

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Carloman Leite de Carvalho

**A HIERARQUIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO: IMPOSSIBILIDADE DE  
INOVAÇÃO DA ORDEM JURÍDICA POR INSTRUMENTO INTRODUTOR EM  
DESACORDO COM O SEU FUNDAMENTO DE VALIDADE**

Maceió – AL  
2022

CARLOMAN LEITE DE CARVALHO

**A HIERARQUIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO: IMPOSSIBILIDADE DE  
INOVAÇÃO DA ORDEM JURÍDICA POR INSTRUMENTO INTRODUTOR EM  
DESACORDO COM O SEU FUNDAMENTO DE VALIDADE**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Professora Mestra Roberta França Porto

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que participaram da caminhada de estudos no IBET, aos colegas, aos professores e, especialmente, à minha irmã, Hadassa, pelo apoio e incentivo.

Agradeço à minha orientadora, professora Roberta França Porto, por suas instruções indispensáveis à realização deste trabalho.

Agradeço aos meus pais e à minha família.

Agradeço à minha esposa, Ada, pelo incentivo constante.

Agradeço ao amigo e professor Felipe Ivo de Albuquerque pelo apoio altruísta que tanto me ajudou.

Agradeço ao amigo Naftali de Oliveira Silva pela leitura atenta e contribuições a este trabalho.

Por fim, agradeço a Deus pela vida desses e por todas as oportunidades que eu jamais conseguiria por meus méritos.

CARVALHO, Carloman Leite de. A hierarquia no ordenamento jurídico: impossibilidade de inovação da ordem jurídica por instrumento introdutor em desacordo com o seu fundamento de validade. Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário, IBET, 2022.

### **RESUMO**

Através do presente trabalho, pretende-se definir as características estipuladoras do nível hierárquico que as normas ocupam no ordenamento jurídico, bem como objetiva-se conhecer os limites que devem ser observados pelos órgãos produtores das diversas normas jurídicas dentro do sistema. Apesar da aparente pacificação do tema entre os doutrinadores e julgadores, não é incomum a violação da hierarquia das normas jurídicas por parte de órgãos produtores de normas que extrapolam sua competência no exercício legiferante por eles praticados. É nesse contexto que se torna necessária a análise de atos infralegais, como a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15 de 15 de dezembro de 2009, cujo art. 29 estipulou, indevidamente, um limite pecuniário para a concessão do parcelamento simplificado autorizado pela Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. Para tanto, importa realizar um estudo atento sobre temas como fundamento de validade das normas e a submissão normativa, além do estudo sobre as fontes do direito e a imprescindível obediência formal e material às normas de produção normativa no procedimento enunciativo. É o que se pretende fazer, com fundamento na melhor doutrina jurídica, bem como nos princípios que regem o ordenamento jurídico, nas regras legais e na jurisprudência pátria e, dessa forma, concluir que o Poder Executivo não pode inovar a ordem jurídica com a criação de direitos e deveres por meio de instrumentos regulamentadores de leis produzidas pelo Poder Legislativo, de modo que a produção de instrumentos secundários deve se dar em estrita observância à norma que fundamenta sua validade.

Palavras-chave: Subordinação normativa. Fundamento de validade das normas jurídicas. Princípio da legalidade tributária.

CARVALHO, Carloman Leite de. Hierarchy of legal system: the impossibility of innovation of the legal order by introducer instrument in disagreement with its validity foundation. Monograph presented at the Specialization Course in Tax Law, IBET, 2022.

### **ABSTRACT**

Through this final paper, we intend to define the stipulating characteristics of the hierarchical level that the norms occupy in the legal system, as well as we have the objective of knowing the limits that must be observed by the bodies that produce the different legal norms within the system. In despite of the apparent pacification of the theme among the indoctrinators and judges, violation of the hierarchy of legal norms by bodies producing norms that extrapolate their competence in the legislative exercise practiced by them is not uncommon. It is in this context that the analysis of infralegal acts becomes necessary, as the Portaria Conjunta PGFN/RFB No. 15 of December 15, 2009, whose art. 29 improperly stipulated a pecuniary limit for the granting of simplified instalments authorized by the Lei 10.522 of July 19, 2002. To do so, it is important to carry out a careful study on topics such as foundations of validity of norms and normative submission, besides to conducting the study about the sources of law and the essential formal and material obedience to the norms of normative production in the enunciation procedure. This is what we intend to do, based on the best legal doctrine, as well as the principles that govern the legal system, the legal rules and national jurisprudence and, therefore, to conclude that Executive Power cannot innovate the legal order by creating rights and duties through regulatory instruments of laws produced by the Legislative Power, so that the production of secondary instruments must take place in strict compliance with the norm that underlies their validity.

Keywords: Subordination of norms. Basis of the validity of the legal norms. Principle of tax legality.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art. – Artigo

CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal

CR – Constituição da República

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

REFIS – Programa e Recuperação Fiscal

RFB – Receita Federal do Brasil

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>I – ORDENAMENTO JURÍDICO E HIERARQUIA NORMATIVA</b> .....	9
1.1. O Ordenamento Jurídico: conceito, estrutura hierárquica e demais características .....	9
1.2. A relação entre lei e regulamento no direito tributário .....	13
1.3. Breve introdução sobre os princípios no ordenamento jurídico e suas características .....	15
1.4. O princípio da legalidade tributária: desenvolvimento histórico e relevância para o direito tributário .....	17
1.5. Outros princípios tributários aplicáveis: certeza do direito, segurança jurídica, separação dos poderes, isonomia.....	20
1.5.1. Princípio da certeza do direito.....	20
1.5.2. Princípio da segurança jurídica.....	21
1.5.3. Princípio da separação dos poderes.....	21
1.5.4. Princípio da isonomia.....	22
<b>II – PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	25
2.1. A superioridade e o regramento do Código Tributário Nacional .....	25
2.2. O parcelamento disciplinado pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e a sua abrangência .....	26
2.3. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009 .....	28
2.4. A Instrução Normativa RFB nº 2063, de 27 de janeiro de 2022 .....	29
<b>III – A INCOMPATIBILIDADE DA LIMITAÇÃO PROCEDIDA PELA PORTARIA PGFN/RFB Nº 15, de 2009 COM AS NORMAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO</b> .....	30
3.1. Reserva de lei para o estabelecimento de limite do valor.....	30
3.2. Fundamentos para a ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 29, da Portaria 15/2009 .....	31
3.3. As decisões jurisprudenciais.....	34
<b>CONCLUSÃO</b> .....	36
<b>REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO</b> .....	38

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo a discussão acerca dos limites da legislação infralegal ao regular a matéria determinada pela lei superior que lhe fundamenta a validade. Mais especificamente, visa-se evidenciar a ausência de capacidade inovadora de instrumentos secundários, uma vez que devem obedecer rigorosamente ao que é estipulado pelos instrumentos primários autorizadores da sua produção, sem contradizê-los e sem exercer interpretação que lhes acrescente conteúdo não expressado na norma de produção.

Nesse cenário, analisar-se-á o específico caso da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009, que, muito embora tenha sido revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2063, de 27 de janeiro de 2022, produziu efeitos durante anos, de modo que causou grande impacto negativo na vida de vários contribuintes, haja vista que os impossibilitou o acesso ao parcelamento autorizado pela Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, em razão da imposição de um valor máximo como limite para a concessão do benefício, a despeito da inexistência de autorização legal para tanto.

A relevância da discussão sobre o objeto proposto revela-se, ainda, devido à ausência de uma resolução teórica por parte dos Tribunais mais elevados do país. Quer dizer, posto que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça tenha se manifestado acerca da matéria em recursos a ela direcionados, suas decisões trouxeram resolução isolada a casos específicos, não havendo uma sedimentação jurisprudencial sobre o problema. O assunto sequer foi levado ao Supremo Tribunal Federal para a análise da temerária afronta à Constituição da República (CR) por parte da Administração Pública (órgãos ligados ao Poder Executivo) ao extrapolar os limites da norma de produção que fundamenta os atos de execução que lhe são pertinentes.

Haja vista que a revogação do ato infralegal ocorreu por outro ato infralegal, de maneira acrítica, importa o enfrentamento teórico sobre a matéria, a fim de que sejam evitadas novas atividades abusivas por parte da Administração Pública. É isso o que se propõe a fazer neste trabalho com base, inicialmente, na melhor doutrina jurídica, bem como fundamentado nos princípios que regem o ordenamento jurídico, sem olvidar as regras legais e a jurisprudência que a ele concernem.

Muitos são os teóricos do direito que se dedicam ao estudo sobre o ordenamento jurídico e seu caráter hierárquico. Nesse sentido, a primeira parte

desse trabalho tem como escopo definir uma base doutrinária fundamentada principalmente nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e outros importantes doutrinadores que defendem a inafastabilidade do perfil hierárquico do ordenamento, sob pena de, sem ela, sequer existir o direito como ordem sistematizada. Completa o primeiro capítulo o estudo sobre os principais princípios constitucionais gerais e tributários, apoiado na obra de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012).

Segue o segundo tópico, que se propõe a discutir a relação entre as leis infraconstitucionais e atos executivos, bem como os pontos equivocados da legislação infralegal produzida pela Administração Pública, revelando a insustentabilidade desses atos diante da sua afronta às normas de superior hierarquia.

Por fim, visa-se uma retomada da abordagem do princípio da legalidade, mais especificamente em relação com a extrapolação da Administração Pública na produção do art. 29, § 1º, da Portaria 15/2009, com um destaque nas decisões jurisprudenciais já proferidas, bem como a imprescindibilidade de uma definição sobre o tema.

## **I – ORDENAMENTO JURÍDICO E HIERARQUIA NORMATIVA**

### **1.1. O Ordenamento Jurídico: conceito, estrutura hierárquica e demais atributos**

A correta compreensão do significado de ordenamento jurídico é imprescindível ao estudo científico do direito, cujo objeto são os enunciados do direito positivo. Para alcançá-la, é importante entender o seu alcance conceitual e as suas características, de modo que, assim, sejam conhecidos outros fenômenos relacionados à ideia de sistema jurídico, como a validade normativa decorrente da legalidade na produção das normas jurídicas nele postas, bem como as relações a que tais normas se submetem.

