujeito passivo após a confirmação pela RFB dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL utilizados na forma do art. 27.

§ 14. Nos casos em que houver decisão definitiva na esfera administrativa ou decisão judicial transitada em julgado, sem que tenha sido requerida a

desistência anteriormente à referida decisão, não são aplicáveis as reduções previstas para as hipóteses de pagamento à vista ou de parcelamento, nem a possibilidade de utilização de créditos na forma do art. 27, aos depósitos vinculados à ação judicial, à impugnação ou ao recurso administrativo.

Do exame superficial da nova redação do artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009, já se constata que em tal dispositivo a administração cria uma série de obstáculos para a conversão dos valores depositados em renda da União ou na transformação em pagamento definitivo à vista.

É exatamente em torno desta constatação que o presente estudo irá se circunscrever.

II – Considerações sobre os limites da administração na regulamentação da lei de exigência ou exoneração fiscal.

Os atos da administração pública, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, ainda aos implícitos da proporcionalidade e razoabilidade. É o que se entende especialmente do *caput* do artigo 37 da Constituição Federal (CF).

O princípio da razoabilidade, no campo do direito tributário, informa que os tributos, assim como exonerações fiscais, sejam estabelecidos dentro do razoável, do aceitável e levando sempre em consideração a quem se dirige, diante da estreita relação deste princípio com o princípio da isonomia.

Assim, os tributos e as exonerações tributárias, pela razoabilidade, devem ser fixados igualmente para aqueles que se encontram em situação equivalente.

Há que ser constatado que a administração tributária, além dos princípios enunciados, está especialmente vinculada aos princípios da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da CF), da isonomia entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II da CF) e da “*não surpresa*”, calcado na anterioridade da lei para exigência de tributos (art. 150, III da CF).

Também deve ser observado que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias

acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição (art. 150, § 6º da CF) o que confirma para estes casos o princípio da legalidade cerrada (art. 150, I da CF).

Essas observações anteriores servem para ressaltar que a administração pública, em especial a administração tributária não pode agir senão dentro dos estreitos limites da lei.

Com efeito, observado o princípio da legalidade informador do Estado de Direito, a que se referem os artigos 1º e 5º, II, da Constituição Federal, o qual se desdobra para a administração pública no art. 37 e especialmente em matéria fiscal pelo art.150, I, posterior, há que se concluir que somente a lei poderá dar fundamento ao regulamento, inclusive e principalmente às normas administrativas regulamentares de caráter secundário. Nesse sentido é a lição segundo ROQUE CARRAZZA², onde se depreende a inexistência no Brasil do chamado regulamento autônomo:

"A lei é o fundamento da faculdade regulamentar. De fato, os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para executar alguma lei.

Apenas para nos familiarizarmos com o assunto, regulamentos são regras gerais e abstratas, expedidas normalmente pelo Chefe do Poder Executivo, para disciplinar a organização ou a atividade do Estado, enquanto Poder Público (Oswaldo Aranha Bandeira de Mello). Esta noção é ampla o suficiente para abarcar todos os regulamentos conhecidos pela doutrina: a saber: os autônomos (que alguns preferem chamar de independentes), os delegados (também conhecidos como autorizados), os de necessidade (ou de urgência) e os executivos (ou de execução).

Estes últimos são os únicos aceitos por nosso direito positivo, em face do que dispõe o art.84, IV da CF (compete privativamente ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução).

Do mesmo modo, o art.37, da CF submete a Administração Pública ao princípio da legalidade (dentre outros). Ora, a faculdade regulamentar é inerente à Administração Pública. Logo, também em função deste artigo, a faculdade regulamentar está, no Brasil, inteiramente subordinada à lei, o que nos reconduz à ideia, já exibida, de que, entre nós, só pode haver regulamentos executivos.

Os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica, que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem.(grifado)

O regulamento executivo esclarece luminosamente Celso Antonio Bandeira de Mello, especifica os "comandos já abrigados virtualmente na lei, isto é, compreendidos na abrangência de seus preceptivos".(grifado)

O regulamento, dentro da "pirâmide jurídica", está abaixo da lei. Logo, não a pode nem ab-rogar, nem modificar. Deve, sim,

² CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p.212-213

submeter-se às disposições legais, inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar. Se infringir ou extrapolar a lei, será nulo. (grifado)

Podemos, aliás, dizer que o regulamento que contradita ou vai além da lei é inconstitucional. No exercício da faculdade regulamentar, o Executivo não pode invadir a esfera de atribuições do Legislativo". (grifado)

Do exposto, obedecido o princípio da legalidade, informador de todos os atos de administração e principalmente de toda e qualquer imposição ou exoneração fiscal, chega-se à conclusão que o decreto regulamentar, inclusive a norma administrativa regulamentar secundária, está estreitamente jungido ao comando da norma legal, não podendo alterar; ampliar ou reduzir esse comando sob pena de inconstitucionalidade e conseqüente nulidade.

