Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

V O T O:

De início, reputo necessária a conversão da presente ação declaratória de constitucionalidade – ADC em ação direta de inconstitucionalidade – ADI.

Com efeito, nos termos do art. 24 da Lei 9.968/1999, a ADI e a ADC são ações de natureza dúplice ou ambivalente, ou seja, acarretam os mesmos efeitos, já que a procedência de uma equivale à improcedência da outra e vice-versa. Dessa forma, é possível afirmar que são "ações de sinais trocados", cujo objetivo é garantir a estabilidade e a higidez da ordem constitucional.

Esta Suprema Corte, no julgamento da ADI 875/DF, que uniu as ADIs 1.987/DF, 2.727/DF e 3.243/DF, todas de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, entendeu que

> "[é] preciso reconhecer que, em nosso sistema abstrato de controle de constitucionalidade, **deve existir uma natural fungibilidade entre os diversos tipos de ação. A ação direta de inconstitucionalidade (ADI) e a ação declaratória de constitucionalidade (ADC) já possuem um claro caráter dúplice ou ambivalente, que as tornam, praticamente, uma mesma ação com sinal trocado**. [...]
>
> No STF, atualmente, todas as ações possuem uma classe específica de autuação: ação direta de inconstitucionalidade (ADI); ação declaratória de constitucionalidade (ADC); ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO); e arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF). Portanto, ante a aparente confusão inicialmente verificada nos diversos pedidos, como demonstrado, e tendo em vista a patente defasagem da jurisprudência até então adotada pelo Tribunal, temos aqui uma valiosa oportunidade para superarmos o antigo entendimento e reconhecermos o **caráter fungível entre as ações.**" (grifei).

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Ainda, no voto condutor da Rcl 2.256/RN (Rel. Min. Gilmar Mendes), o relator asseverou o seguinte:

> "Aceita a ideia de que **a ação declaratória configura uma ADI com sinal trocado, tendo ambas caráter dúplice ou ambivalente**, **afigura-se difícil admitir que a decisão proferida em sede de ação direta de inconstitucionalidade seria dotada de efeitos ou consequências diversos daqueles reconhecidos para a ação declaratória de constitucionalidade**. Argumenta-se que, ao criar a ação declaratória de constitucionalidade de lei federal, estabeleceu o constituinte que a decisão definitiva de mérito nela proferida -- incluída aqui, pois, aquela que, julgando improcedente a ação, proclamar a inconstitucionalidade da norma questionada – 'produzirá eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo" (Art. 102, § 2º, da CF de 1988). Portanto, sempre se me afigurou correta a posição de vozes autorizadas do STF, como a de Sepúlveda Pertence, segundo a qual, 'quando cabível em tese a ação declaratória de constitucionalidade, a mesma força vinculante haverá de ser atribuída à decisão definitiva da ação direta de inconstitucionalidade'." (grifei).

Nesse sentido, o Ministro Teori Zavascki, em âmbito doutrinário, lecionou que:

> "A natureza dúplice das ações de controle concentrado evidencia, destarte, que qualquer delas é, ao mesmo tempo, instrumento para afirmação do direito, quando se declara a constitucionalidade de suas normas, e de 'autopurificação' do direito, quando declara a sua inconstitucionalidade."[1]

1 ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional.* 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 48.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

É certo também que o Supremo Tribunal Federal admite, excepcionalmente e à luz do princípio da fungibilidade, a conversão entre ações de controle abstrato de constitucionalidade quando presentes os requisitos de admissibilidade e a relevância da matéria, conforme se observa dos seguintes julgados:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Impropriedade da ação. Conversão em Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF. Admissibilidade. Satisfação de todos os requisitos exigidos à sua propositura. Pedido conhecido como tal. **Aplicação do princípio da fungibilidade**. Precedentes. É lícito conhecer de ação direta de inconstitucionalidade como argüição de descumprimento de preceito fundamental, quando coexistentes todos os requisitos de admissibilidade desta, em caso de inadmissibilidade daquela."(ADI 4.180 MC-Ref/DF, Rel. Min. Cezar Peluso; grifei).

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Impropriedade da ação. Conversão em Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF. Admissibilidade. Satisfação de todos os requisitos exigidos à sua propositura. Pedido conhecido, em parte, como tal. **Aplicação do princípio da fungibilidade**. Precedente. É lícito conhecer de ação direta de inconstitucionalidade como arguição de descumprimento de preceito fundamental, quando coexistentes todos os requisitos de admissibilidade desta, em caso de inadmissibilidade daquela."(ADI 4.163/SP, Rel. Min. Cezar Peluso; grifei).

> "QUESTÃO DE ORDEM EM ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. PORTARIA No 156, DE 05.05.05, DA SECRETARIA EXECUTIVA DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. FIXAÇÃO, PARA FINS DE ARRECADAÇÃO DE ICMS, DE

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> NOVO VALOR DE PREÇO MÍNIMO DE MERCADO INTERESTADUAL PARA O PRODUTO CARVÃO VEGETAL. ARTS. 150, I, II E V, 152 E 155, § 2º, XII, i, TODOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
>
> 1. O ato normativo impugnado é passível de controle concentrado de constitucionalidade pela via da ação direta. Precedente: ADI 349, rel. Min. Marco Aurélio Incidência, no caso, do disposto no art. 4o, § 1º, da Lei no 9.882/99;
>
> 2. Questão de ordem resolvida com o **aproveitamento do feito como ação direta de inconstitucionalidade, ante a perfeita satisfação dos requisitos exigidos à sua propositura (legitimidade ativa, objeto, fundamentação e pedido), bem como a relevância da situação trazida aos autos,** relativa a conflito entre dois Estados da Federação."(ADPF 72 QO/PA, Rel. Min. Ellen Gracie; grifei).

Em sentido análogo: ADI 6.407 MC-Ref/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes; ADPF 378/DF, Red. do Acórdão Min. Roberto Barroso; ADI 239/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli; ADPF 708, Rel. Min. Roberto Barroso; e ADI 4.105 MC/DF, Rel. Min. Marco Aurélio.

Além dessas condições, a fungibilidade entre ADI e ADC há de observar, tal como no sistema recursal, o critério da dúvida objetiva e aceitável a respeito da ação apropriada, a fim de não legitimar erro grosseiro (ADPF 314 AgR/DF, Rel. Min. Marco Aurélio e ADPF 451 AgR/MA, Rel. Min. Alexandre de Moraes).

Na presente demanda, as circunstâncias que evidenciam tal dúvida sobre o instrumento cabível são: (i) o requerente, embora tenha optado por ajuizar ADC, apresentou requerimentos tanto de declaração de constitucionalidade (*i.e.,* de natureza positiva) como de interpretação conforme à Constituição – cujo pressuposto é a existência da inconstitucionalidade (*i.e.,* caráter negativo); e (ii) o pedido subsidiário de conversão da ação declaratória de constitucionalidade em ADI. Confira-

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

se:

> "Pelo exposto, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil requer:
>
> [...]
>
> d) por fim, a procedência desta Ação Declaratória de Constitucionalidade dos arts. 5º e 9º da Lei nº 9.964/00, gerando efeitos vinculantes para ser acatado por todo o Poder Judiciário desse país, inclusive com interpretação conforme para afirmar não ser possível a exclusão de contribuintes do REFIS I por fundamento em situação de parcelas ínfimas ou impagáveis.
>
> [...] que receba e julgue a ação como ação direta de inconstitucionalidade, para o fim de declarar a inconstitucionalidade da interpretação que permitiu e permite a exclusão dos contribuintes que, aceitos no programa de parcelamento, vinham adimplindo-o em estrita conformidade com as normas existentes do programa (afastada a tese da parcela ínfima)." (pág. 39 da inicial).