Antes de adentrar no tema a que se propõe este tópico, a fim de se evitar dúvidas terminológicas, insta esclarecer que acompanhamos a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, seguido por Autora Tomazini de Carvalho, ao aplicar o termo ordenamento como sinônimo de sistema. Para Carvalho (2012), não há como negar um caráter de sistema ao direito posto, tendo em vista as muitas formas de relacionamento das normas de acordo com um “princípio comum unificador”<sup>1</sup>. Já Tomazini de Carvalho (2016) sustenta que a expressão “ordenamento” equipara-se ao conceito de sistema jurídico, porquanto traz em si a ideia de “ordem”, que consiste em “um conjunto estruturado de normas jurídicas dispostas segundo um vetor comum”. Portanto, temos que ordenamento e sistema confundem-se no mesmo sentido terminológico.

Fundamentados nessas declarações, temos que “ordenamento jurídico” pode ser conceituado como um conjunto de normas jurídicas válidas, unificadas por um princípio direcionador comum (objetivo comum), e que se relacionam entre si de maneira horizontal (relação de coordenação) e vertical (relação de subordinação). Nesse contexto, nota-se que as normas que compõem o ordenamento jurídico apresentam-se como um corpo devidamente estruturado, revelando harmonia entre os seus elementos.

A partir desse conceito, algumas características do ordenamento e de seus elementos são evidenciadas. Primeiramente, vê-se que as normas contidas pelo ordenamento jurídico são somente aquelas construídas juridicamente, isto é, normas

---

<sup>1</sup> Princípio comum unificador pode ser entendido como um ponto comum apresentado por elementos que, embora distintos, são convergentes em determinado aspecto que os une como fragmentos de uma unidade mais abrangente.

vertidas em linguagem jurídica, que se submeteram a um processo de criação, e foram introduzidas no sistema jurídico por meio de um veículo introdutor de normas específico.

Digna de nota é a diferenciação de normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito, sendo esta a significação deonticamente estruturada, construída a partir dos enunciados prescritivos, enquanto a primeira consiste nos próprios enunciados prescritivos, o texto de lei (CARVALHO, 2011). Como se vê, é em seu sentido amplo que a expressão norma jurídica é utilizada neste trabalho.

Para compor o sistema jurídico, as normas jurídicas precisam, ainda, ser válidas. A ideia de validade equivale ao próprio pertencimento da norma ao ordenamento, de forma que valer equivale a pertencer ao sistema. Mais uma vez recorreremos às lições de Aurora Tomazini de Carvalho (2016, p. 707), para sustentar que “... o ser válido é pertencer a um conjunto, é existir enquanto elemento de uma classe, o que importa dizer que o conceito de validade é relacional. Abstrai-se a classe ou o elemento e não podemos falar em validade”.

É neste momento que adentramos em um dos pontos centrais deste capítulo, o inter-relacionamento dos elementos normativos contidos no sistema jurídico e os critérios exigidos para o ingresso de normas nesse ordenamento. Para tanto, é necessário o estudo das fontes do direito e a noção sobre o fundamento de validade das normas jurídicas.

A dinamicidade do ordenamento jurídico, que busca acompanhar as alterações ocorridas na realidade social, faz com que normas jurídicas nasçam continuamente, enquanto outras são retiradas do sistema por não mais serem úteis. Importa saber de onde surgem tais normas jurídicas, quais os seus nascedouros, em outras palavras, qual é a fonte de onde emana o direito, as regras jurídicas. Muitas são as construções doutrinárias sobre o tema, porém grande parte delas confunde a fonte do direito com o próprio produto que dela emana. Para uma melhor compreensão do tema, faz-se necessário ter em mente que o direito é composto por enunciados prescritivos, portanto, há somente uma forma de produção do direito, que é o ato de emissão desses enunciados, quer dizer, a enunciação.

Neste momento, torna-se necessário o esclarecimento sobre a diversidade de entidades competentes para o exercício da atividade enunciativa e as características do resultado de sua enunciação. Desse modo, é relevante distinguir os agentes competentes para produzir normas e qual o lugar ocupado e a função exercida no

sistema pelos enunciados que criam. Dessa forma, tem-se que apenas aqueles agentes que são aptos a criar normas que são introduzidas no sistema por instrumentos primários podem trazer inovações normativas ao ordenamento jurídico (são eles o Poder Constituinte Derivado, Poder Legislativo e, excepcionalmente o chefe do Poder Executivo). Por outro lado, há enunciação praticada por agentes que não possuem competência para inserir normas inaugurais no sistema jurídico (juízes, ministros de estado, agentes administrativos etc.). Seus enunciados ingressam no ordenamento por meio de instrumentos secundários que somente são capazes de regulamentar as normas introduzidas por veículos primários sendo a elas submissas, portanto, “não possuem, por si só, a força vinculante capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo”. (TOMAZINI DE CARVALHO, 2016, p. 693).

Aurora Tomazini de Carvalho (2016), sustenta, ainda, que a enunciação é um “acontecimento de ordem social” regulado pelo ordenamento jurídico e que deve reunir três condições para produzir normas jurídicas válidas, quais sejam, um ato de vontade humana, realizado por um agente competente, por meio de um procedimento específico. Em outros termos, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 79) compreende fontes do direito como “os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas numa organização escalonada, bem como, a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas”, desse modo, ambos os autores se complementam para confirmar que somente a atividade enunciativa é única fonte do direito.

Diante da afirmação de que o direito positivo nasce a partir da atividade enunciativa realizada por um agente competente por meio de um procedimento determinado, resta-nos indagar onde se encontram as regras que regem o ato de enunciar, como o processo de enunciação pode se dar de maneira legítima, a fim de que o seu resultado apresente normas com aptidão para pertencer ao sistema jurídico.

O ordenamento jurídico é dotado de uma pluralidade de normas jurídicas distintas que revelam traços particulares que possibilitam o seu agrupamento em classes, de acordo com suas semelhanças. Nesse sentido, Norberto Bobbio (1999, pp. 31-34) organiza as normas jurídicas separando-as em dois grupos, o primeiro composto por normas de conduta, que são aquelas que regulam o comportamento humano em suas relações intersubjetivas, no segundo grupo encontram-se as

chamadas normas de estrutura ou normas de competência, “aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”.

Em um interessante desenvolvimento da doutrina de Norberto Bobbio, Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 77) classifica as normas jurídicas baseado em três critérios distintivos, acrescentando aos dois anteriormente existentes (normas de conduta e normas de estrutura) mais um critério, de maneira que, nas palavras do autor, “classificaremos as normas em (1) norma de produção jurídica [voltada diretamente para a conduta humana produtora de normas], (2) normas de revisão sistêmica [norma revogatória dirigida diretamente a outra norma] e (3) norma de conduta [que visa a regulação da conduta humana em si]”.

Sem o interesse de aprofundamento no tema, o que importa neste estudo é tomar conhecimento sobre o caráter autorreferencial que possui o ordenamento jurídico, de modo que é do próprio ordenamento jurídico que se extrai a legitimidade das fontes do direito, visto que é nele onde se encontram as regras definidoras da competência para produzir normas, bem como a regulamentação do procedimento devido para o ingresso delas no sistema jurídico.

Por conseguinte, visto que há normas dentro do sistema jurídico que regulam o ingresso nele de outras normas, surge, assim, a noção de que a norma em produção somente pode ser elaborada dentro dos limites impostos pela respectiva norma de produção, chamadas por Bobbio (1999) de “comandos de comandar”. Em outros termos, uma norma, ao ser produzida, sujeita-se formal e materialmente à norma que regula sua criação, devendo-lhe submissão plena, porquanto aquela tem a sua validade fundamentada nesta.

Nesse contexto, infere-se que dentro do ordenamento jurídico existem normas superiores e normas inferiores, ou seja, há nele uma estrutura hierarquizada onde normas de menor hierarquia encontram seu fundamento de validade em normas de maior hierarquia. A hierarquia, portanto, é condição indispensável à existência do ordenamento jurídico, sem ela não haveria sistema, de forma que toda a sua organização é composta por uma ordem escalonada dos seus elementos. Como bem falou Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 223): “Sem hierarquia não há sistema de direito... Uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outra que lhe seja superior”.

Tal assertiva traz consigo a implicação de que toda norma jurídica apresenta, no mínimo, uma destas duas características, ou é norma de fundamento ou é norma derivada (de outra norma). Possivelmente, ainda, uma norma pode revelar as duas feições, sendo derivada e servindo como fundamento de validade de outras normas, como é o caso das leis ordinárias que encontram seu fundamento de validade na Constituição da República, ao passo que podem servir de fundamento para outras normas infralegais, como portarias e regulamentos.

Por fim, entender o formato hierarquizado do ordenamento jurídico leva-nos a inferir que há uma norma posta superior que serve como fundamento de validade de todas as demais normas, sendo ela a Constituição da República que se apresenta como entidade à qual apontam todas as demais normas jurídicas contidas em determinado sistema jurídico, de maneira que mediata ou imediatamente todas as normas existentes no ordenamento jurídico encontram fundamento de validade naquela conhecida como Lei Maior.

Nessa linha de pensamento que Aurora Tomazini de Carvalho (2016, pp. 640, 641) afirma que:

Todas as normas do sistema convergem para um ponto comum: a Constituição. Ela é o fundamento último de validade de todas as normas e todas dela derivam, de modo que, sua existência, como pontua PAULO DE BARROS CARVALHO, imprime caráter unitário ao conjunto e à multiplicidade de normas como entidades da mesma índole, conferindo-lhe o timbre de homogeneidade.

Eis o caráter hierárquico do ordenamento jurídico. Normas fundadas em outras normas, cujo topo da estrutura é ocupado pela Constituição da República e emendas constitucionais, seguidas por leis complementares e ordinárias (constituídas pelo Poder Legislativo), por sua vez seguidas por instruções normativas, portarias, regulamentos (geralmente instituídas por órgãos ligados ao Poder Executivo), contendo, ainda, as normas produzidas pelo Poder Judiciário (sentenças e acórdãos) e, finalmente, as normas constituídas pelo Poder privado (contratos etc.).