Isso vale dizer que, quando a administração pública edita regulamentos e normas secundárias para interpretação e aplicação da lei, sempre deverá estar jungida aos limites fixados na lei, não podendo ampliar ou restringir o seu alcance, especialmente em matéria tributária ou de exoneração fiscal. Nesse sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se colhe dos seguintes arestos:

O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, "ope constitutionis", a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União. - As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência. - Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer competência regulamentar de caráter meramente secundário. (DESTACADO)

ADI 1075 MC / DF - DISTRITO FEDERAL

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. CELSO DE MELLO

Julgamento: 17/06/1998 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

A RESERVA DE LEI EM SENTIDO FORMAL QUALIFICA-SE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE DE DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS. - O princípio da reserva de lei atua como expressiva limitação constitucional ao poder do Estado, cuja competência

regulamentar, por tal razão, não se reveste de suficiente idoneidade jurídica que lhe permita restringir direitos ou criar obrigações. Nenhum ato regulamentar pode criar obrigações ou restringir direitos, sob pena de incidir em domínio constitucionalmente reservado ao âmbito de atuação material da lei em sentido formal. - O abuso de poder regulamentar, especialmente nos casos em que o Estado atua "contra legem" ou "praeter legem", não só expõe o ato transgressor ao controle jurisdicional, mas viabiliza, até mesmo, tal a gravidade desse comportamento governamental, o exercício, pelo Congresso Nacional, da competência extraordinária que lhe confere o art. 49, inciso V, da Constituição da República e que lhe permite "sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (...)". Doutrina. Precedentes (RE 318.873-AgR/SC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.). Plausibilidade jurídica da impugnação à validade constitucional da Instrução Normativa STN nº 01/2005. (DESTACADO) AC 1033 AgR-QO / DF - DISTRITO FEDERAL QUESTÃO DE ORDEM E AG. REG. NA AÇÃO CAUTELAR Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 25/05/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Não é, entretanto, o que se vê quando se examina a PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009 que alterou o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 que trata da interpretação e aplicação do que dispõe o artigo 10 da Lei nº 11.941/2009.

III – Das violações aos princípios enunciados.

III. 1 – Quanto ao princípio da legalidade.

Feitas as considerações anteriores, é possível cotejar a norma contida na lei com o que prescreve atualmente o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 com a redação da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009 no sentido de saber se tal dispositivo amplia ou restringe o disposto na lei.

Com efeito, o citado artigo 10 da Lei nº 11.941/2009, como visto anteriormente, prescreve simplesmente que os "depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, após aplicação das reduções para pagamento a vista ou parcelamento". (grifado)

Prescreve ainda o parágrafo único do mencionado artigo que na "hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo". (grifado)

Preliminarmente deve ficar assentado que o artigo 10 da Lei nº 11.941/2009, não prescreve que os depósitos efetuados sejam de tributo, multa ou simplesmente juros e encargo legal.

A lei adota a locução *“os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos”* sejam eles somente do tributo ou deste e demais acréscimos. Assim, a lei trata o depósito como um todo, do qual será extraído o valor do tributo acrescido dos juros SELIC com a redução de 45% se o pagamento for à vista em igualdade de condições com aqueles contribuintes que nada pagaram e agora têm igual direito, como prescreve o inciso I do § 3º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009, o qual tem a seguinte dicção:

§ 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;

Com efeito, esses depósitos a que se refere o artigo citado são aqueles prescritos no inciso II do artigo 151 do CTN que trata dos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a saber:

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;

VI – o parcelamento.

O depósito do montante integral do crédito tributário pode se dar tanto administrativamente quanto junto ao Poder Judiciário.

Junto à administração o contribuinte, geralmente deposita o valor integral do crédito tributário quando sofre algum lançamento de ofício através de auto de infração no qual, o valor do tributo vem sempre acompanhado de multa de ofício e juros da SELIC.