Especificamente com relação à cumulação de pedidos típicos de ADI e ADC em uma única demanda de controle concentrado, destaco o posicionamento recente desta Suprema Corte sobre a matéria:

> "MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 88/2015. CUMULAÇÃO DE AÇÕES EM PROCESSO OBJETIVO. POSSIBILIDADE. ART. 292 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. [...]
>
> [...]
>
> 6. A cumulação simples de pedidos típicos de ADI e de ADC é processualmente cabível em uma única demanda de controle concentrado de constitucionalidade, desde que satisfeitos os requisitos previstos na legislação processual civil (CPC, art. 292)." (ADI 5.316/DF, Rel. Min. Luiz Fux).

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

No voto condutor desse precedente acima citado, o relator consignou o seguinte:

> "Assento de plano a **admissibilidade da cumulação de ações de controle concentrado de constitucionalidade**. Há ao menos duas razões para esse entendimento.
>
> Em primeiro lugar, a cumulação de ações é não só compatível como também adequada à promoção dos fins a que se destina o processo objetivo de fiscalização abstrata de constitucionalidade, vocacionado que é 'à defesa, em tese, da harmonia do sistema constitucional' (ADI-MC nº 1.434, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/1996, DJ de 22-11- 1996). Em doutrina, o professor e Ministro Gilmar Mendes já teve a oportunidade de registrar, na esteira da doutrina germânica, o que se compreende por 'processo objetivo':
>
> > '[...] [Trata-se de] um processo sem sujeitos, destinado, pura e simplesmente, à defesa da Constituição (*Verfassungsrechtsbewahrungsverfahren*). Não se cogita, propriamente, da defesa de interesse do requerente (*Rechtsschutzbedürfnis*), que pressupõe a defesa de situações subjetivas. Nesse sentido, assentou o [Tribunal Constitucional Federal alemão] *Bundesverfassungsgericht* que, no controle abstrato de normas, cuida-se fundamentalmente, de um processo unilateral, não contraditório, isto é, de um processo sem partes, no qual existe um requerente, mas inexiste requerido'. (MENDES, Gilmar Ferreira. Constitucionalidade – Aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 250-251)
> >
> > [...]
>
> **Não há nada na noção de 'processo objetivo' que seja inconciliável com a cumulação objetiva de demandas de fiscalização abstrata, em particular ADI e ADC**. Pelo contrário, a tutela da higidez da ordem constitucional é fortalecida com a possibilidade de conhecimento e julgamento conjunto de ADIs

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

e ADCs relacionadas entre si.

Em segundo lugar, destaco que a cumulação objetiva de demandas consubstancia categoria própria à teoria geral do processo; qualquer processo que seja, independente de adjetivação. Enquanto instrumento, o processo existe para viabilizar finalidades materiais que lhes são externas. Ora**, a cumulação objetiva apenas fortalece tal aptidão na medida em que permite o enfrentamento judicial coerente, célere e eficiente de questões minimamente relacionadas entre si**. Não seria legítimo que o processo de controle abstrato fosse diferente.

[...] **A competência do Supremo Tribunal Federal para julgar ambas as postulações é evidente, dado o comando categórico do art. 102, I, a, da CRFB**. De igual modo, os procedimentos da ADI e da ADC não guardam peculiaridades que impeçam a cumulação de pedidos. Em verdade, sequer é nova na Corte a vinculação de ADIs e ADCs, como ocorreu, por exemplo, em pelo menos quatro ocasiões: ADC nº 1 e ADI nº 913, rel. Min. Moreira Alves; ADC nº 19 e ADI nº 4.424, rel. Min. Marco Aurélio; ADC nº 27 e ADI nº 4.437, rel. Min. Marco Aurélio; e ADC nº 30 e ADI nº 4.578, rel. Min. Luiz Fux. Em todas essas oportunidades as demandas foram apensadas para tramitação e julgamento em conjunto, evidenciando a plena adequação de rito para todas as demandas.

[...] **Obviamente, no cúmulo objetivo, cada postulação deverá observar os requisitos legais para seu conhecimento**. Em particular, havendo pedido típico de ADC, a requerente deverá demonstrar a 'existência de controvérsia judicial relevante' sobre a aplicação da disposição objeto da ação, como exige a Lei nº 9.868/1999 (art. 14, inciso III)." (grifei).

No caso em análise, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade da ação como ADI: (i) o requerente é o CFOAB, o qual possui legitimidade *ad causam* para instaurar o controle jurisdicional de perfil concentrado, conforme o art. 2º, VII, da Lei 9.868/1999 e o art. 103,

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

VII, da Constituição Federal; (ii) os arts. 5° e 9° da Lei 9.964/2000 configuram atos legislativos primários válidos a serem contestados em ADI, nos termos do art. 102, I, **a**, da CF/1988; (iii) a inicial fundamenta-se em violação de dispositivos constitucionais vigentes; e (iv) pede-se seja conferida interpretação conforme à Constituição para afirmar que é vedada a exclusão de contribuintes do Refis I com fundamento nas "parcelas ínfimas ou impagáveis".

Logo, tendo em vista o preenchimento dos requisitos da ADI, aliada à natureza dúplice das ações de controle concentrado e à fungibilidade, conheço desta ADC como ação direta de inconstitucionalidade.

Outrossim, cumpre analisar as preliminares suscitadas pela AGU e pela PGR nos documentos eletrônicos 26 e 29, respectivamente, quanto ao caráter infraconstitucional da controvérsia.

Na espécie, alega-se que a exclusão do contribuinte do Refis I em razão da equiparação do pagamento de "parcelas ínfimas ou impagáveis" à inadimplência, com fulcro nos arts. 5º, II, da Lei 9.964/2000, com a consequente restrição de direitos patrimoniais, sem lei expressa nesse sentido, ofende frontalmente garantias constitucionais.

No ponto, reputo relevante e suficiente transcrever excerto do alentado parecer jurídico subscrito pelo Professor Heleno Taveira Tôrres, juntado aos autos pelo CFOAB, no qual consta que:

> "Antes da edição do Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013 ou da mudança jurisprudencial do STJ, o STF consignou, nos autos do RE nº 520.805 ED/DF, que 'as questões referentes à exclusão de contribuinte do programa Refis são adstritas ao âmbito da legislação infraconstitucional'. No mesmo sentir, o STF se manifestou no RE nº 434.187 AgR, ARE nº 973.496 AgR, RE nº 955.845 ED/SC e RE nº 594.923 AgR. Não se desconhece, pois,

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

essa posição do STF.

Cumpre apurar, por *distinguishing,* se no caso concreto se encontram pressupostos que permitam a identificação de 'ofensa direta'.

Seria enganoso pensar que qualquer questão sobre a exclusão do REFIS não possa ser arguida por controle de constitucionalidade, visto que podem surgir questões eminentemente constitucionais.

No RE nº 955.845 ED/SC, essa questão fica clara no voto do Ministro Relator Luís Roberto Barroso, ao afirmar ser impossível avaliar pela via recursal do extraordinário o tema das 'parcelas ínfimas ou impagáveis', por demandar análise do acervo probatório. Neste, o recurso não fora conhecido porque o STF teria que se imiscuir em exame sobre os valores aludidos pela recorrente e que motivaram exclusão do REFIS, o que é vedado pela Súmula nº 279, já que a Corte teria que indagar tão somente ou que é 'ínfimo' ou 'impagável'.