Há, ainda, um interessante debate, capitaneado pelo renomado jurista Hans Kelsen, em seu livro Teoria Pura do Direito (1999), que busca definir qual é o sustentáculo de todo o ordenamento jurídico, inclusive das normas constitucionais que servem como fundamento de validade de todas as outras normas do sistema.

Em uma ligeira passagem sobre o tema, importa, aqui, entender que, para o autor, todas as normas jurídicas têm o seu fundamento de validade na “Constituição estadual<sup>2</sup>”. Dessa forma, surge o questionamento acerca do fundamento de validade de uma Constituição estadual, quais são as normas de produção que lhe servem como fundamento de validade. Nesse sentido, o autor aponta que uma Constituição estadual fundamenta-se em outra Constituição anterior que determinava as formas de estabelecimento da Constituição nova. Empenhados na busca dos fundamentos de validade de cada Constituição antecedente, chegaríamos, então, à primeira Constituição surgida na história de determinado povo. Ao fim, revelar-se-ia mais uma indefinição, que consiste na dúvida acerca do fundamento de validade da primeira Constituição estadual, visto que não é precedida por outro documento normativo (por uma norma jurídica positivada) autorizador da sua criação.

Para sanar a indefinição, o autor apresenta a teoria da norma fundamental do ordenamento jurídico, norma essa que precede toda norma jurídica positivada, portanto, não é posta por autoridade jurídica alguma, pois decorre do pensamento do cientista do direito que não lhe atribui juridicidade, mas simplesmente reconhece a sua existência como norma fundamental. Segue Hans Kelsen (1999, p. 136) acerca da norma fundamental:

Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão.

É nessa linha que Norberto Bobbio (1999, p. 62) equipara a norma fundamental aos postulados científicos, diz o autor:

Os postulados são colocados por convenção ou por uma pretensa evidência destes; o mesmo se pode dizer da norma fundamental: ela é uma convenção, ou, se quisermos, uma proposição evidente que é posta no vértice do sistema para que a ela se possam reconduzir todas as demais normas.

---

<sup>2</sup> Termo usado por Kelsen (1999, p. 139) para definir a Constituição de uma ordem jurídica estadual, que significa “uma ordem jurídica cuja validade é limitada a um determinado espaço, o chamado território do Estado, e é tida como soberana, quer dizer, como não subordinada a qualquer ordem jurídica superior”.

Desse modo, explica-se o fechamento do conjunto normativo, bem como o isolamento do objeto da ciência do direito, através do reconhecimento de juridicidade da norma fundamental, fundamento de validade da Constituição estadual e, conseqüentemente, de todas as normas infraconstitucionais existentes no ordenamento jurídico.

## **1.2. A relação entre lei e regulamento no direito tributário**

Um ordenamento jurídico é composto por uma multiplicidade de fontes produtoras de normas que encontram sua unidade na Lei Maior, conforme já visto suso. Tal assertiva conduz ao conhecimento de que vários órgãos são responsáveis na produção normativa, quer dizer, são autorizados a realizar a enunciação. Isso ocorre como consequência da impossibilidade de um único órgão regular todas as condutas sociais, de forma que se torna inevitável a atribuição para que outros órgãos (inferiores) elaborem enunciados prescritivos, órgãos esses que possuirão competência para ser fonte do direito.

Ao tratar da complexidade do ordenamento jurídico<sup>3</sup>, Norberto Bobbio (1999) sustenta a existência de dois tipos de fontes<sup>4</sup>: a) fonte direta (enunciação que produz lei em sentido estrito, isto é, aquelas decorrentes da atividade do Poder Legislativo); b) fontes indiretas que se dividem em fontes reconhecidas (o ato de recepcionar normas já existentes em ordenamento anterior), e fontes delegadas (enunciação exercida por órgãos inferiores, cuja prática resulta de autorização do Poder legislativo).

Em outras linhas, ao tratar das fontes indiretas, o autor fala em “dois expedientes” para satisfazer a necessidade de criação de normas jurídicas, tendo em vista a impossibilidade de um único órgão produzir todas as normas necessárias. Primeiramente tem-se “a recepção de normas já feitas, produzidas por ordenamentos diversos e precedentes”, caso em que um novo ordenamento acolhe normas jurídicas de ordenamentos anteriores. Em segundo lugar fala o autor sobre o expediente mais relacionado a este trabalho, qual seja, “a delegação do poder de produzir normas jurídicas a poderes ou órgãos inferiores”, que consiste na autorização concedida a órgãos inferiores (vinculados ao Poder Executivo) para criar

---

<sup>3</sup> Para o autor, “a complexidade de um ordenamento jurídico deriva do fato de que a necessidade de regras de conduta numa sociedade é tão grande que não existe nenhum poder (ou órgão) em condições de satisfazê-la sozinho” (BOBBIO, 1999, p. 38).

<sup>4</sup> Muito embora o autor se refira a fontes do direito como sendo as leis e os regulamentos, seguimos a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2012), conforme visto no tópico anterior, que somente o ato de produzir normas pode ser considerado como fonte do direito, isto é a enunciação.

normas jurídicas que visem integrar normas mais genéricas (produzidas pelo Poder legislativo), a fim de torná-las exequíveis.

Dessa maneira, é perceptível que há uma hierarquia entre os órgãos que praticam o ato de enunciação, visto que o fundamento de validade das normas produzidas em atos executivos é encontrado nas normas introduzidas ao sistema através das leis criadas pelo Poder Legislativo. Dessa forma, fala-se em hierarquia das fontes, ou seja, as normas jurídicas podem apresentar posicionamento hierárquico de acordo com o órgão competente para exercer o ato enunciativo. Uma norma emitida pelo Poder Legislativo é superior àquela produzida pelos órgãos executivos, isso porque o ato executivo produzido por este encontra seu fundamento de validade na lei proferida por aquele, de forma que o segundo deve obediência ao primeiro ao produzir enunciados. Dessarte é que Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 143) utiliza-se da expressão “hierarquia dos veículos introdutores” nos seguintes termos:

O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembleia Constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a “pirâmide” do direito positivo até os órgãos encarregados de expandir os derradeiros comandos normativos.

Perante desse quadro, vê-se que a hierarquia entre os órgãos reflete a hierarquia entre os veículos introdutores de normas que eles produzem, e vice-versa. Paulo de Barros Carvalho (2012) fala sobre dois tipos de instrumentos responsáveis por inserir normas no ordenamento jurídico, são eles: a) instrumentos primários; b) instrumentos secundários.

No primeiro caso, tem-se os únicos instrumentos aptos a inovar o sistema jurídico, são aqueles capazes de inserir “regras inaugurais no universo jurídico” (CARVALHO, 2012). Aqui, enquadram-se os veículos introdutores de normas constitucionais, chamados por Tomazini de Carvalho (2016) de “primários de sobreposição”, bem como entre os instrumentos primários encontram-se, entre outros, as leis complementares e as leis ordinárias, “instrumentos de subposição”.

Entre os instrumentos secundários estão contidos todos os atos normativos infralegais, alguns deles são os decretos regulamentares, circulares, os atos normativos produzidos por particulares e, especificamente relacionados a este

trabalho, estão contidas entre estes instrumentos as portarias e as instruções normativas.

Diante da exposição acima, vê-se com clareza a relação entre lei e os atos infralegais que a regulam. A superioridade hierárquica da lei sobre os atos reguladores fundamenta-se nos vários aspectos já apresentados e que novamente destacamos.

Nessa toada, em razão do relacionamento vertical das normas jurídicas, a lei (em sentido amplo, quer dizer, instrumentos primários) é o fundamento de validade dos atos infralegais, de modo que tais atos possuem um campo de atuação limitado à lei e, portanto, não podem ir além nem aquém da determinação legal, sob pena de ser declarada sua invalidade, com a sua conseqüente expulsão do sistema. E isso decorre em razão da ausência do caráter inovador dos atos regulamentares, que não podem instituir novos direitos e deveres, mas se restringem a regular os comandos determinados pela lei e dentro das linhas por ela estipuladas.

É nesse sentido que Alberto Pinheiro Xavier (1978, p. 72) *apud* Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 188) afirma que “os tipos tributários nos seus contornos essenciais não podem, assim, ser criados pelo costume ou por regulamentos [ou qualquer outro instrumento secundários], mas apenas por lei”.

Vê-se, assim, mais uma limitação dos órgãos executivos inferiores competentes para criar os regulamentos. Portanto, a lei inova o ordenamento jurídico com a criação de novos direitos e deveres, enquanto os instrumentos secundários, por serem subordinados à lei, somente agem nos estritos limites por ela estipulados.

### **1.3. Breve introdução sobre os princípios no ordenamento jurídico e suas características**

Ainda que por meio de uma abordagem superficial, impõe-se aqui a necessidade de discorrer um pouco acerca da influência dos princípios no ordenamento jurídico. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2012), toda norma jurídica é carregada de conteúdo axiológico, visto que é do próprio objetivo do direito a regulação de condutas tidas por relevantes no seio de determinada sociedade. Ocorre que algumas normas são demasiadamente permeadas de carga valorativa, de forma que influenciam vários setores do ordenamento jurídico. Continua o autor a afirmar que, na mesma linha de direção, há outras normas que fixam limites objetivos que visam determinado fim. Nesse último caso, tais limites objetivos não

são valores propriamente ditos, mas a finalidade almejada, esta sim, é munida de elevada carga valorativa que distingue a norma limitadora das demais. É nessas duas hipóteses que se encontram os princípios, que se revelam “linhas diretivas” que exercem “uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”. (CARVALHO, 2012, 197)

Dessa forma, o autor apresenta quatro tipos de uso do termo “princípio”. Dois deles referidos a normas jurídicas (ditas no sentido formal) que veiculam um valor ou um limite objetivo, enquanto nas outras duas espécies o termo consiste no conteúdo dessas normas, ou seja, o próprio valor ou o próprio limite objetivo contido na norma. Ao discorrer sobre o tema, Aurora Tomazini de Carvalho (2016) defende a utilização da expressão “norma jurídica” em seu sentido amplo, de modo que o princípio, por se tratar de “norma jurídica”, pode se manifestar como enunciados, proposições ou norma jurídica em sentido estrito.