Perante o Judiciário, o depósito do montante integral do crédito tributário pode ser efetuado em razão de diversas circunstâncias:

a) a primeira delas quando o contribuinte pretende discutir a exigibilidade de determinado tributo ele pode, para evitar consequências financeiras adversas, como multas e cobrança de juros (SELIC), execuções fiscais, penhoras, etc., depositar o mencionado tributo dentro do seu prazo de vencimento sem qualquer multa ou juros de qualquer natureza. Pode

ainda ir depositando mensalmente ou no prazo fixado para cada tributo, sempre sem multa e juros.

b) a segunda quando o contribuinte é acionado pela União em execução fiscal e para garantir o Juízo e poder embargar tal execução o contribuinte deposita o montante que está sendo executado, com juros SELIC até a data do depósito, acrescido ainda de multa e encargo do Decreto-lei nº 1025/69.

c) a terceira quando o contribuinte tendo sofrido um lançamento de ofício através de auto de infração no qual, o valor do tributo vem sempre acompanhado de multa de ofício e juros da SELIC, age ativamente e intenta ação anulatória do lançamento e, antecipando-se a eventual execução fiscal e objetivando impedir que tal aconteça, deposita o montante do lançamento acrescido de multa e com juros SELIC até a data do depósito.

Assim, existem casos em que os depósitos foram efetuados sempre no prazo de vencimento dos tributos discutidos judicialmente e que não estavam acrescidos de juros e multa, exatamente porque foram depositados no vencimento.

De outra parte existem depósitos efetuados em execuções fiscais ou em ações anulatórias de lançamento nos quais estão incluídos os juros SELIC até a data do depósito e as multas lançadas.

Do citado o dispositivo legal (art. 1º, § 3º, I da lei nº 11.941/2009) que dispõe sobre o pagamento à vista constata-se que somente aquele contribuinte que está sendo executado judicialmente está sujeito a juros SELIC, multa e encargo do DL 1025/69. Nenhum outro caso está sujeito a todos estes acréscimos, em seu conjunto.

Só o contribuinte que estiver sendo executado poderá pagar o seu débito com redução de 100% da multa e do encargo do DL 1025/69 e com redução de 45% dos juros SELIC.

Mesmo aquele que move anulatória de lançamento não estará sujeito à redução de 100% do encargo legal que somente é exigido em execuções fiscais.

Ora, o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 que trata da interpretação e aplicação do que dispõe o artigo 10 da Lei nº 11.941/2009

com as alterações da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009, restringiu direito onde a norma legal não fez qualquer restrição ao estabelecer em seu § 1° que:

§ 1° Os percentuais de redução previstos nesta Portaria serão aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito e somente incidirão sobre o valor das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do encargo legal efetivamente depositados.

Desse § 1° do artigo 32 conclui-se que a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional somente concordam em aplicar o artigo 10 da Lei n° 11.941/2009 para aqueles contribuintes que houveram depositado o principal (o tributo) a multa, os juros SELIC até a data do depósito e o encargo legal.

Com efeito, a dicção do mencionado dispositivo prescreve que:

1° - "Os percentuais de redução previstos nesta Portaria serão aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito".

Isso vale dizer que os percentuais de redução só alcançam os juros SELIC anteriormente depositados e NÃO ALCANÇAM OS JUROS SELIC DESDE A DATA DO DEPÓSITO ATÉ SUA QUITAÇÃO ATUAL (Nov./2009).

2° - E que "Os percentuais de redução previstos nesta Portaria somente incidirão sobre o valor das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do encargo legal efetivamente depositados".

Isso vale dizer que os percentuais de redução somente alcançarão os valores ORIGINALMENTE DEPOSITADOS da multa de mora ou de ofício, das multas isoladas, dos juros SELIC e do encargo legal.

Ora, tal interpretação não resiste à menor análise tendo em vista que, segundo o disposto no inciso I do § 3o do artigo 1° da Lei n° 11.941/2009, o contribuinte que **nada depositou** tem o direito de pagar à vista somente o principal (o tributo), acrescido dos juros SELIC com a redução de 45% destes juros.

Qual a razão de restringir o direito daquele que, inclusive, adiantou à Conta Única do Tesouro Nacional os valores depositados nos respectivos prazos? Porque aplicar as reduções a quem depositou somente sobre os valores ORIGINALMENTE DEPOSITADOS da multa de mora ou de ofício, das multas isoladas, dos juros SELIC e do encargo legal? Onde se encontra na lei tal restrição?