É induvidoso que não se pode arguir esses termos (que é 'ínfimo' ou 'impagável'), utilizados pela RFB e por parcela da jurisprudência recente, ou mesmo operar exame de portarias, decretos não-autônomos, ou pareceres normativos. Em quaisquer destas situações, ter-se-ia unicamente o confronto indireto com a Constituição. Foi neste teor a decisão do ARE nº 973496-AgR/SP, que se recusou a discutir a aplicação do princípio da isonomia para averiguar se as Portarias Conjuntas PGFN/RFG nºs 6/2009 e 10/2009 previam parâmetros condizentes com o art. 1° O da Lei nº 11.941/2009, que trata do REFIS e do P AES.

Esta análise depende da própria interpretação inicial da norma infraconstitucional, conforme destacou o STF no julgamento da ADI nº 5.547/DF:

[…]

Conforme a jurisprudência consolidada do STF, descabe levar ao controle de constitucionalidade atos que são apenas regulamentares, pois, como explicita Luís Roberto Barroso '[t]ais atos não podem inovar na ordem jurídica, estando

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

subordinados às leis que legitimam sua expedição'. De certo, ao não inovarem, suscitarão mero controle de legalidade, pois terão transbordado os limites estabelecidos pela própria legislação.

De outra banda, **na violação expressa aos preceitos fundamentais, não se pode cogitar de ofensa indireta à Constituição**.

Entendeu o STF, no recente RE nº 669.196/DF, que **exclusão de pessoa jurídica do REFIS com indicação genérica do que fora violado, sem motivação expressa, enseja violação às garantias do '*due process of law*', contraditório e ampla defesa, além dos princípios constitucionais da administração pública direta e indireta**. Confira-se:

[…]

Em outro momento, quanto à Resolução CG/REFIS nº 20/2001, entendeu o relator Ministro Dias Toffoli que a questão seria de incompatibilidade vertical, pois **violava garantias que defluem diretamente da Constituição**. E mais, **não se furtou o RE nº 669.196/DF do exame da própria Lei nº 9.964/2000, porquanto a análise desta era necessária para avaliar o próprio incidente**. Nessa tarefa**, assentou o STF o núcleo do art. 9° da Lei nº 9.964/2000, *i.e.*, cabe 'ao Poder Executivo editar as normas regulamentares necessárias à execução do REFIS'**.

A Corte enfrentou o exame do teor de norma infraconstitucional para averiguar se haveria incompatibilidade legal ou constitucional, pois se o ato fosse *contra legem* ou *praeter legem*, sem qualquer reflexo frontal às garantias constitucionais, haveria simples abuso regulamentar, o que não ensejaria o controle pelo STF, consoante a ADI nº 996 MC/DF.

No que concerne às garantias constitucionais expressas, o STF já afirmou, na ADI nº 3.731 MC/PI que '**[p]ode ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade o ato normativo subalterno cujo conteúdo seja de lei ordinária em sentido material e, como tal, goze de autonomia nomológica**'.

Descabe afirmar, portanto, **que o STF sequer poderia analisar questões que tangenciam o REFIS por se tratarem,**

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

sempre, de questões infraconstitucionais.

Diante da suspensão da pretensão punitiva do Estado, nos autos do RE nº 89.618/RJ, o STF entendeu que '[A] adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República do preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito [...].'

A questão da suspensão da pretensão punitiva estatal, que emana do art. 15 da Lei nº 9.964/2000, foi objeto, também, do ARE nº 1.037.087 AgR/SP, que analisou sua pertinência inserida na lógica do REFIS, *verbis:*

[…]

Inconteste que **o STF deve, a depender da natureza da controvérsia, analisar dispositivo inconstitucional referente ao REFIS, como a Lei nº 9.964/2000, conquanto exista controvérsia de fulcro imediatamente constitucional**. Jamais será categórico o afastamento da exclusão de contribuintes do REFIS do controle de constitucionalidade, pois **as condições da controvérsia devem ser gravadas concretamente**.

À luz desse entendimento, o STF assentou mais duas questões fundamentais sobre o REFIS. **A primeira, seria que as hipóteses de exclusão dependem de lei**; e a segunda, que **esta medida restringe direitos patrimoniais**. A propósito, confira-se o RE nº 669.196/DF:

'Se é verdade que as hipóteses de exclusão constam da lei, não é menos verdade que a exclusão do REFIS restringe direitos patrimoniais do contribuinte, devendo ser dado ao interessado a oportunidade para exercer sua defesa contra o ato que os restringe ou mesmo os extirpa.' (grifos nossos)

Ora, **se a exclusão do REFIS restringe direitos patrimoniais e sua exclusão não transborda às próprias hipóteses da Lei nº 9.964/2000, resta claro que afrontam garantias constitucionais as hipóteses de ampliação, sem lei, das situações excludentes das relações do REFIS**. A ofensa **será direta ao princípio constitucional da legalidade**.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> [...]
>
> A ofensa aos **princípios da capacidade contributiva** (art. 145, § 1 º , da CF /88), **da tipicidade cerrada e da legalidade estrita** (art. 150, 1, da CF /88) é clarividente, já que a pretensão punitiva estatal sem lastro jurídico renasce com o ato de exclusão. E, mais, o direito brasileiro consagra o princípio da legalidade como máxime dos princípios, na pena de Josaphat Marinho, *in verbis*:
>
> Nesta perspectiva, **a restrição aos direitos patrimoniais dos contribuintes pela exclusão do REFIS, sem regra expressa prevista em lei, configura ofensa direta à Constituição** e evidente controvérsia judicial relevante. O ataque à Constituição abala não apenas os princípios já expostos, mas, também, a **separação de poderes e a segurança jurídica**.
>
> Cumpre que o STF se manifeste sobre a questão para frear o potencial multiplicador de litígios que possa gerar e consolidar o entendimento de seus precedentes sobre o REFIS, em especial atenção às particularidades dos arts. 5°, II, e 9º da Lei nº 9.964/2000, que obstam a criação da tese das 'parcelas ínfimas ou impagáveis'.
>
> **A criação de caso que supera o rol *nummerus clausus* das hipóteses de previstas na Lei nº 9 .964/2000 para exclusão do REFIS, de fato, tem o potencial de afetar a esfera dos direitos patrimoniais dos contribuintes**, em desprezo às garantias constitucionais. Seus efeitos nefastos atingiram inúmeros contribuintes que, de boa-fé, realizaram os pagamentos sem qualquer atraso ou redução do *quantum*, surpreendidos não só por sua exclusão do REFIS, mas também pelo consequente retomo da pretensão punitiva do Estado." (págs. 21-28 do documento eletrônico 32; grifei).

Ora, esta Suprema Corte já avançou na análise de diversas ações de controle de constitucionalidade, nas quais se questionaram a ofensa ao princípio da legalidade, como pode ser observado dos seguintes precedentes:

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> "A moderna concepção do princípio da legalidade, em sua acepção principiológica ou formal axiológica, chancela a atribuição de poderes normativos ao Poder Executivo, desde que pautada por princípios inteligíveis (*intelligible principles*) capazes de permitir o controle legislativo e judicial sobre os atos da Administração." (ADI 4.923/DF, Rel. Min. Luiz Fux).

> "A competência atribuída ao Conselho Diretor da ANATEL para editar normas próprias de licitação e contratação deve observar o arcabouço normativo atinente às licitações e contratos. Interpretação conforme à Constituição, no ponto, em observância ao princípio da legalidade." (ADI 1.668/DF, Rel. Min. Edson Fachin).

Especificamente na seara tributária, o STF já deliberou que:

> "COMPETÊNCIA JURISDICIONAL – FIXAÇÃO – ÓRGÃOS JUDICIAIS – CRIAÇÃO – **LEGALIDADE ESTRITA**. **Considerado o princípio da legalidade estrita**, a instituição, mediante atos infralegais, de preceitos a versarem a fixação de competência jurisdicional e a criação de órgãos judiciais é incompatível, sob o ângulo formal, com a Constituição Federal." (ADI 5.326-MC/DF, Rel. Min. Marco Aurélio; grifei).