Dessarte, os princípios são normas jurídicas construídas a partir dos enunciados prescritivos do direito posto ou, ainda, por não estarem explicitamente revelados nos textos positivados, decorrem do trabalho científico do intérprete, que constrói a norma principiológica na sua mente “mediante esforço indutivo de alguns ou vários dispositivos”. (TOMAZINI DE CARVALHO, 2016, p. 513).

A autora citada segue no desenvolvimento de sua teoria destacando a relação dialógica entre norma como significação (proposição jurídica) e norma como enunciado prescritivo. Dessa forma, todo princípio, mesmo que expresso no texto da lei, apresenta um grau de implicitude, tendo em vista a necessidade da construção da norma na mente do intérprete, ainda que com suporte em enunciado específico. Por outro lado, toda proposição jurídica construída pelo intérprete, posto que não encontre seu fundamento em texto específico, necessariamente decorre de enunciados contidos nos textos legais, porquanto somente é jurídica a norma que ingressa no ordenamento jurídico, por meio dos veículos introdutórios legais. Portanto, nenhum princípio é totalmente expresso nem absolutamente implícito.

Em decorrência lógica dessa afirmação, tais normas podem apresentar estrutura hipotético-condicional, podem aparecer na hipótese de incidência ou no conseqüente de uma regra matriz ou, ainda, revelam-se como “linhas diretivas que influem na construção, aplicação, fundamentação e justificação de regras jurídicas” (TOMAZINI DE CARVALHO, 2016, pp. 514, 515).

Repise-se que, enquanto o princípio como valor seja, *de per si*, carregado de conteúdo axiológico, a aplicação dos limites objetivos serve para que, por meio deles, alguns fins sejam alcançados, e essa finalidade visada pela utilização de tais limites consiste no valor em si, de maneira que a limitação posta pela norma não é dotada de cunho axiológico, mas a meta por ela visada, sim. É o que acontece com o princípio da anterioridade, que tem como finalidade tolher a atuação fiscal do Ente tributante ao impedir que os tributos criados ou majorados em determinado exercício somente sejam exigido no ano seguinte. Observa-se que a proibição da cobrança instantânea do tributo não apresenta um valor, mas a finalidade dela sim, que consiste, *v.g.*, na consolidação da segurança jurídica ao garantir que os contribuintes não sejam surpreendidos por exações novas inexistentes na época de sua organização financeira anual.

Ao fim dessa digressão introdutória, restam duas informações relevantes a serem trazidas para que a aplicação das normas principiológicas ao tema central deste trabalho seja mais bem compreendida. Em primeiro lugar, importa destacar que muitos são os princípios contidos numa ordem jurídica e, por serem normas jurídicas, também apresentam relações hierárquicas entre si. Sendo assim, há princípios aos quais são atribuídos uma carga valorativa tão elevada que ocupam posições mais elevadas que outros, de maneira que encontram no ordenamento jurídico aqueles chamados de sobreprincípios. E por se encontrarem em posição de sobrenível, os sobreprincípios mantêm forte influência sobre os demais princípios, de modo que estes servem para efetivar os valores que receberam daqueles. É, portanto, que se pode dizer que os sobreprincípios regem todo o ordenamento jurídico, em razão da sua localização acima de todas as demais regras e princípios, que trabalham em favor da efetivação valores de natureza superior.

Em segundo lugar, como se observa das linhas acima, há uma significativa relação entre os princípios no ordenamento jurídico para além de um vínculo hierárquico. Muitos princípios são tão interligados que se complementam, implementam-se e efetivam a aplicação uns dos outros. Um bom exemplo é o princípio da legalidade que, como será visto, carrega consigo uma série de valores que são consolidados com a sua aplicação, isto é, o princípio da legalidade está ligado ao da separação dos poderes, o princípio do pacto federativo é indissociável do princípio da isonomia das pessoas constitucionais, todos eles são intimamente ligados aos sobreprincípios, pois implementam os valores da segurança jurídica,

certeza do direito e justiça. Dessa forma, fala-se que os princípios dispõem-se no sistema de maneira imbricada, em razão da proximidade inter-relacional em que se organizam no sistema. Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 174) ensina:

Advirta-se, ademais, que os referidos princípios são conexos e entrecruzados. O princípio da legalidade exige lei para a regulação dos tributos, enquanto o da anualidade se reporta à eficácia anual que a lei tributária obtém da sua inserção no orçamento. O princípio da anterioridade se fixa na necessidade da existência prévia da lei em relação ao exercício da cobrança ou exigência do tributo.

A partir daqui, com o conhecimento das características e da relevância dos princípios para o ordenamento jurídico, serão apresentados alguns dos mais importantes princípios (valores e limites objetivos) referentes ao tema proposto neste trabalho.

#### **1.4. O princípio da legalidade tributária: desenvolvimento histórico e relevância para o direito tributário**

De extrema importância e inafastável aplicação no exercício do poder impositivo fiscal, o princípio da legalidade tributária consiste em um “limite objetivo” da atuação da Administração Pública por meio dos seus agentes. Tal princípio visa assegurar que somente a lei (instrumento primário produzido pelo Poder Legislativo) pode criar direitos, deveres e obrigações, assegurando aos administrados, assim, uma série de garantias que os protegem de abusos possivelmente praticados pelo poder público.

Para melhor compreensão acerca do surgimento e da importância do princípio da legalidade tributária no âmbito tributário, torna-se relevante o conhecimento de como essa norma valorativa adquiriu os traços que apresenta hoje. Para tanto, passaremos a narrar a exposição trazida por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012), que com a profundidade necessária enriquece o entendimento de todo estudioso sobre o tema.

Segundo Coêlho, o princípio da legalidade começou a tomar forma nos ordenamentos jurídicos dos povos em razão do desejo e necessidade dos contribuintes em participar da produção das leis estipuladoras de tributos. Nesse caminho, o poder de tributar deixa de ser unilateral, isto é, manifestação de vontade única do governante, e passa a ser fruto de um acordo entre os governados

contribuintes, com anuência do príncipe. Posteriormente, porém, outros traços identitários foram acrescentados a este princípio, até que alcançasse a atual forma pela qual se manifesta.

Desse modo, explica o autor que este princípio, no decorrer dos séculos, manifestou gradativamente quatro conotações cujo aglutinamento de todas elas resulta na plenitude das características desta norma principiológica, podendo ela, inclusive, ser entendida como um tipo de sobreprincípio cujas feições são responsáveis pelo surgimento de outros princípios indispensáveis à manutenção do ordenamento jurídico.

Inicialmente, o princípio da legalidade assumiu uma conotação de autotributação, quer dizer, diante da insatisfação dos governados contribuintes com as altas cargas tributárias impostas pelo príncipe soberano, esses passaram a exigir que nenhum tributo fosse criado sem a efetiva participação popular, isto é, por meio de grupos representativos do povo, de maneira que só haveria tributo com o consentimento da população contribuinte, manifestada pelos seus representantes. Nessa ideia, o povo criava o tributo que ele mesmo seria obrigado a contribuir.

Em momentos posteriores, com o surgimento da divisão do Poder em três funções (executiva, legislativa e judiciária), surgiu a segunda conotação assumida pelo princípio da legalidade, que passou a estabelecer um processo de criação das leis tributárias exercido somente pelo Poder Legislativo. A partir daqui, passa-se a exigir que a lei obedeça a dois critérios: o primeiro pertine à formalidade, que a lei tributária seja produto da atividade legislativa e, portanto, escrita (*lex scripta*); o segundo critério diz respeito à faceta material do princípio, a lei deve veicular norma pessoal, abstrata e obrigatória.

A terceira conotação atine à indispensabilidade dos contribuintes conhecerem previamente a lei tributária (*lex proevia*). Nenhuma lei tributária pode ingressar no ordenamento jurídico sem que seja dada a oportunidade dos contribuintes conhecê-la, para que possam se preparar com antecedência para suportar o encargo financeiro decorrente da tributação, sem que sejam surpreendidos.

Por fim, a quarta e última conotação presente no princípio da legalidade consiste na obrigatoriedade da lei tributária ser dotada de clareza e completude (*especificação*), de modo que não haja incertezas sobre o seu conteúdo, tanto em relação ao contribuinte, que deve conhecer claramente o teor da lei tributária, como

do ponto de vista da Administração Pública, que não poderá aplicar a lei baseada em interpretações duvidosas decorrentes da inteligibilidade da lei tributária.

Todas essas características reveladas no decorrer histórico do princípio da legalidade demonstram a complexidade a que se submete todo o processo de criação de leis tributárias inovadoras, que não se limita apenas a exigir que as normas tributárias sejam criadas por um determinado Poder, nem somente se resume a estipular veículos introdutores específicos para inserir normas tributárias no sistema jurídico. Ao contrário, vários desdobramentos decorrem do princípio da legalidade, revelando as razões pelas quais não se deve outorgar a órgãos inferiores, produtores de instrumentos secundários, a autonomia para “alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo” (CARVALHO, 2011, p. 224).

No ordenamento jurídico pátrio, é na Constituição da República onde estão consagrados o princípio da legalidade e o princípio da legalidade tributária. O primeiro resta abrigado no art. 5º, II, que diz: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa norma, aplicável ao sistema jurídico-tributário, permeia todo o universo jurídico brasileiro em todas as suas facetas didaticamente fatiadas. Assim, em razão do seu caráter generalista, tem-se o princípio da legalidade nas esferas penal, civil, previdenciária, trabalhista, administrativa etc.

Já no cenário do direito tributário, a Constituição dedicou o art. 150, I, para dizer que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Trata-se aqui de uma especificação do princípio da legalidade para o ambiente do direito tributário, no qual, com traços de maior rigorosidade, o princípio passa a estipular limitações peculiares à produção normativa tributária. A essa configuração do princípio da legalidade, a doutrina chama de princípio da estrita legalidade.

Ao assertar sobre esse princípio, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 208) alerta que ele tem um maior alcance do que a mera exigência de lei como veículo introdutor de normas tributárias, para o autor “o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”. Dessa maneira, torna-se perceptível que a lei que cria uma relação jurídica deve ser completa em seus elementos essenciais responsáveis pela

instauração do vínculo obrigacional, de modo que resta à norma reguladora veiculada por instrumentos secundários limitar-se ao que foi prescrito na lei, sem, contudo, integrar a norma trazida por este instrumento primário com o alargamento dos seus contornos.