Com efeito, a administração tributária, através de norma regulamentar de caráter secundário não pode, segundo o Supremo Tribunal Federal, como visto antes,

a) "não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário", bem como,

b) deve obedecer ao princípio da reserva da lei o qual "atua como expressiva limitação constitucional ao poder do Estado, cuja competência regulamentar, por tal razão, não se reveste de suficiente idoneidade jurídica que lhe permita restringir direitos ou criar obrigações. Nenhum ato regulamentar pode criar obrigações ou restringir direitos, sob pena de incidir em domínio constitucionalmente reservado ao âmbito de atuação material da lei em sentido formal; e,

c) o "abuso de poder regulamentar, especialmente nos casos em que o Estado atua "contra legem" ou "praeter legem", não só expõe o ato transgressor ao controle jurisdicional, mas viabiliza, até mesmo, tal a gravidade desse comportamento governamental, o exercício, pelo Congresso Nacional, da competência extraordinária que lhe confere o art. 49, inciso V, da Constituição da República e que lhe permite "sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (...)".

Do visto supra, é o caso presente. A nova redação do artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 que trata da interpretação e aplicação do que dispõe o artigo 10 da Lei nº 11.941/2009 com as alterações da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009, restringiu direito onde a norma legal não o fez, agredindo, assim o princípio da legalidade estrita em matéria fiscal, expresso no artigo 150, I e § 6º.

II – Quanto aos princípios da isonomia e da razoabilidade.

Como visto antes e não custa repetir, o princípio da razoabilidade, no campo do direito tributário, informa que os tributos, assim como exonerações fiscais, devem ser estabelecidos dentro do razoável, do aceitável e levando sempre em consideração a quem se dirige, diante da estreita relação deste princípio com o princípio da isonomia.

Assim, os tributos e as exonerações tributárias, pela razoabilidade, devem ser fixados igualmente para aqueles que se encontrem em situação equivalente.

Ora, não é o caso presente. De um lado tem-se que o contribuinte relapso, que está sendo executado com todos os acréscimos daí decorrentes pode pagar à vista somente o principal (o tributo) acrescido dos juros SELIC com redução de 45% calculados até a data do pagamento com tal redução.

Do outro lado, tem-se aquele outro contribuinte que, em uma ação judicial contestando a exigência de determinado tributo, se preocupou em depositar regularmente o mencionado tributo a cada vencimento do prazo legal sem qualquer acréscimo.

Este último, agora, se vê em situação de tratamento desigual, pois não pode, segundo o artigo 32 da mencionada Portaria, com nova redação, pagar aquele tributo também acrescido dos juros SELIC com redução de 45% calculados, com tal redução, até a data do pagamento.

Esta observação é totalmente pertinente, tendo em vista que o pagamento nesse último caso, somente se dará no momento em que o contribuinte depositante requerer os benefícios da Lei nº 11.941/2009, visto que o depósito do montante integral do tributo, nos termos do artigo 151, II do CTN suspende a exigibilidade de tal crédito tributário.

Portanto, ambos os contribuintes, o relapso e aquele que depositou regularmente o tributo questionado, quando pedem os benefícios da Lei nº 11.941/2009 o fazem nas mesmas condições. Ambos estão pagando o tributo hoje, atualmente.

Acrescente-se que o segundo que houvera depositado já havia adiantado ao Tesouro o montante do principal, pois os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, são hodiernamente recolhidos em uma Conta Única do Tesouro Nacional como prescreve o § 2º do artigo 1º da Lei nº 9.703/98.

Posto isso, tal artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 que trata da interpretação e aplicação do que dispõe o artigo 10 da Lei nº 11.941/2009 após as alterações da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009, além de ofender o princípio da legalidade findou também por malferir os princípios da razoabilidade e da isonomia, este último expressamente previsto no artigo 150, II da Constituição.

III. 3- Quanto ao princípio da “não surpresa” e quanto ao princípio da irretroatividade da norma.

Como visto do § 3º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009, observados “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” (grifado)

Do exposto antes quanto à ofensa ao princípio da legalidade estrita em matéria fiscal e de exoneração tributária, a autoridade mencionada no § 3º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009 jamais poderá criar requisitos e condições que tornem impossível ao contribuinte aderir aos benefícios estabelecidos na lei, pois, se o fizer, estará agindo *contra legem* o que levará à nulidade, por inconstitucionalidade, o ato praticado.