> "O artigo 2º da Lei 10.689/1993 do Estado do Paraná, com vigência suspensa pela concessão da medida cautelar em 19 de setembro de 2007, padece de inconstitucionalidade porque autoriza o Executivo do aludido Estado-Membro a conceder, de forma unilateral, benefícios fiscais relativos ao ICMS, **violando o princípio da legalidade específica das exonerações tribunais** (art. 150, § 6º, da Constituição) e a exigência de deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal estabelecida no art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição." (ADI 3.936/PR, Rel. Min. Rosa Weber; grifei).

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Portanto, da análise dos autos, não observo que a investigação a respeito da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade dos dispositivos questionados na inicial possa ser aferida apenas de maneira reflexa.

Afastadas as preliminares aventadas, conheço da ação e passo ao exame do pedido cautelar.

Bem examinados os autos, num exame perfunctório, de mera delibação, próprio do juízo de cognição sumária, verifico que estão presentes os requisitos para o deferimento da cautelar, quais sejam: a presença de elementos que evidenciem a probabilidade do direito (tradicionalmente conhecida como *fumus boni iuris*) e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo (*periculum in mora*).

No âmbito da plausibilidade jurídica do pedido, verifica-se que a exclusão de pessoas jurídicas do Refis I, com fundamento na tese das "parcelas ínfimas" viola os princípios da legalidade tributária, da segurança jurídica e da confiança legítima.

Pois bem.

O art. 5° da Lei 9.964/2000, que instituiu o REFIS I, explicita as hipóteses de exclusão do mencionado programa, as quais implicarão na exigibilidade imediata do crédito confessado e não pago, com a automática execução da garantia.

Por sua vez, o art. 9° do referido diploma legal autoriza o Poder Executivo a editar as normas regulamentares necessárias à execução do Refis, especialmente em relação a alguns temas, tais como às modalidades de garantias e às formas de homologação da opção e de exclusão da pessoa jurídica do programa.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

É importante consignar, por oportuno, que a Lei 9.964/2000 foi fruto da conversão da MP 2.004-6/2000, que, por sua vez, foi editada, inicialmente, na forma da MP 1.923/1999.

Ao submeterem a proposta de medida provisória ao Presidente da República, os Ministros Pedro Malan e Francisco Dornelles, respectivamente, da Fazenda e do Trabalho e Emprego, dentre outros, apresentaram a Exposição de Motivos 821, de 6 de outubro de 1999, na qual explicitaram, num quadro de acumulação de débitos fiscais por pessoas jurídicas, as razões e a necessidade da adoção de providências visando o aumento da arrecadação e, sobretudo, o crescimento das empresas e da economia do País, conforme excertos transcritos abaixo:

> "Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência proposta de edição de Medida Provisória, objetivando instituir o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.
>
> 2. **A acumulação de débitos fiscais, por parte das pessoas jurídicas, é fato de grande preocupação para a Nação brasileira**, principalmente se verificados os valores envolvidos, na casa de centena de bilhões de reais, **tratando-se de problema cuja solução, pela sua dimensão, é de interesse de toda a sociedade, demandando solução imediata e efetiva**, não apenas para elevar a arrecadação federal, mas, **principalmente, para criar condições para o crescimento de empresas e, por conseqüência, de toda a economia do País**.
>
> 3. Assim, conforme consta do art. 12, o REFIS **destina-se a promover a regularização de débitos fiscais, em nome de pessoa jurídica**, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, alcançando, inclusive, as hipóteses de valores retidos e não recolhidos.
>
> 4. Entretanto, **o modelo proposto foge das medidas convencionais de simples dilatação de prazos de**

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

parcelamento ou de concessão de remissão ou anistia, que a história comprova serem, pelas mais diversas e conhecidas razões, inadequadas e infrutíferas.

5. Por essas razões, **propõe-se um modelo em que os débitos fiscais sejam consolidados em determinada data, com todos os acréscimos legais a que estiverem sujeitos, e, a partir daí, pagos de forma parcelada, sem limitação de prazo**, mas **mediante comprometimento de percentual fixo de, no mínimo, dois por cento da receita bruta mensal da empresa**, **acrescidos**, tão somente, **de juros determinados com base na Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP**, índice financeiro reconhecidamente mais adequado para financiamento de prazos mais alongados.

6. Por outro lado, **impõe-se à pessoa jurídica**, além da prestação de garantia do débito financiado, **a plena regularidade do pagamento dos valores parcelados e dos tributos e das contribuições correntes**.

7. Com isso, a**lém de se permitir, ainda que a longo prazo, mas de forma factível, a recuperação desses créditos fiscais, tem-se como fator de maior importância a garantia do fluxo de arrecadação relativo aos fatos geradores ocorridos ao longo da execução do Programa**.

8. Pelo lado do c**ontribuinte, o Programa resgata sua cidadania e permite seu crescimento, dado que a forma de parcelamento de seus débitos, mediante comprometimento de parcela proporcional e adequadamente pré-fixada de sua receita bruta mensal**, concede-lhe a transparência e a tranqüilidade de planejar para o futuro, **com notórios ganhos para toda a sociedade**.

9. Para garantir eficácia ao desenvolvimento do REFIS, cria-se um Comitê Gestor, integrado por representantes dos órgãos diretamente envolvidos na administração dos créditos fiscais incluídos no Programa.

10. A proposta inclui condições básicas para ingresso no Programa, garantindo não apenas o controle da execução do Programas, mas, também, a própria realização do crédito fiscal.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> 11. Dentro do mesmo espírito norteador do REFIS, reduz-se, ainda, os encargos incidentes sobre os débitos para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS."[2] (grifei)

Posteriormente, durante a discussão da MP 2.004-6/2000, em Sessão Conjunta do Congresso Nacional, o Deputado Gervásio Silva, relator, ao proferir parecer quanto à admissibilidade, constitucionalidade e mérito do projeto de conversão, consignou que:

> "Chegamos a um projeto de conversão que, entendo eu, se não agradar a 100% dos contribuintes em débito com a Receita Federal ou com a Previdência Social, resolverá, tenho certeza, o problema de mais de 90% dos contribuintes em débito com tributos federais, que passarão a ter condições necessárias para ajustar a sua situação. Entendo que, **além do fator arrecadação, temos de levar em consideração o que vai representar esse projeto de conversão, essa medida provisória convertida em lei para as empresas que estão marginalizadas**. Se, **por um lado, o Governo necessita recolher os tributos**, **por outro, as empresas hoje marginalizadas no mercado, por estarem inscritas no Cadin ou por não terem acesso às certidões negativas, tanto da Receita Federal como da Dívida Ativa da União, e ao CND da Previdência Social, estão nessa situação porque não têm acesso às licitações públicas e ao crédito, automaticamente não têm a condição necessária para fazer a sua expansão e gerar empregos**. Assim, tão importante quanto a arrecadação, Sr. Presidente, importante também é que **essas empresas voltem a operar com normalidade, voltem a gerar empregos**. Infelizmente, muitas vezes políticos e setores públicos criticam os empresários do nosso País. Essas críticas, porém, vêm de pessoas que nunca geraram um emprego e nunca recolheram um tributo, porque, se tivessem passado por

2 Págs. 16.605-16.607 do Diário do Congresso Nacional 32/1999 (29/10/1999). Disponível em: https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14458?sequencia=1061. Acesso: mar/2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> tal situação, se soubessem como se cria uma empresa e como se transforma matéria-prima em produto, certamente não criticariam o nosso setor produtivo, que trabalha com muitas dificuldades.
>
> Sabemos que o setor produtivo não é culpado pela instabilidade econômica que o País atravessou e atravessa. Por isso mesmo, por questão de justiça, quero cumprimentar o Presidente Fernando Henrique Cardoso pela iniciativa. Este é o momento em que, por meio dessa medida provisória ora transformada em projeto de conversão, **vamos realmente resgatar a dívida que o Governo tem para com o setor produtivo deste País**.
>
> […]
>
> Sr. Presidente, **o fator determinante para o pagamento da dívida não será, como anteriormente, o seu parcelamento em determinado número de meses**, forma em que, após determinado tempo, o contribuinte novamente estava inadimplente, porque seu faturamento ou a condição da empresa não absorvia o compromisso financeiro assumido. **A nova forma de parcelamento é inédita, não depende do valor da dívida ou de determinados números, mas da condição do contribuinte de honrar seu débito, de honrar seu passivo fiscal, o que pode demorar dez, vinte, trinta, cinqüenta ou cem anos**"[3] (grifei).