É de grande importância o esclarecimento da abrangência do princípio da legalidade no sistema jurídico-tributário, isso porque, muito embora o art. 150, I, da Lei Maior fale de maneira expressa apenas a respeito de criação ou majoração de tributos, essa norma principiológica não rege somente o nascimento ou aumento da exação em si, mas, também, limita a atuação criativa de toda norma jurídica reguladora de conduta que faça surgir direitos e deveres tributários. Tal assertiva resta evidenciada nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2013, p. 281) quando sustenta que o nascimento de qualquer norma que alicerça a relação obrigacional tributária também deve ser tutelado pelo princípio em voga. Assim diz:

Como se isso não bastasse, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis, e assim por diante.

À claridade da explanação acima, nota-se que qualquer regramento tributário que ocasione prejuízo ou ônus tributário ao contribuinte, de modo que interfira na sua propriedade, deve ter sua origem na atividade legiferante exercida pelo Poder Legislativo. A autorização para órgãos administrativos complementarem as normas jurídicas limita-se à mera regulação da norma veiculada por lei, aumentando-lhe o grau de individualização e concretude, sem, contudo, estipular novas condições para a aplicação da regra matriz veiculada pelo instrumento primário.

Dessa forma, visa-se proteger o contribuinte da sede arrecadatória da Administração Pública e das suas vontades arbitrárias na execução das leis que fundamentam a sua atuação, porquanto a norma jurídica veiculada por lei que deve trazer a regra matriz em sua completude, não dando margem a malabarismos interpretativos por parte dos órgãos do Poder Executivo, cuja conduta arbitrária causaria a violação não só ao princípio da legalidade, mas a vários outros princípios protetores da própria existência do sistema posto.

## **1.5. Outros princípios tributários aplicáveis: certeza do direito, segurança jurídica, separação dos poderes, isonomia**

### **1.5.1. Princípio da certeza do direito**

Cunhado de elevado teor valorativo pertinente a qualquer sobreprincípio, a certeza do direito há de ser observada a partir de dois ângulos, de acordo com as duas maneiras em que pode se manifestar no caso concreto. Primeiramente, importa lembrar que o ordenamento jurídico é composto por normas jurídicas deonticamente estruturadas. Isso quer dizer que, conforme apresentado por diversos doutrinadores, entre eles Norberto Bobbio (1999), há três modalidades do deôntico por meio das quais uma norma jurídica pode se revelar, são elas: obrigatório, permitido e proibido.

Nessa linha, tem-se que o princípio da certeza do direito impõe que a norma jurídica apresente clareza ao regular condutas, de modo que não reste dúvidas (ou incertezas) aos administrados acerca do comportamento que devem adotar ante os regramentos deonticamente estruturados contidos no direito positivo.

A segunda aplicação do princípio consiste na garantia de que os contribuintes possam conhecer com antecedência os direitos e deveres estatuídos em lei para que organizem suas condutas em consonância com o ordenamento posto, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 281), certeza do direito traz consigo a ideia de previsibilidade, isto é, aos administrados é cabível “o direito de saber, com antecedência, qual o conteúdo e alcance dos preceitos que lhe serão imputados, para que possa programar-se, tomando iniciativas e dirigindo suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente”.

É, portanto, que não deve ser concedida à Administração Pública a possibilidade de inovação do sistema jurídico por meio de instrumentos secundários, visto que não obedecem ao procedimento legiferante próprio para inovar e alterar substancialmente o sistema jurídico com a criação de direitos e deveres que possivelmente causariam prejuízos aos contribuintes.

### **1.5.2. Princípio da segurança jurídica**

Com traços semelhantes ao princípio da certeza do direito e igualmente um sobreprincípio, a segurança jurídica constitui uma proteção aos administrados, que somente serão alcançados pelos efeitos jurídicos das normas vigentes na época da conduta que praticarem. Sendo assim, os administrados podem agir com tranquilidade na garantia de que leis futuras não atingirão suas ações presentes,

bem como as conquistas jurídicas que obtiveram em razão de normas jurídicas eficazes no passado não serão perdidas caso tais normas deixem de produzir efeito.

Para Paulo de Barros Carvalho (2011, pp. 278, 279) há uma bidirecionalidade revelada pelo princípio da segurança jurídica, visto que dá garantia tanto ao passado quanto ao futuro de modo concomitante, assim é que os cidadãos podem ter confiança na forma de aplicação das leis e, portanto, planejarem ações futuras e não terem o passado violado pela inovação legislativa. Para o autor, aqui reside a distinção entre os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica:

Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deôntico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.

Em outras linhas, a segurança jurídica serve para que as pessoas planejem suas ações em harmonia com o ordenamento jurídico existente, sendo, para isso, necessário que conheçam o que é estabelecido pelo direito posto e que haja garantia de que suas condutas serão reguladas de acordo com o que já está regulado por ele. Da mesma forma, é necessária a certeza de que as condutas já praticadas se submetam somente às normas vigentes à época das ações. Nesse sentido, a relevância do princípio da segurança jurídica encontra-se na garantia ao cidadão da previsibilidade dos efeitos jurídicos que suas condutas podem gerar.

Alfim, importa destacar que não há no ordenamento jurídico um enunciado prescritivo específico que consagre o princípio da segurança jurídica, que, devido ao seu grau de implicitude, é implementado por meio de subprincípios que garantem a sua efetividade. Assim é que os princípios da legalidade, da anterioridade, irretroatividade etc. são a forma de implantação da segurança jurídica.

### **1.5.3. Princípio da separação dos poderes**

Sendo um dos princípios formadores do Estado, o princípio da separação dos poderes tem como objetivo fortalecer o caráter democrático do país por meio de um sistema de freios e contrapesos, com a descentralização do poder e a sua distribuição entre entidades que possam controlar e fiscalizar uns aos outros, a fim de que seja evitado o abuso do poder.

Com inspiração na teoria de Montesquieu, o Constituinte brasileiro optou por adotar a teoria tripartite do poder estatal, cujo enunciado prescritivo que lhe fundamenta encontra-se grafado no art. 2º da Constituição da República, que diz que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Sem adentrar na seara da discussão acerca da melhor utilização terminológica sobre o tema, se se deve adotar os termos poderes ou funções<sup>5</sup>, deveras é que nossa Constituição separa a atividade estatal em três partes cujos órgãos devem agir com independência e harmonia. São elas: legislativa, responsável pela atuação legiferante; executiva, exercida para efetivar as leis produzidas pelo Poder Legislativo; e judiciária, que visa a solução de conflitos decorrentes do exercício dos poderes.

Importante observação consiste em informar que, apesar de haver uma separação da atuação praticada por cada um dos três Poderes, há a possibilidade de que, extraordinariamente e nos casos autorizados por lei, determinado poder exerça uma função que não seja primordialmente sua. Quer dizer, é possível que o Poder Legislativo julgue o chefe do poder executivo por crime de responsabilidade, da mesma forma poderá o chefe do poder Executivo legislar por meio de medidas provisórias, bem como poderá o Poder Judiciário exercer atividades típicas de administração, por meio da gestão dos seus órgãos ou na realização de concursos públicos para ingresso dos seus servidores públicos. Nesse sentido, dois pontos precisam ficar claros; i) que tais funções são atípicas e somente são exercidas excepcionalmente; ii) que o exercício de atividades atípicas pelos Poderes serve para assegurar a independência e harmonia entre eles, visto que lhes fortalece a independência e o exercício do controle de um sobre o outro.

Fato é que, de maneira ordinária, cada Poder deve exercer sua função típica, cuja violação configura ofensa ao princípio da separação dos poderes, de modo que, no ordenamento jurídico pátrio, somente ao Poder Legislativo foi concedida a competência para produção de leis tributárias inovadoras, cabendo ao Poder Executivo apenas a regulação e aplicação da lei, não podendo acrescentar nem subtrair direitos e deveres da norma que fundamenta a validade do regulamento

---

<sup>5</sup> Aqui será utilizada a expressão “poderes”, de acordo com o texto constitucional.

produzido pela Administração Pública, caso contrário, haveria patente invasão de competência do Poder Executivo sobre o Poder Legislativo.

#### **1.5.4. Princípio da isonomia**

Com a igualdade ou isonomia tem-se mais uma norma que, em razão do seu elevado cunho valorativo, corresponde a um princípio de sobrenível. Assim, o sobreprincípio da isonomia tem como objetivo proibir que o poder público, todo ele, exerça tratamento que favoreça alguns cidadãos em detrimento de outros, comportamento que causaria a conseqüente perpetração de injustiças por parte de qualquer dos poderes estatais.

No amplo espaço do ordenamento jurídico, o sobreprincípio da isonomia é revelado no caput do art. 3º IV da Constituição da República: “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Também é visto no art. 5º da Lei Maior, que diz: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Da leitura dos textos constitucionais, percebe-se que, se todos são juridicamente iguais perante a lei, todos devem ser igualmente tratados. Tal dispositivo serve como base para a consolidação do valor da igualdade em sua aplicação mais genérica, de modo a influenciar todos os espaços de atividade do poder público.

Já no cenário do direito tributário, o sobreprincípio da igualdade tributária, que deriva da norma genérica, encontra-se no art. 150, II, da CR, nos seguintes termos:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Diante do texto suso, pode-se dizer que o sobreprincípio em tela manifesta-se como o reconhecimento de que todos são iguais perante os entes tributantes e os órgãos legiferantes, razão pela qual todos devem ser tratados de maneira isonômica tanto na atividade fiscal exercida pelos órgãos administrativos competentes, como no conteúdo das leis produzidas pelo legislador.

Nesse toar, a doutrina aponta a existência de dois destinatários do sobreprincípio da isonomia, isso porque, além de estar expressamente previsto no enunciado o termo igualdade “perante a lei”, entende-se que implicitamente o texto revela que a igualdade também deve se manifestar “na lei”, quer dizer, igualdade na lei refere-se ao momento da criação normativa pelo Poder Legislativo, sendo este obrigado a obedecer ao sobreprincípio ao editar leis, sendo vedado estabelecer comportamentos díspares a cidadãos semelhantes. Em relação à igualdade perante a lei, trata-se de um comando dirigido àqueles que são responsáveis pela aplicação das leis tributárias, indica que, nos casos concretos, o Fisco não pode agir com comportamento que cause desigualdades injustificadas entre os contribuintes.