Do mesmo modo não poderá desobedecer ao limite fixado de 60 (sessenta) dias da publicação da lei para criar uma regulamentação que torne exequível ao contribuinte o aproveitamento dos benefícios ali estabelecidos, sob pena de estar restringindo direitos fixados em lei.

Esse ponto é de fundamental importância para deixar bem claro que toda e qualquer modificação da regulamentação para adesão ao chamado *“Refis da Crise”*, após decorrido o prazo legal de 60 (sessenta) dias da publicação da lei, implicará em ofensa ao princípio da irretroatividade da lei inserto no artigo 5º, XXXVI da Constituição, ofensa ao princípio da segurança jurídica informador do Estado de Direito, além, obviamente agredir princípio da legalidade pois desobedece ao prazo legal fixado para tanto.

Com efeito, é o artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil que prescreve, obedecido o princípio da irretroatividade da lei, que *“Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”*.

É obvio que tal princípio aplica-se a todas as normas de caráter geral, inclusive aos regulamentos e as normas regulamentares secundárias.

Assim, o citado artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 que trata da interpretação e aplicação do que dispõe o artigo 10 da Lei nº 11.941/2009, com sua redação original, vigorou, no mínimo, até que entrasse em vigor a PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009.

Do exposto, teremos uma norma que vigorou de **23 de julho de 2009** (data da publicação da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009) até **09 de**

novembro de 2009 (data da publicação da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009).

De outra parte, não se diga que o novel artigo 32 tem natureza de norma interpretativa podendo ser aplicada retroativamente nos termos do artigo 106, I do Código Tributário Nacional (CTN), porque, de fato, não é.

Somente de um rápido exame verifica-se que o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009 com a redação da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009, criou diversas novas obrigações para os contribuintes, além de restringir direitos daqueles que houveram depositado em juízo os créditos tributários que estão *sub judice*, o que não ocorria com o mesmo dispositivo em sua redação original.

Sendo assim, aqueles contribuintes que aderiram ao *"Refis da Crise"* antes da nova redação do artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009 teriam direito ao pagamento do principal (do tributo) acrescido somente da SELIC com redução de 45%, este calculado até a conversão em renda ou à transformação em pagamento? Ou sua adesão agora está sem efeito diante da modificação arbitrária e a destempe introduzida?

Creio que tais dúvidas não podem prosperar, pois o mencionado artigo 1° da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 10/2009 que alterou diversos dispositivos da original PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009, é nulo, é inválido pelas seguintes razões:

- a) Em primeiro lugar porque editado fora do prazo fixado na Lei n° 11.941/2009, que venceu em 28 de julho de 2009, uma vez que o prazo era de 60 (sessenta) dias e a referida lei foi publicada em **28 de maio 2009**;
- b) Em segundo lugar porque tal dispositivo que introduziu modificações na PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN N° 6/2009, não tem natureza EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA como exige o artigo 106, I do CTB, não podendo ser aplicado retroativamente;
- c) E, em terceiro lugar, porque dessa forma, agride o princípio da segurança jurídica que tem por um de seus pilares a estabilidade do direito; agride expressamente o princípio da irretroatividade da lei (art. 5°, XXXVI da CF) e o princípio da

legalidade, ao desobedecer o prazo fatal fixado no § 3º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009 (art. 5º, II da CF).

Postas as razões supra, mais uma vez constata-se a nulidade do mencionado artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 com a redação da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009.

III. 4 – Quanto aos princípios da moralidade e eficiência.

O artigo 1º da Lei de Conversão nº 9.703/98 da MP nº 1.721/98 e em especial os seus §§ 2º e 4º estabelecem que:

Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos débitos provenientes de tributos e contribuições inscritos em Dívida Ativa da União.

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais. (grifado)

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da [Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995](#), e alterações posteriores; ou (grifado)

II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

§ 4º Os valores devolvidos pela Caixa Econômica Federal serão debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição. (grifado)

Assim, a partir da data de 1º de dezembro de 1998, consoante artigo 4º da mencionada MP nº 1.721/98, todos os depósitos a que se refere o artigo 151, II do CTN, efetuados para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, passaram a se **recolhidos a uma Conta Única do Tesouro Nacional (§ 2º)**.