Consoante esse entendimento, a doutrina especializada assinala que o Refis I, instituído pela Lei 9.964/2000,

> "[...] **tem como objetivo máximo a arrecadação de valores já considerados perdidos pelo Estado, em virtude da dimensão da crise econômica por que passa a maioria das empresas nacionais**, que não tem recursos para cobrir a alta

3 Págs. 4.732- 4.734 do Diário do Congresso Nacional 8/2000 (30/3/2000). Disponível em: https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14140?sequencia=152. Acesso: mar/2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

carga tributária imposta pelo Governo para manter a Federação de tamanho incompatível com o PIB nacional e, simultaneamente, **manter suas atividades operacionais**.

Por outro lado, a opção pelo Refis **permite àqueles contribuintes inadimplentes, bem como àqueles que possuem débitos com exigibilidade suspensa por força do art. 151 do CTN, que regularizem sua situação fiscal**, sem nefastos prejuízos à sua produção.

A adesão ao Refis t**ornou-se muito vantajosa para as empresas com nítida intenção de permanência no mercado e cientes de suas obrigações fiscais**, na medida em que o Programa de Recuperação conforma características de moratória I e de anistia, previstas, respectivamente, nos arts. 151 e 175 do CTN, **por reduzir a multa imposta pelo não-pagamento efetuado tempestivamente e permitir, ainda, o parcelamento da dívida, então consolidada, com base em seu faturamento**. Firmou-se, portanto, uma **possibilidade de acerto entre Fisco e contribuinte, no qual se atribui a este, de forma impositiva, uma série de obrigações e deveres para fazer jus ao benefício**. Entretanto, por óbvio, **não podem esses deveres e obrigações, repita-se, impostos aos optantes, exceder os limites traçados pela Constituição Federal, sob pena de manifesta insubsistência jurídica**"[4].

Leandro Paulsen adverte que, com o Refis I,

"[o] **débito consolidado, incluindo juros e multa, passou a ser pago, pelas empresas optantes, acrescidos de juros correspondentes à TJLP, em parcelas mensais de 0,3%, 0,6%, 1,2% ou 1,5% da receita bruta, dependendo do porte e regime de tributação da empresa**. Tal programa **viabilizou muitas**

4 MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal: inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo n. 110, p. 46-62, nov. 2004; grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> **empresas com dívida tributária elevada, impondo, porém, vários condicionamentos, como a confissão irrevogável e irretratável dos débitos, a autorização de acesso irrestrito às movimentação financeira das empresas optantes e o acompanhamento fiscal específico com fornecimento periódico de dados indiciários de receitas**. A opção pelo REFIS, para débitos de R$ 500.000,00 ou superiores, ficou condicionada, ainda, à prestação de garantia ou arrolamento de bens (art. 64 da Lei 9.532/97). **Só se mantém no Programa a empresa que se mantiver em dia com o pagamento dos seus tributos**. **A exclusão do Programa implica exigibilidade imediata da totalidade do crédito**. A Lei 9.964/00, instituidora do REFIS, foi regulamentada pelo Decreto 3.431/00"[5].

Da leitura dos fragmentos acima transcritos, indo além da literalidade dos dispositivos questionados, percebe-se as circunstâncias sob as quais foi instituído o Refis I, num cenário de grande endividamento de pessoas jurídicas nacionais, que exigia a adoção de medidas urgentes para proteger e promover o crescimento de empresas e, por consequência, da economia do País.

Para tanto, entre outras disposições, a legislação de regência autorizou que o adimplemento do débito consolidado da pessoa jurídica fosse pago em parcelas mensais e sucessivas, calculadas em função de percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior, estabelecidos na forma do art. 2°, § 4°, II, da Lei 9.964/2000.

Ressalte-se, como bem assinalado nas prévias justificativas do ato legislativo, que a Lei 9.964/2000 deixou de estipular prazo máximo de parcelas, encetando nova modalidade de parcelamento focada nas condições econômico-financeiras de cada contribuinte de saldar as suas

5 PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 17.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 1.075; grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

obrigações fiscais.

Nessa conjuntura, inúmeros contribuintes manifestaram a opção pelo Refis, o que implicou na confissão irrevogável e irretratável dos débitos objetos de parcelamento, na autorização de acesso irrestrito das informações relativas à sua movimentação financeira pela Receita Federal do Brasil – RFB a partir daquele momento, no acompanhamento fiscal específico, no pagamento regular das parcelas do débito consolidado e dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29/2/2000, entre outras consequências previstas no art. 3° da Lei instituidora do referido programa.

Conforme bem informou o CFOAB, no ano de 2013, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN editou e deu ampla publicidade ao Parecer PGFN/CDA 1.206/2013, no qual concluiu que "os pagamentos ínfimos que são insuficientes para amortizar o saldo dos débitos no âmbito do REFIS não podem ser considerados válidos perante o ordenamento jurídico, considerando o princípio da isonomia tributária e da finalidade do parcelamento." Para tanto,

> "[...] o entendimento da CDA consolida-se no sentido de ser **aplicável o disposto no inciso II do artigo 5º da Lei nº 9.964/2000, quando o valor da parcela paga é irrisório, isto é, inapto para quitar a dívida, devendo ser considerada a inadimplência da empresa**." (pág. 10 do documento eletrônico 5; grifei)

O CFOAB também noticiou que, com supedâneo na referida orientação,

> "[...] **diversos contribuintes foram excluídos do REFIS I** e tiveram seus débitos restabelecidos em patamares exorbitantes (face aos juros e correção monetária incidentes sobre o original), **o que ocasionou a instauração de controvérsias judiciais que**

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> **culminaram na atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça** (sob a ótica exclusivamente infraconstitucional) **no sentido de ser possível a exclusão de contribuinte do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com fulcro no art. 5º, II da Lei nº 9.964/2000 (inadimplência), se restar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito**, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas (parcelas ínfimas)." (pág. 5 da inicial; grifei)

No que interessa ao deslinde da questão, transcrevo o inciso II do art. 5° da Lei 9.964/2000, fruto da legítima opção política, fiscal e econômica do Congresso Nacional, segundo o qual o contribuinte será suprimido do programa no caso de "inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000".

Como se vê, o legislador ordinário não deixou ampla margem interpretativa para o que pode ser entendido por inadimplência, já que, expressamente, para efeito de exclusão do Refis, revelou que ela se dará apenas nas hipóteses de **não pagamento das parcelas por três meses consecutivos** ou **por seis meses alternados**, o que acontecer primeiro.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no seu art. 5°, II, revela que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Nos termos do referido dispositivo constitucional, o qual ostenta a natureza de verdadeira garantia fundamental de toda pessoa, brasileira ou estrangeira, é garantido o respeito à lei contra ações abusivas do Estado.