De extrema relevância para a aplicação justa do sobreprincípio da isonomia é ter o conhecimento de que algumas pessoas apresentam condições desiguais, de maneira que a dispensação de um tratamento igualitário somente aumentaria a desigualdade já existente e fortaleceria a assimetria existente entre as pessoas. Embora tal consciência esteja estabelecida no cenário jurídico contemporâneo, nem sempre foi assim. Isso porque o ideal de igualdade como hoje se mostra é fruto de um processo evolutivo decorrente do desenvolvimento do pensamento da sociedade ocidental acerca da justiça e equidade. Sendo assim, a igualdade surgiu, inicialmente, com uma feição de formalidade e, posteriormente, alcançou um caráter mais avançado que visa a sua aplicação substancial. Hoje, porém, o sobreprincípio da isonomia pode se manifestar das duas maneiras: igualdade formal e igualdade material ou substancial.

Na igualdade formal, exige-se uma conduta negativa por parte o poder público, no sentido de que todos os indivíduos estão igualmente subordinados à lei, sem que seja feita distinção alguma que traga benefício individual. Essa igualdade formalística é fruto de inspirações liberais, pelas quais o estado deveria ser cada vez menos interventor. Tal compreensão se mostrou insuficiente para solucionar o problema da isonomia, tendo em vista que ela, por si só, não leva em consideração as características inerentes a cada pessoa ou grupo social e, portanto, pode beneficiar a determinadas classes mais abastadas e poderosas, que gozam de uma posição privilegiada.

À vista disso, notou-se a necessidade de uma evolução na aplicação do princípio da igualdade para que os desequilíbrios fossem combatidos através de uma atuação estatal mais ativa, positiva. Dito de outra forma, tornou-se insatisfatório

o tratamento formalmente igualitário, sendo necessária a adoção de mecanismos para que as desigualdades sejam combatidas por meio de políticas que efetivamente promovam um nivelamento entre as pessoas, levando em consideração as peculiaridades de cada indivíduo. Tal perspectiva do princípio da isonomia é trazida com a ideia de um estado social, interventor, e pode ser vista em nossa Constituição da República no art. 3º, incisos I, III, que dizem:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

A isonomia, portanto, é um valor que deve ser efetivado em suas duas faces, ora com o comportamento negativo, ora por uma ação combativa de desigualdade. Em outras linhas, é assim que os destinatários deste sobreprincípio devem tomar medidas que ajustem os desnivelamentos existentes entre os membros da sociedade, quer pelo tratamento igualitário àqueles que sejam semelhantes, como por meio de tratamento desigual aos que se encontrem em posições discrepantes.

Dentro desse contexto, percebe-se que o mandamento normativo para que o poder público dispense aos contribuintes um tratamento desigual visa efetivar o sobreprincípio da justiça através da consolidação do equilíbrio das relações entre os contribuintes e o Fisco, portanto, a desigualdade não pode atribuir privilégios nem impor desvantagens que acabem por violar o tratamento equânime que deve ser concedido a todos os contribuintes, razão pela qual o Fisco está autorizado a distinguir somente os contribuintes que se achem em posição de desigualdade e apenas na medida das diferenças apresentadas, de maneira que a concessão ou a proibição do acesso a benefícios não podem ser realizadas a critério do legislador ou administrador fiscal, mas dentro dos limites de proporcionalidade e razoabilidade, sendo esses o balizador entre o tratamento desigual e o elemento discriminador.

## **II – PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO**

### **2.1. A superioridade e o regramento do Código Tributário Nacional**

Toda a explanação teórica trazida neste trabalho até aqui, teve como objetivo construir um arcabouço doutrinário capaz de dar sustentação aos argumentos nele defendidos. O sistema jurídico, com suas características e com as normas

valorativas nele constantes, exige que o ingresso e a permanência de normas jurídicas no seu universo somente devem acontecer quando de acordo com as regras estabelecidas pelo próprio sistema. Assim é que a relação entre as normas jurídicas, em suas maneiras subordinada e coordenada, deve ocorrer de modo harmônico, para que prevaleça a ordem que todo ordenamento exige.

Em vista dessas afirmações, pode-se estabelecer a função e posição ocupada pelo Código Tributário Nacional (CTN) no cenário jurídico brasileiro. Criada como lei ordinária, a Lei 5.172/1966 surgiu sob a regência da Constituição de 1946. Nessa lei foram reunidas e sistematizadas diversas leis tributárias vigentes à época de forma esparsa.

No ano de 1967, entrou em vigor uma nova Constituição que instituiu a exigência de lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário. Foi aí que, diante da solidez e relevância do Código Tributário Nacional – lei ordinária – notou-se a necessidade da manutenção do diploma tributário, a despeito da natureza do seu veículo introdutor. Dessa forma, foi desenvolvida a teoria ou princípio da recepção, que estabelece que as normas produzidas durante a vigência de uma Constituição anterior são recepcionadas pela nova Constituição quando não conflitantes com esta última e permanecem a produzir seus efeitos na nova ordem constitucional. Sendo assim, desde a Constituição de 1967, o Código Tributário Nacional passou a ter eficácia de lei complementar, apesar de que formalmente configure lei ordinária.

Na atual Constituição da República, mais uma vez se aplicou o princípio da recepção e a Lei 5.175/67 manteve a produção dos seus efeitos, continuando a apresentar o status de lei complementar. Esse evento foi estabelecido pelo artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura “a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele...”. Dessarte, é o CTN que assume a conformação de lei complementar exigida pelo artigo 146 da atual Constituição da República, ocupando a posição de lei tributária geral, a qual toda norma tributária mais específica deve observar.

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional ocupa posição privilegiada, acima de toda lei ordinária que regule de maneira mais específica os assuntos trazidos de modo geral pelo CTN, entre esses temas, para fins deste trabalho, pode ser destacada a matéria de parcelamento de crédito tributário, cuja concessão deve se submeter às normas consagradas por essa lei (com status de) complementar.

A superioridade do CTN sobre as demais leis que versem sobre os temas gerais nele veiculados pode ser explicada com base nos ensinamentos de Charles William McNaughton (2011), que estabelece critérios para a definição dos posicionamentos hierárquicos dos diversos veículos introdutores de normas em um sistema jurídico.

Para o autor, o sistema democrático brasileiro consagra dois tipos de procedimento para definição de suas decisões: i) o que valoriza um maior dinamismo e evita o imobilismo na tomada de decisões (leis ordinárias); ii) e outro que requer um processo mais complexo para que as decisões sejam consolidadas após um maior amadurecimento do assunto envolvido, isto é, “exige maior esforço de conciliação” (emendas constitucionais e leis complementares). Segue McNaughton (2011, p. 397):

Observado, então, o sistema tributário em sua feição mais panorâmica, observamos o quão prestigiado foi o princípio da conciliação nos atos de decisão, outorgando-se força para que minorias, oposições ou segmentos não preponderantes no Congresso, ganhem importância para a aprovação dessas leis.

Muito embora não haja necessariamente uma hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, no caso estruturação de normas gerais em matéria tributária, aprouve à Constituição da República estabelecer a necessidade de um procedimento mais solene por meio de lei complementar, de modo a consagrar o princípio da conciliação e, portanto, nota-se a obrigatoriedade de observância de qualquer norma tributária que verse sobre parcelamento ao art. 155 – A do CTN, que exige que “o parcelamento será concedido na forma e condição determinadas em lei específica”.

Observe-se que o dispositivo legal suso utiliza-se do termo “lei específica” que, ao contrário da expressão “legislação”, no sistema jurídico-tributário implica em um procedimento legislativo peculiar para criação de normas que ingressarão no ordenamento jurídico por meio de veículo introdutor próprio, que são os instrumentos primários. Da mesma forma o art. 153 do CTN fala em “lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual”, excluindo a possibilidade de utilização de regulamentos para esse fim.

Sobre o tema, esclarece o art. 96 do Código Tributário Nacional:

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Nesse toar, é vedada a regulamentação de parcelamento por meio de instrumentos secundários, como regulamentos expedidos pelo Poder Executivo por meio dos seus órgãos inferiores, de maneira que os prazos para a adesão do parcelamento, condições de desistência ou limites pecuniários mínimos e máximos para a sua concessão devem estar expressamente delineados na lei criadora do parcelamento, caso contrário, restará violada a hierarquia do sistema jurídico e a norma veiculada por ato infralegal deverá ser declarada inválida e excluída do ordenamento.

## **2.2. O parcelamento disciplinado pela lei 10.522, de 19 de julho de 2002 e a sua abrangência**

Devidamente fundada no Código Tributário Nacional, a Lei Ordinária 10.522/2002, que “dispõe sobre o Cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais [CADIN] e dá outras providências”, trouxe ao cenário jurídico uma série de regulamentações acerca do banco de dados sobre inadimplentes para com a Fazenda Pública, inserção, exclusão e suspensão dos devedores no Cadastro, informação sobre o débito, inscrição na dívida ativa, fornecimento de certidão de regularidade do débito, as obrigações da Administração Pública para na realização de negócios jurídicos com inadimplentes e, entre tantos detalhes regulados por essa Lei, há uma série de normas que tratam do parcelamento da dívida pela pessoa devedora, que será concedido desde que preenchidos alguns requisitos fixados pela própria Lei, bem como apresenta pormenores sobre o tema, como as modalidades de parcelamento, as condições de adesão e causas e consequências da exclusão dessas modalidades de parcelamento, aproveitamento de créditos na amortização de débitos fiscais etc.

Nessa direção, acerca da possibilidade do devedor parcelar seu débito, a Lei 10.522/2002 estipula três modalidades de parcelamento que poderão ser optados a depender do caso em que se encontrar a pessoa devedora: i) parcelamento ordinário; ii) parcelamento para empresários ou sociedades empresárias em recuperação judicial; iii) parcelamento simplificado.