Em caso de êxito do contribuinte, seja em demanda na fase administrativa do processo, seja judicialmente, tais valores que antes tinham sido

anteriormente recolhidos a uma Conta Única do Tesouro Nacional (§ 2º), passarão a ser *“debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição”* (§ 4º).

Vê-se dos dispositivos legais citados que os chamados *“depósitos para recurso”* perderam a natureza de *“depósito”* para assumir a natureza de verdadeira *“receita pública condicionada”* a evento futuro e tanto assim é que o que antes era uma simples *“devolução de depósito”* passou a ser tratada legalmente como uma *“restituição de indébito”* pela dicção expressa do § 4º mencionado.

Esse o entendimento que se extrai do que se lê claramente nos §§ 2º e 4º do artigo 1º da Lei de Conversão nº 9.703/98.

Sendo assim e assim raciocinando, as autoridades da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, entendem que aqueles que depositaram os valores dos tributos discutidos em juízo, dentro do prazo legal recolheram tal tributo e que agora não terão direito a *“restituição”* com os benefícios da Lei nº 11.941/2009.

Nesse diapasão, não querem *“restituir”* os valores que já foram recolhidos à Conta Única do Tesouro Nacional, dos quais vem usufruindo ou já usufruiu, com os benefícios da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto engendraram a modificação do artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009, **NOTE-SE BEM, NO APAGAR DAS LUZES PARA QUE OS CONTRIBUINTES OPTEM PELOS BENEFÍCIOS LEGAIS, DE SORTE A CRIAR UMA SITUAÇÃO PARA AQUELES QUE ASSIM SE ENQUADREM DE TEREM MAIS UMA VEZ QUE RECORRER AO JUDICIÁRIO PARA FAZEREM VALER OS SEUS DIREITOS.**

Nota-se o deliberado propósito de conturbar a ordem jurídica agredindo os princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade, da irretroatividade da lei, da isonomia, da razoabilidade provocando novos entulhos autoritários a serem solvidos pelo Judiciário nestas novas Portarias, editadas ao apagar das luzes para impedir que os contribuintes possam seguramente fazer suas opções para o *“Refis da Crise”*.

Sendo assim, tal modificação, no mínimo, agride o princípio da moralidade administrativa elencado com a legalidade, a publicidade, a eficiência e outros no artigo 37 da Carta Política de 1988, a Constituição Cidadã.

Com efeito, traçando um paralelo entre a legalidade e a moralidade na administração pública, o ex-ministro do STJ José Delgado³ em clara e precisa observação, acrescenta:

“Enquanto o princípio da legalidade exige ação administrativa de acordo com a lei, o da moralidade prega um comportamento do administrador que demonstre haver assumido como móbil da sua ação a própria ideia do dever de exercer uma boa administração.

No cumprimento do princípio da legalidade, o administrador não tem necessidade de dedicar a sua atenção com o motivo da própria ação, pois, suficiente que se encontre autorizada por lei. O contrário, porém, acontece com o princípio da moralidade, que exige do administrador uma postura que faça com que os seus atos exteriorizem a própria ideia do dever de haver atuado com base em “regras finais e disciplinas suscitadas, não só pela distinção entre o bem e o mal, mas também pela ideia geral de administração e pela ideia de função administrativa”. (Hely Lopes Meirelles, Curso de Direito Administrativo, 1979, p. 72).

A afirmação supra não tem o condão de ir de encontro com a certeza científica de que toda regra jurídica tem em seu substrato o conteúdo da moralidade. Não há condições de se analisar qualquer norma jurídica fora dos pressupostos de moralidade. Essa verdade é intocável.

O que ocorre é que, quando se desenvolve o fenômeno da aplicação da lei pelo administrador, uma realidade diversa se apresenta. De um lado, atos são praticados com integral obediência ao princípio da liberdade e da moralidade; de outro, aparecem atos que, não “obstante se apresentarem como bons e legais, embutem um desvio, uma vontade particular do administrador, em suma, uma violação do dever de exercício de uma boa administração e um atentado ao bem comum. (grifado)

*A elevação da dignidade do princípio da moralidade administrativa, a nível constitucional, embora desnecessária, porque no fundo o Estado possui uma só personalidade, que é a moral, consubstancia uma conquista da Nação que, incessantemente, por todos os seus segmentos, estava a exigir uma providência mais eficaz contra a prática de atos administrativos violadores do princípio da moralidade. **Insurge-se, assim, o administrado, com base em princípio constitucional, contra o erro, o dolo, a violência, a arbitrariedade e o interesse pessoal quando presentes na prática da ação administrativa pública. (grifado)***