Nas palavras de José Afonso da Silva,

> "[o] princípio da legalidade é também um princípio

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> basilar do Estado Democrático de direito, proclamado no art. 1º da Constituição de 1988. É, de fato, da essência do conceito de estado Democrático de Direito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, **mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça, não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais"**[6]**.**

Também é essa a compreensão de Humberto Ávila, para quem

> "[a] exigência de lei é, por si só, **instrumento de segurança jurídica**, porque, ao demandar normas gerais e abstratas, dirigidas a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para **afastar a surpresa decorrente tanto da inexistência de normas escritas e públicas quanto ao decisionismo e das decisões circunstancias *ad hoc***; de outro **favorece a estabilidade do Direito**, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada. **A exigência de legalidade, além de favorecer o ideal de participação democrática, ainda privilegia aos governados tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação"**[7].

No julgamento da ADI 2.075-MC/RJ (Rel. Min. Celso de Mello), dentre outros temas, constou da ementa detalhada análise a respeito do postulado da reserva legal, como pode ser visto abaixo:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE -

6 SILVA, José Afonso da**.** *Processo Constitucional de Formação das Leis.* 2. ed. São Paulo, Malheiros: 2007. p. 31; grifei.

7 ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica.* 5. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros, 2019, p. 253; grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

REMUNERAÇÃO, SUBSÍDIOS, PENSÕES E PROVENTOS DOS SERVIDORES PÚBLICOS, ATIVOS E INATIVOS, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - FIXAÇÃO DE TETO REMUNERATÓRIO MEDIANTE ATO DO PODER EXECUTIVO LOCAL (DECRETO ESTADUAL Nº 25.168/99) – INADMISSIBILIDADE – **POSTULADO CONSTITUCIONAL DA RESERVA DE LEI EM SENTIDO FORMA**L - ESTIPULAÇÃO DE TETO REMUNERATÓRIO QUE TAMBÉM IMPORTOU EM DECESSO PECUNIÁRIO - OFENSA À GARANTIA CONSTITUCIONAL DA IRREDUTIBILIDADE DO ESTIPÊNDIO FUNCIONAL (CF, ART. 37, XV) - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. REMUNERAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS E POSTULADO DA RESERVA LEGAL. - O tema concernente à disciplina jurídica da remuneração funcional submete-se ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei, **vedando-se, em conseqüência, a intervenção de outros atos estatais revestidos de menor positividade jurídica, emanados de fontes normativas que se revelem estranhas, quanto à sua origem institucional, ao âmbito de atuação do Poder Legislativo, notadamente quando se tratar de imposições restritivas ou de fixação de limitações quantitativas ao estipêndio devido aos agentes públicos em geral. - O princípio constitucional da reserva de lei formal traduz limitação ao exercício das atividades administrativas e jurisdicionais do Estado. A reserva de lei** - analisada sob tal perspectiva - **constitui postulado revestido de função excludente, de caráter negativo, pois veda, nas matérias a ela sujeitas, quaisquer intervenções normativas, a título primário, de órgãos estatais não-legislativos**. Essa cláusula constitucional, por sua vez, **projeta-se em uma dimensão positiva, eis que a sua incidência reforça o princípio, que, fundado na autoridade da Constituição, impõe, à administração e à jurisdição, a necessária submissão aos comandos estatais emanados, exclusivamente, do legislador**. **Não cabe, ao Poder Executivo, em tema regido pelo postulado da reserva de lei, atuar na anômala (e inconstitucional)**

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> **condição de legislador, para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento**. É que, se tal fosse possível, o Poder Executivo **passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação de poderes.**" (grifos no original).

Por sua vez, a Carta Magna, ao tratar das limitações do poder de tributar, evidencia que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte – já que também lhes são asseguradas aquelas previstas a todo e qualquer indivíduo –, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I).

Comentando o supracitado dispositivo, Luís Eduardo Schoueri ensina que, "[...] em matéria tributária o princípio da legalidade é anterior ao próprio Estado de Direito, constituindo corolário do direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos são empregados *(no taxation whithout representation)*"[8]. Segundo o autor,

> "Surge aqui a ideia de autotributação: o povo, por meio de seus representantes, determina qual a sua cota de sacrifício. **Não é dado ao Poder Legislativo, assim, deixar para o Executivo a tarefa de complementar seu trabalho**. A legalidade apresenta dentre suas feições a da **estrita legalidade, impedindo que a lei deixe ao critério da Administração a**

8 SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. *In Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza.* 1.ed.São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1, p. 192 - grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> **decisão sobre qualquer dos aspectos necessários à configuração da hipótese tributária**."[9] (grifei).

Nessa linha de entendimento, esta Suprema Corte já declarou a inconstitucionalidade de diversas normas por ofensa ao princípio da legalidade tributária, como pode ser visto dos seguintes excertos de julgados:

> "A instituição dos emolumentos cartorários pelo tribunal de justiça afronta o princípio da reserva legal. **Somente a lei pode criar, majorar ou reduzir os valores das taxas judiciárias.**" (ADI 1.709/MT, Rel. Min. Maurício Corrêa; grifei).

> "O parágrafo único do art. 24 do DL 288/1967, que **autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus a instituir taxas por meio de portaria, contraria o princípio da legalidade** e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988." (RE 556.854/AM, Rel. Min. Cármen Lúcia; grifei)

> "TRIBUTO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. **A exigibilidade de tributo pressupõe lei que o estabeleça artigo 150 da Constituição Federal**.
>
> ICMS REGIME DE APURAÇÃO ESTIMATIVA DECRETO IMPROPRIEDADE. **A criação de nova maneira de recolhimento do tributo**, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, **deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material**, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo." (RE 632.265/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio; grifei).

> "É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de

[9] Ibidem, p. 193.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos." (RE 704.292-RG/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, Tema 540 da RG).

Por oportuno, ressalto que o art. 146 da Constituição Federal prescreve que cabe à lei complementar, entre outras disposições, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II) e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito tributário (inciso III). O Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/1966), recepcionado com *status* de lei complementar, é a lei a que alude o precitado art. 146, CF.

Na espécie, observo que o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual se extrairia do art. 5°, II, da Lei 9.964/2000 – com base simplesmente nos valores das prestações pagas e do débito – que a ineficácia do parcelamento para quitar o débito configuraria "inadimplência" para fins de exclusão do Refis, não poderia contrariar o princípio da legalidade, uma vez que da norma não é possível extrair interpretação que vá além da sua literalidade.

Nessa linha, a meu sentir, o posicionamento da PGFN, secundado pelo STJ, *in casu*, vulnerou o princípio da legalidade tributária, estabelecido no art. 150, I, da CF/1988, pois, por meio de atos subalternos, estipulou que fossem excluídos contribuintes os quais cumpriam há anos as regras preestabelecidas em lei com base em inovadora interpretação ampliativa da Administração Pública Federal.

Tal fato causa, portanto, evidente prejuízo ao contribuinte, uma vez

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

que agrava sua situação tributária, em patente violação às limitações constitucionais do poder de tributar.

Verifico, nesse contexto, que a Administração Pública Federal desbordou dos limites das competências que lhes foram conferidas – usurpando a competência do Poder Legislativo para criar hipóteses de exclusão do parcelamento –, por meio de interpretação ampliativa da norma tributária.

Ora, como mencionado anteriormente, extrai-se do art. 150, I, da CF/1988, que somente por intermédio de lei em sentido formal é possível cobrar ou majorar as obrigações tributárias às quais estão submetidos os contribuintes. Isso porque a surpresa causada por uma nova oneração somente pode ser contornada mediante sua submissão ao crivo da lei, instrumento essencial à manifestação da vontade popular.