Primeiramente, o art. 10 consagra o parcelamento ordinário quando diz que “os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei”. Já o parcelamento simplificado está previsto na Lei 10.522/2002 no seu art. 14-C, que traz a seguinte redação: “poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário”. Por fim, tem-se a modalidade de parcelamento destinada a empresários e a sociedades empresárias que se encontram em recuperação judicial. Consagra o art. 10-A da Lei duas maneiras de concessão nesse caso: i) parcelamento dos débitos em até 120 parcelas (art. 10-A, V); ii) liquidação de até 30% do débito com a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou com outros créditos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nesse último caso, o valor remanescente poderá ser parcelado em até 84 parcelas (art. 10-A, VI).

Alfim, merece destaque a existência de duas diferenças entre os tipos de parcelamento ordinário e simplificado: i) no primeiro, somente o devedor pode requerer sua utilização, enquanto o segundo pode ser concedido a pedido ou de ofício pela Administração Pública; ii) apenas o parcelamento ordinário se submete às vedações apresentadas no art. 14 da Lei 10.522/2002, em contraste com o parcelamento simplificado, que pode ser concedido mesmo nas situações restritivas elencadas nesse artigo legal.

Nesse cenário de normas legais sobre parcelamento de dívidas tributárias não se encontra um único dispositivo normativo que indique um limite pecuniário máximo para a concessão do benefício, quer da soma total da dívida quer do valor das parcelas, nem mesmo há autorização para que, por meio de ato infralegal, seja estipulado o teto financeiro. Portanto, não pode a Administração Pública alargar o alcance da Lei 10.522/2002 no que concerne ao acesso ao parcelamento das dívidas tributárias estabelecidas por essa Lei, visto que qualquer condição ou vedação do acesso ao parcelamento firmadas por ato infralegal consistiria em afronta à ordem legal posta.

### **2.3. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 15 dezembro de 2009**

A fim de dar efetividade ao art. 14-F da Lei 10.522/2002, que atribui competências para a edição de atos necessários para a execução dos parcelamentos criados por essa Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN – e a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB – editaram a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009, que “Dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional”.

A despeito de sua revogação por outro ato regulamentar posterior, como se verá a seguir, tal Portaria por muito tempo produziu efeitos jurídicos no âmbito nacional por meio das suas regras gerais ou regras específicas que tratam de temas como o objeto do parcelamento, dos procedimentos a serem adotados para a concessão do benefício, da aceitação ou não do pedido pela Administração Pública, das condições da utilização do parcelamento pelas Unidades Federativas, da destinação dos valores arrecadados, do reparcelamento, das vedações, da rescisão do benefício, da garantia e, por fim, disposições gerais que tratam das modalidades do parcelamento.

É dentro desse contexto que a Portaria citada extrapolou as atribuições que lhe foram conferidas pela Lei 10.522/2009 ao definir, em seu art. 29, limite financeiro máximo para a adesão ao parcelamento simplificado instituído pelo art. 14-C da Lei 10.522/2002. Isso porque não há na Lei criadora do parcelamento simplificado a imposição do teto pecuniário suscitado pela Portaria, nem mesmo encontra-se na Lei autorização para que os órgãos executivos estabeleçam um valor máximo do débito para a concessão do benefício, de modo que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal do Brasil exorbitaram dos termos definidos pela Lei 10.522/2002.

Dessa forma, a Portaria extrapolou a sua função regulamentar e trouxe inovação ao ordenamento jurídico ao regular matéria não autorizada em lei, porquanto tal competência pertence tão somente ao Poder Legislativo. A Portaria tem seu fundamento de validade na Lei e, portanto, deve se ater aos limites legais e não pode criar novas vedações ao acesso dos benefícios legais concedidos.

Gabriel Ivo (2006) apresenta interessante distinção entre os vícios existentes na produção normativa, diferenciando-os em vício material e vício formal das normas jurídicas. Ao refletir sobre a submissão de determinada norma à sua respectiva norma de produção, o autor sustenta que o vício material em uma norma jurídica

deve ser considerado a despeito da legalidade na criação do instrumento. Diz o autor:

A matéria deve ser vista, inicialmente, em relação à possibilidade da sua regulação por determinado instrumento introdutor de normas. Ultrapassado esse aspecto, a matéria deve ser analisada na maneira como restou regulada. Ou seja, a possibilidade da regulação mesma da matéria, e depois, a forma como a matéria foi tratada pelo instrumento normativo. A distinção é pertinente porquanto proporciona vícios distintos. Se a matéria não puder ser veiculada por determinado instrumento introdutor, o vício se instala. Independentemente da forma como ela, a matéria, foi regulada estar conforme a Constituição. O vício não estaria exatamente no conteúdo, mas em função de o conteúdo estar sendo veiculado por um instrumento normativo inadequado. (2006, pp. 132, 133)

Sendo assim, não obstante a legalidade na criação do ato regulamentar, a matéria por ele trazida, isto é, a imposição de vedação à utilização do parcelamento pelos contribuintes não prevista em lei, deve ser formalizada exclusivamente por esse instrumento primário, visto que é o único instrumento hábil para inovar o mundo jurídico e, sendo ele o fundamento de validade dos instrumentos secundários, ditam as normas de produção indicativas de “quais matérias devem ou podem conter cada instrumento normativo” (IVO, 2006, pp. 133, 134). Portanto, cabe à Portaria apenas a função de regulamentar as normas veiculas pela Lei, sem, contudo, modificar a ordem jurídica.

#### **2.4. A Instrução Normativa RFB nº 2063, de 27 de janeiro de 2022**

Após mais de 12 anos de vigência da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, cujos efeitos danosos atingiram inúmeros contribuintes que foram impedidos de utilizar o parcelamento simplificado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 2063, de 27 de janeiro de 2022, que revogou a Portaria anterior limitadora do acesso ao benefício, não apresentando mais a limitação financeira máxima para a sua adesão.

A nova Instrução Normativa, que “dispõe sobre o parcelamento de débitos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)” de que trata a Lei 10.522/2002, regulamenta, assim como a Portaria revogada, vários detalhes acerca do acesso aos parcelamentos das dívidas tributárias. *v.g.*, requerimento e deferimento, desistência e rescisão de parcelamentos,

reparcelamento, especificação das modalidades de parcelamento e as condições para a respectiva concessão etc.

Fato é que, sem o intuito de aprofundamento na análise da legislação reguladora, após a revogação da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009, deixou de existir o elemento limitador infralegal, impositor do teto pecuniário da dívida fiscal, que impedia os contribuintes devedores de uma quantidade elevada de usufruir de um direito consagrado por norma legal.

Não se sabe, ao certo, o que motivou a Secretaria da Receita Federal do Brasil a mudar o entendimento sobre a imposição de limite financeiro máximo. Talvez a Administração Pública tenha pragmaticamente percebido a grande desvantagem da proibição do parcelamento simplificado dos débitos mais elevados no prazo de 60 meses, período menor do que os concedidos em outros tipos de parcelamento como o estipulado no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), que autoriza o parcelamento da dívida em até 180 meses.

Seja por isso ou mesmo pela ilegalidade e inconstitucionalidade da limitação pecuniária máxima para a utilização do parcelamento simplificado, não havia outro caminho para essa norma limitadora senão a sua exclusão do ordenamento jurídico, tendo em vista a sua incompatibilidade com a norma que fundamentava sua validade.

### **III – A INCOMPATIBILIDADE DA LIMITAÇÃO PROCEDIDA PELA PORTARIA PGFN/RFB Nº 15, de 2009 COM AS NORMAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO**

#### **3.1. Reserva de lei para o estabelecimento de limite máximo do valor**

Todo o percurso percorrido no desenvolvimento da presente pesquisa leva à assunção do posicionamento de que somente por meio de lei, instrumento primário, é possível o ingresso de regras sobre parcelamento de débitos fiscais no ordenamento jurídico. Isso porque, de acordo com o raciocínio desenvolvido com base no caráter hierárquico do sistema jurídico, as normas derivadas submetem-se às normas de produção que lhe servem como fundamento de validade e a estas são obrigadas.

Na análise da hierarquia das normas que estabelecem os regramentos sobre o parcelamento das dívidas fiscais, pode-se observar que o ato regulamentar produzido pelos órgãos inferiores ligados à Administração Pública ocupa a base do corpo de normas que tratam sobre o tema, de forma que dele somente deriva outra

norma dotada de concretude e individualidade. Por outro lado, tal regulamento deriva de três instrumentos normativos com feições mais gerais e abstratas, estando fundamentado diretamente na lei que cria o parcelamento e indiretamente na lei complementar que consagra normas gerais em matéria tributária (CTN) e, por fim, na Constituição da República, que ocupa o ápice das normas no ordenamento jurídico. Em outras palavras, tem-se que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009<sup>6</sup> encontrava fundamento de validade na Lei 10.522/2002, que tem sua validade fundamentada no Código Tributário Nacional, fundamentado, por sua vez, na Lei Maior.

Nessa toada, a Constituição da República, fundamento de validade de toda norma existente no ordenamento jurídico, apresenta o princípio da legalidade em seu art. 5º, II, no sentido de que somente por meio de lei é possível exigir conduta positiva ou negativa de qualquer pessoa. Ainda nesse caminho, a própria CR consagra em seu art. 150, I, o princípio da estrita legalidade, que estatui a obrigatoriedade da produção de lei para que se crie ou aumente tributos, além disso, esse princípio exige que qualquer regra matriz de incidência tributária e qualquer norma que estabeleça direitos e deveres tributários somente deve ingressar no mundo jurídico através de instrumentos primários.

Já o Código Tributário Nacional, lei (com status de) complementar cujo fundamento de validade encontra-se no art. 146 da CR, também revela, de maneira menos genérica, exigências acerca da concepção de normas criadoras de direitos e deveres, no caso mais relacionado a este trabalho, o CTN, em seu art. 155-A, obriga a elaboração de instrumento primário para a concessão do parcelamento e o ajustamento das condições para a fruição desse direito, evidenciando a impossibilidade de que os atos reguladores veiculem normas limitadoras em dissonância com a lei que lhe fundamenta a validade.

Seguindo esse pensamento, sustenta Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, pp. 174, 175):

Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e a incerteza proteiforme das portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança

---

<sup>6</sup> Bem como a Instrução Normativa 2063/2022 tem como fundamento de validade a Lei 10.522/2002.

jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da "proteção da confiança".

(...)

Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei.