A moralidade tem a função de limitar a atividade da administração. Exige-se, com base nos postulados, que a forma, que o atuar dos agentes públicos atenda a uma dupla necessidade: a de justiça para os cidadãos e de eficiência para a própria administração, a fim de que se consagrem os efeitos-fins do ato administrativo consagrados no alcance da imposição do bem comum. (grifado)

*Não satisfaz às aspirações da Nação a atuação do Estado de modo compatível só com a mera ordem legal. **Exige-se muito mais. Necessário se torna que a administração da coisa pública obedeça a determinados princípios que conduzam à valorização da dignidade***

³ “O PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988” - site - http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/9917/O_Princ%C3%ADpio_da_Moralidade_Administrativa.pdf?squence=1

humana, ao respeito à cidadania e à construção de uma sociedade justa e solidária. (grifado)

Está, portanto, o administrador obrigado a se exercitar de forma que sejam atendidos os padrões normais de conduta que são considerados relevantes pela comunidade e que sustentam a própria existência social. Nesse contexto, o cumprimento da moralidade além de se constituir um dever que deve cumprir, apresenta-se como um direito subjetivo de cada administrado.

A imperatividade do princípio da moralidade na prática dos atos administrativos não se afasta nem quando enfrente circunstâncias excepcionais.

Como visto da lição supra, o princípio da moralidade administrativa está sobremaneira ligado à eficiência da administração, à oportunidade da prática do ato e especialmente de sua motivação.

No caso presente, a eficiência resta totalmente prejudicada, tendo em vista que a administração teve 60 (sessenta) dias para regulamentar a forma como os contribuintes poderia se beneficiar das exonerações fiscais contidas na lei e, somente pelas alterações tardias que trazem transtornos aos contribuintes, esta eficiência esta demonstrada e provada.

Em segundo lugar, a oportunidade, o momento da prática do ato modificativo demonstra a intenção do administrador de provocar a distinção entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes e entre aqueles que, agindo antes de tais modificações e tendo, inclusive, renunciado ao direito em que se fundava a ação intentada, estariam agora obrigados ao pagamento integral do tributo sem os benefícios da lei.

E, finalmente, a motivação surge escancarada, qual seja o administrador tem por motivação **EVITAR A QUALQUER CUSTO, A PERDA DE ARRECADAÇÃO, POIS TERIA QUE "RESTITUIR" O VALOR CORRESPONDENTE À REDUÇÃO DE 45% DA SELIC CALCULADA ATÉ A DATA DA CONVERSÃO EM RENDA OU DA TRANSFORMAÇÃO EM PAGAMENTO.**

É de ser considerado que o Judiciário se exime da valoração da conveniência e oportunidade na prática do ato discricionário da administração, porém, não lhe pode passar a motivação do ato administrativo, quando esta ofende o princípio da moralidade que objetiva o bem comum e o tratamento equânime daqueles aos quais o ato administrativo é dirigido.

Não me resta dúvida de que tal modificação introduzida a qualquer custo no artigo 32 mencionado, teve por motivação evitar a devolução do excesso de 45% da SELIC referente à correção por este índice, com base no artigo 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, até a data da conversão do depósito em renda com o

benefício do inciso I do § 3º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009, tudo como manda o inciso I do § 3º do artigo 1º da Lei de Conversão nº 9.703/98, citado supra.

Sendo assim, provado está que o artigo 1º da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009 que modificou o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 ofendeu o princípio da moralidade da administração pública, sem falar da demonstração cabal também do desprezo pelo princípio da eficiência todos exigidos pelo artigo 37 da Constituição.

IV – Conclusões.

Do exposto anteriormente é possível concluir que o artigo 1º da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 10/2009 que modificou o artigo 32 da PORTARIA CONJUNTA RFB/PGFN Nº 6/2009 é inconstitucional e, portanto é nulo, porque:

I – Ofendeu o princípio da legalidade, pois:

- a) Criou restrições aos direitos do contribuinte onde a lei não criou;
- b) Pretendeu modificar as regras de opção do contribuinte após o prazo fixado em lei;

II – Ofendeu o princípio da anterioridade da lei;

III – Ofendeu os princípios da razoabilidade e da isonomia entre contribuintes em situação equivalente; e, finalmente,

IV – Ofendeu os princípios da eficiência e da moralidade que devem informar a administração pública.