É certo que o art. 5°, II, da Lei 9.964/2000, por expressa vontade do legislador ordinário, não fixou prazos ou previu o que seria considerado como parcela ínfima ou impagável, suficiente para a exclusão do parcelamento.

Ao discorrer sobre o princípio da legalidade material, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que "[...] a tipicidade tributária é cerrada para **evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa**"[10]. O autor explica que a norma tributária é mais rígida que a norma de Direito Penal, já que,

> "[n]o Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-

10 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 126; grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> lo em todos os seus elementos, pois aqui **importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento**, baseado nas fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis."[11]

Arremata asseverando que, "pela exaustão da matéria tributária nas leis, fica estabelecido que **a interferência do estado na esfera da propriedade e da liberdade dos cidadãos, através do exercício da tributação, é matéria reservada exclusivamente às leis prévias em sentido formal e material**"[12].

Ainda que só isso não fosse o suficiente, observo que o Plenário desta Suprema Corte, ao julgar o Tema 668 da Repercussão Geral, negando provimento ao RE 669.196-RG/DF, de relatoria do Ministro dias Toffoli, entendeu que, **por restringir direitos patrimoniais do contribuinte, a exclusão do Refis deve observar o devido processo administrativo**, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

> "Recurso extraordinário. Repercussão geral. Exclusão do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) - Resolução CG/REFIS nº 20/01, na parte em que deu nova redação ao art. 5º, *caput* e §§ 1º a 4º, da Resolução CG/REFIS nº 9/01. Falta de intimação prévia ao ato de exclusão. Princípios do contraditório e da ampla defesa.
>
> 1. O art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20 de 2001, ao conferir nova redação ao art. 5º, §§ 1º a 4º, da Resolução CG/REFIS nº 9/2001, suprimiu a notificação prévia do contribuinte, passando esses dispositivos a dispor que a pessoa jurídica terá o prazo de 15 dias, desde a publicação do ato de exclusão, para se manifestar quanto aos motivos que ensejaram

11 Ibidem, p. 126; grifei.

12 Ibidem, p. 127; grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

sua exclusão, manifestação essa sem efeito suspensivo

2. Na esteira da jurisprudência da Corte, o direito de defesa envolve não só o direito de manifestação e de informação no processo, mas também o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador.

3. A intervenção estatal na esfera de interesses do contribuinte deve se dar mediante um devido processo administrativo, o que pressupõe a oferta de oportunidade para a apresentação de eventuais alegações em contrário previamente à exclusão. A exclusão do REFIS restringe direitos patrimoniais do contribuinte, devendo-lhe ser dada a oportunidade para exercer sua defesa contra o ato que os restringe ou mesmo os extirpa.

4. É obrigatória a notificação prévia do contribuinte antes da apreciação da representação, para que ele possa se manifestar sobre as irregularidades apontadas na representação, como, aliás, era previsto no art. 4º, § 4º da Resolução CG/REFIS nº 9/2001, revogado pela Resolução CG/REFIS nº 20/2001.

5. Recurso extraordinário não provido.

6. Em relação ao Tema 668, proponho a seguinte tese de repercussão geral: 'É inconstitucional o art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, no que suprimiu a notificação da pessoa jurídica optante do REFIS, prévia ao ato de exclusão'."

Constou do voto condutor o que segue transcrito abaixo:

"O que está em jogo, todavia, não é se o contribuinte tem ou não direito aos recursos inerentes ao ato de exclusão do REFIS, mas **seu direito de a intervenção estatal em sua esfera de interesses se dar mediante um devido processo administrativo**, o que pressupõe, a toda evidência, a oferta de oportunidade para a apresentação de eventuais alegações em contrário previamente à exclusão. **Se é verdade que as hipóteses de exclusão constam da lei, não é menos verdade**

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> **que a exclusão do REFIS restringe direitos patrimoniais do contribuinte**, devendo ser dado ao interessado a oportunidade para exercer sua defesa contra o ato que os restringe ou mesmo os extirpa.
>
> […]
>
> Vide que a exclusão da pessoa jurídica do REFIS **implicará a exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e a automática execução da garantia prestada, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores**. (§ 1º, art. 5º, Lei nº 9.963/2000).
>
> **O ato de exclusão do REFIS tem caráter individual e afeta diretamente o contribuinte em sua esfera particular de direitos**. Considerações particulares da parte interessada podem, em tese, ter potencial para interferir na deliberação a ser adotada pelo conselho gestor. Quer dizer, há necessidade de apreciação da situação particularizada do contribuinte." (grifei)

O Professor Humberto Ávila exorta que "[...] **os bens jurídicos restringidos pela concretização da relação obrigacional tributária** – normalmente relacionados à liberdade, à propriedade e à igualdade – **podem reclamar uma protetividade ainda mais acentuada**, tanto mais quanto mais intensa for a restrição dos direitos fundamentais."[13]

Não é por outra razão, inclusive, que o CTN prevê que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (art. 108, § 1°). Na mesma linha, prescreve que a legislação tributária que disponha sobre suspensão do crédito tributária [*v. g.*, **o parcelamento constante do art. 154, VI**] deverá ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, I, do CTN.

13 ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed., rev., atual. e ampl.- São Paulo: Malheiros, 2019, p. 299; grifei.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Não deve ser olvidado, ainda, que, "a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado" (art. 112 do CTN). A esse respeito, observo que "[v]igendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, [...] qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal – *in dubio pro reo.*"[14]

Levando em consideração que o poder de tributar é exercido pelo Estado com base no princípio da legalidade, não há que se tolerar a exclusão de parcelamento sem que lei a autorize e pormenorize as hipóteses de cabimento.

Portanto, entendo que a taxatividade das hipóteses de incidência dos tributos resulta em barreira intransponível para a aplicação de métodos interpretativos e analógicos, não se podendo admitir que a administração fazendária, sem lei que a autorize, amplie o sentido da norma tributária para alcançar situações jurídicas nela não previstas.

Assim, a taxatividade das hipóteses de exclusão do Refis, reveladas pelo art. 5° da Lei 9.964/2000, impede o uso de analogia ou interpretação extensiva que extraia do seu rol exaustivo hipótese outra que não aquelas expressamente previstas no referido dispositivo legal.

A respeito do cabimento da interpretação extensiva, por exemplo, "a jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que imunidade prevista no art. 153, § 3º, do Texto Constitucional, **é restrita às hipóteses ali previstas, não sendo cabível interpretação extensiva**" (RE 911.785-AgR/RN, Rel. Min. Edson Fachin; grifei), nos termos de precedente de minha relatoria (RE 631.225-AgR/MG).

14 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 127.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Logo, não há se permitir que, depois de 13 anos, a administração tributária discricionariamente, já que sem autorização em lei em sentido estrito, dê cabo de parcelamento regularmente firmado.

Nem mesmo o art. 9° da Lei 9.964/2000, que autoriza o Poder Executivo a editar normas regulamentares necessárias à execução do Refis, poderia dar sustentação a qualquer ato infralegal editado no âmbito da administração fazendária para criar nova hipótese de exclusão do contribuinte não prevista expressamente na Lei que instituiu o Refis I.

Ao discorrer sobre a lei e a faculdade de regulamentar, Roque Antonio Carrazza instrui que,

> "[...] do ponto de vista formal, a lei figura acima do regulamento, que deve complementá-la sem, no entanto, afastar-se de seus parâmetros normativos. Por maioria de razão, ele também deve estrita obediência à Constituição, não podendo ingressar nas áreas que esta reservou à Lei.
>
> Portanto, se o regulamento contrariar uma lei, será ilegal; se entrar em relação direta com a Constituição, violando-a em qualquer de seus preceitos, estará tisnada de inconstitucionalidade. Num caso, ou noutro, será nulo de pleno direito."[15]

Mais adiante, assinala que o regulamento, dentro da "pirâmide jurídica", está abaixo da lei, não podendo nem ab-rogar, nem modificar, de maneira que se "contradita ou vai além da lei é inconstitucional"[16].

15 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 389

16 Ibidem, p. 391.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Por isso, Hugo de Brito Machado sustenta que

> "[...] a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve prever tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a hipótese de incidência e o consequente mandamento. A descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, e **ainda a sanção, para o caso de não prestação.**"[17]

Da mesma maneira, a legislação tributária não pode remeter ao regulamento a interpretação de seus preceitos[18]. Ocupando posição inferior dentro da pirâmide jurídica, com muito mais razão, não podem as portarias, as instruções, as circulares, os pareceres normativos e os atos administrativos em geral interferir na liberdade e na propriedade dos contribuintes[19].

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho faz notar que,

> "[n]o direito tributário brasileiro encontramos a figura esdrúxula dos pareceres normativos, na esfera federal, que consistem em manifestações do entendimento de agentes especializados, sobre matéria tributária submetida à sua apreciação, e que adquirem foros normativos, vinculando a interpretação entre funcionários […]"[20]

17 MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. rev. ampl.São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, pp. 30-31; grifei.

18 CARRAZZA, Roque Antonio. *Op cit.*, p. 397.

19 Ibidem., p. 407.

20 CARVALHO, Paulo de Barros. *Op cit.*, pp. 99-100.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

É por isso que os referidos atos não vinculam os contribuintes e, muito menos, o Poder Judiciário, "mas, apenas, os funcionários subalternos, presos que estão pelo chamado pelo princípio hierárquico, que só se rompe nos casos de manifesta ilegalidade"[21].

É também nesse sentido o posicionamento desta Suprema Corte:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL Nº 11.453/2000. VÍCIO DE INICIATIVA. INEXISTÊNCIA. **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PARCELAMENTO. FORMA E CONDIÇÕES. DELEGAÇÃO AO REGULAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.**
>
> [...]
>
> 2. Ao remeter a disciplina do parcelamento às regras atinentes à moratória, a lei complementar exigiu que a **legislação definidora do instituto promovesse a especificação mínima das condições e dos requisitos para sua outorga em favor do contribuinte.**
>
> 3. Em matéria de delegação legislativa, a jurisprudência da Corte tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade, desde que **o legislador estabeleça um desenho mínimo que evite o arbítrio**.
>
> 4. O grau de indeterminação com que operou a Lei Estadual nº 11.453/2000, ao meramente autorizar o Poder Executivo a conceder o parcelamento, provocou a degradação da reserva legal, consagrada pelo art. 150, I, da Constituição Federal. Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador no trato de elementos essenciais da obrigação tributária. P**ara o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito)**, além de prescrever o tributo a que se aplica (IPVA) e a categoria de contribuintes afetados pela medida legislativa

21 CARRAZZA, Roque Antonio. *Op cit.*, pp. 405-406.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

(inadimplentes), **também definisse o prazo de duração da medida, com indicação do número de prestações, com seus vencimentos, e as garantias que o contribuinte deva oferecer, conforme determina o art. 153 do Código Tributário Nacional.**

5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente, com a declaração da inconstitucionalidade da Lei nº 11.453/2000 do Estado do Rio Grande do Sul, por afronta ao princípio da reserva de lei em matéria tributária, contido no art. 150, I, da Constituição Federal" (ADI 2.304/ES, Rel. Min. Dias Toffoli; grifei).

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados.

TRIBUTO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO - ALÍQUOTA - IMPROPRIEDADE. **Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo** à redução." (ADI 3.674/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio; grifei).

Destarte, não existe poder regulamentar que possa criar hipóteses nas quais o contribuinte venha a ser excluído do Refis I, em ampliação do rol taxativo do art. 5° da Lei 9.964/2000, cujo art. 9°, III, definiu os limites dos poderes regulamentares, mas sem autorização extensiva.

Em complemento, afirmo também que a exclusão dos contribuintes do Refis I representa ofensa aos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Publicistas de todo o mundo reconhecem a crescente importância de dois princípios fundamentais, a saber, segurança jurídica e proteção da legítima confiança. Ambos são deduzidos da própria ideia de Estado de Direito, o qual, mais do que qualquer outra forma de organização político-jurídica, enseja a autodeterminação das pessoas pela previsibilidade das consequências de suas ações.

Isso porque, como pontua Odete Medauar, todas as ações e iniciativas públicas já empreendidas no passado constituem "compromissos da Administração que geraram, no cidadão, esperanças fundadas", impedindo mudanças normativas ou procedimentais abruptas ou radicais cujas "consequências revelam-se chocantes"[22]. Heleno Torres, nesse sentido, reforça "que o Estado está obrigado a garantir a todos a persistência de um ordenamento jurídico com elevado grau de segurança e de confiabilidade permanente"[23].

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho ensina o seguinte:

> "A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípio, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. Isso contudo em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos sua projeção sobre o meio social. Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e

22 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo em Evolução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 246-247.

23 TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 22.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

> isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas como as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tecitura do todo; então será possível emitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo"[24].

A segurança jurídica, pois, insere-se no rol de direitos e garantias individuais, que integram o núcleo imodificável do Texto Magno, dela podendo deduzir-se o subprincípio da **proteção na confiança nas leis**, o qual, segundo Canotilho, consubstancia-se

> "na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesiva da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos"[25].

Para o constitucionalista português, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança significam que

> "o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticadas ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligamos efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nas mesmas normas"[26].

24 CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: *Ciência Jurídica*. Ano VIII, Volume 58, Julho/Agosto de 1994, pp. 55-51.

25 CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1995, pp. 372-373.

26 Ibidem.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

Esse é o motivo pelo qual se exige do Poder Público que aja com lealdade, transparência e boa-fé, sendo-lhe vedado modificar a conduta de forma inesperada, anômala ou contraditória, de maneira a surpreender o administrado ou frustrar as suas legítimas expectativas, como ocorreu no caso ora em análise.

Dito isso, embora ainda num exame prefacial, próprio das decisões cautelares, constato a exclusão dos contribuintes do Refis I, nos casos em que os valores recolhidos sejam insuficientes para amortizar a dívida com fundamento nas "parcelas ínfimas", é contrária à Constituição.

Por fim, observo que também ficou devidamente evidenciado o requisito do perigo da demora, já que a edição do Parecer PGFN/CDA 1.206/2013 impõe aos contribuintes os efeitos deletérios de uma suposta inadimplência tributária (*i.e.,* indisponibilidade e expropriação de bens, impossibilidade de emissão de certidões de regularidade fiscal, *etc.*), situação que se agrava para os contribuintes que seguem recolhendo as parcelas, pois, por força da prescrição, não será possível pleitear a devolução dos valores recolhidos.

Ante o exposto, concedo a medida cautelar requerida, *ad referendum* do Plenário desta Suprema Corte, **para conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 5º e 9º do referido diploma legal e, assim, afirmar que é vedada a exclusão, com fundamento na tese das "parcelas ínfimas ou impagáveis", de contribuintes do Refis I, os quais aceitos no parcelamento, vinham adimplindo-o em estrita conformidade com as normas existentes do programa, até o definitivo julgamento desta ação**.

Ademais, **determino a reinclusão dos contribuintes adimplentes e de boa-fé, que desde a adesão ao referido parcelamento permaneceram apurando e recolhendo aos cofres públicos os valores devidos, até o**

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/02/2024 00:00

exame do mérito.

É como voto.