Ao analisar a Lei 10.522/2002, nota-se que não há em seu texto indicação alguma sobre a imposição de um limite financeiro máximo para a adesão do parcelamento simplificado, nem mesmo existe qualquer autorização para que o parcelamento seja regulado por meio de fixação de teto pecuniário por órgãos inferiores ligados ao Poder Executivo. Sendo assim, conclui-se que se fosse da vontade do legislador que houvesse tal limite máximo, essa condição estaria prevista na lei, pois é a ela que se reserva a capacidade inovadora no ordenamento jurídico, portanto, como não há previsão legal, qualquer portaria ou instrução normativa que o faça, extrapola sua função regulamentar.

### **3.2. Fundamentos para a ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 29, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009**

Muitas são as violações ao sistema jurídico decorrentes do art. 29 da portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009. As ofensas atingem desde os instrumentos normativos mais próximos à Portaria (como a Lei 10.522/2002), alcançando a própria Constituição da República, suas normas expressas e princípios nela implícitos. Mesmo que esse ato regulamentar tenha sido revogado, o apontamento dos seus vícios é indispensável, pois serve como reflexão acerca dos excessos cometidos pela Administração Fiscal na sua prática reguladora da aplicação das leis tributárias.

Tendo em vista os apontamentos já realizados em tópicos anteriores desta pesquisa, cabe neste momento reafirmar, com base nos termos já apresentados, a inconstitucionalidade e ilegalidade da norma infralegal que determina o limite pecuniário máximo no parcelamento simplificado sem a devida autorização legal.

José dos Santos Carvalho Filho (2019, p. 64) delimita a área de atuação dos atos regulamentares infralegais. Para o autor, tais instrumentos secundários podem determinar algumas formalidades para a obtenção de um benefício concedido por lei, como o exemplo da indicação de documentos que o contribuinte interessado deve apresentar. Assim, sustenta que há ilegalidade na instituição de “exigência de

obrigações derivadas impertinentes ou desnecessárias em relação à obrigação legal” por meio de ato regulamentar, portanto, tal comportamento da Administração Pública afronta diretamente o princípio da proporcionalidade, bem como, indiretamente, o princípio da reserva legal.

Aqui já se observa a afronta a dois princípios constitucionais. O princípio da proporcionalidade, que, voltado ao cenário do direito tributário, conforme exposto por Roque Antônio Carrazza (2013), implica na necessidade de que o cumprimento dos deveres tributários seja exigido sem excesso e sem a utilização de mecanismos que venham a afrontar os valores constitucionalmente consagrados. Daí se percebe que a exigência de condições não previstas em lei e trazidas ao mundo jurídico por meio de vedações estipuladas em ato regulamentar revela a desproporcionalidade da medida proibitiva, visto que consiste em um ato abusivo do Administrador que utiliza do seu poder regulamentar para impor requisitos os quais a lei não reconheceu como necessários (proporcionais) o para a obtenção do fim desejado.

Há de destacar, ainda, a inadequação do veículo normativo (ato regulamentar) utilizado para restringir o direito do contribuinte, devedor de elevada quantia, de ter acesso ao parcelamento simplificado, isso porque o princípio da reserva legal, que rege toda atividade criadora de relação obrigacional tributária, indica que somente a lei é o meio legítimo para a produção de normas estabelecedoras de direitos e deveres. Mais que isso, embora a lei possa atribuir ao órgão executivo a competência para regulamentar a aplicação das normas legais, diminuindo seu grau de generalidade e abstração, é ilegal e inconstitucional a alteração do mundo jurídico por meio de regulamentos executivos, pois, consoante o princípio da reserva legal, pertence “exclusivamente ao Poder Legislativo a faculdade de criar ou aumentar tributos e sobre eles dispor”. (CARRAZZA, p. 405)

Outro Desdobramento interessante consiste na ausência de norma legal que autorize a fixação de limites ou condições para a concessão do parcelamento simplificado estipulado no art. 29 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009. É cediço que a aplicação do art. 5º, II, da Constituição da República, no âmbito privado consagra o entendimento de que um indivíduo pode fazer qualquer coisa que não seja proibida por lei. Porém, no contexto da administração pública, o princípio da legalidade assume uma feição mais rígida, ao impor que somente as condutas autorizadas por lei podem ser executadas pelo agente público. Seguindo esse raciocínio, pode-se dizer que a inovação trazida no art. 29 da portaria em comento

configura um ato praticado pelo agente público sem a devida autorização legal, portanto, em total ofensa ao art. 37 da Lei Maior, que impõe à administração pública a obediência ao princípio da legalidade (administrativa).

Dessarte, o art. 29 da Portaria Conjunta lanha o princípio da legalidade por três lados. Primeiro na acepção geral do princípio, ao impedir, sem a existência de lei, a adesão de contribuintes ao parcelamento tributário simplificado (art. 5º, II, da Constituição); ofende o princípio da legalidade tributária, expressa no art. 150, I, da CR, visto que traz inovações ao ordenamento jurídico por meio de ato infralegal; e, como visto no parágrafo anterior, atinge o princípio da legalidade administrativa (art. 37 da CR), que proíbe que a Administração Pública aja sem que lhe seja autorizado por lei.

A Constituição da República assenta em seu art. 5º que todas as pessoas devem ser tratadas pela lei de maneira igualitária. Mais adiante, em seu art. 150, II, há a proibição de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Tem-se aqui revelado o princípio da isonomia e o princípio da igualdade tributária, respectivamente. A efetivação desses princípios traz o mesmo resultado: indivíduos em igualdade devem ser considerados de maneira isonômica, já àqueles que se encontram em posição de desigualdade deve ser dispensado tratamento desigual de acordo com suas assimetrias, a fim de que seja corrigido qualquer desnivelamento que promova injustiças e favorecimentos indevidos.

Portanto, a discriminação estipulada pela Portaria Conjunta em seu art. 29 não respeita os critérios de proporcionalidade e razoabilidade que são exigidos na aplicação do princípio da isonomia em seu caráter positivo, que determina o tratamento desigual apenas para indivíduos em situações desiguais. O que se vê no caso analisado, é uma distinção arbitrária fundamentada apenas na vontade inconstitucional da Administração Pública, de forma que a realização do princípio da igualdade, aqui, depende de um comportamento negativo do órgão executivo, para que não haja distinção de devedores somente pela quantidade do valor devido.

Entre os princípios constitucionais afetados pela utilização indevida de atos regulamentares para alterar a ordem jurídica, encontram-se os sobreprincípios da certeza do direito e da segurança jurídica. A ofensa ao primeiro é verificada pelas corriqueiras modificações nas normas jurídicas, de maneira a não permitir que os contribuintes saibam antecipadamente qual o exato conteúdo e alcance das regras

limitadoras de suas condutas, de forma que haveria o impedimento de que programem suas ações em acordo com a lei vigente.

O sobreprincípio da segurança jurídica traduz-se através da garantia de que os administrados somente serão julgados e tutelados pelas normas válidas à época de suas ações. Desse modo, garante-se a estabilidade do sistema jurídico cuja consequência viabiliza um espaço seguro para a atuação dos contribuintes, sem que mudanças repentinas prejudiquem tanto as conquistas adquiridas no passado como as ações presentes fundamentadas na legislação em vigor. Autorizar a inovação do sistema jurídico por meio de instrumentos secundários causaria instabilidade e incerteza jurídicas danosas à previsibilidade pertinente ao direito dos administrados de conhecer a que devem se submeter.

Ao fim da exposição dos princípios constitucionais ofendidos pelo art. 29 da Portaria Conjunta em análise, tem-se a violação ao princípio da separação dos poderes, cujo objetivo representa a descentralização do poder público com fito no fortalecimento da democracia por meio da divisão das funções do Estado, para que haja maior controle das atividades praticadas pelas entidades estatais por meio da atribuição de diferentes e específicas competências ao executivo, ao legislativo e ao judiciário. Nessa linha, consideradas as observações sobre o tema já realizadas neste trabalho, ao Poder Executivo é cabível apenas a efetivação das leis criadas pelo Poder Legislativo, sem que seus atos regulamentares tragam inovações à esfera do ordenamento jurídico. Para que haja maior controle das atividades praticadas pela autoridade administrativa.

Cabe aqui a citação do pensamento de José dos Santos Carvalho Filho (2019, pp. 64, 65), que mui consistente e acertadamente diz:

Por via de consequência, não podem considerar-se legítimos os atos de mera regulamentação, seja qual for o nível da autoridade de onde se tenham originado, que, a pretexto de estabelecerem normas de complementação da lei, criam direitos e impõem obrigações aos indivíduos. Haverá, nessa hipótese, indevida interferência de agentes administrativos no âmbito da função legislativa, com flagrante ofensa ao princípio da separação de Poderes insculpido no art. 2º da CF. 54 Por isso, de inegável acerto a afirmação de que só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos, de modo que são inconstitucionais regulamentos produzidos em forma de delegações disfarçadas oriundas de leis que meramente transferem ao Executivo

a função de disciplinar o exercício da liberdade e da propriedade das pessoas.

Revela-se insanável o comportamento da Administração Pública ao avocar a função legislativa para produzir normas legais que modifiquem o mundo jurídico. A inconstitucionalidade revelada pelos inúmeros golpes desferidos aos princípios e aos dispositivos da Lei Maior evidencia que a regra que impõe a limitação do art. 29 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009 (assim como outras regulamentações semelhantes) é incapaz de permanecer no ordenamento jurídico, cabendo tão somente a declaração de sua inconstitucionalidade.

Além da inconstitucionalidade, percebe-se a ilegalidade do dispositivo regulamentar, porquanto, como já visto nesta pesquisa, também está em desacordo com os artigos 153, 155-A do CTN e, mais diretamente, a regra trazida no ato regulamentar extrapolou os limites estipulados nas normas de produção que fundamentam a sua validade, pois que a lei 10.522/2002 não regula nem autoriza o estabelecimento do limite pecuniário máximo determinado pela Portaria reguladora. Por tal razão, deve ser considerada inconstitucional e ilegal qualquer regra que se imiscua no tratamento de matérias cuja competência pertença tão somente a instrumentos primários.

### **3.3. As decisões jurisprudenciais**

Diante das flagrantes inconstitucionalidade e ilegalidade do art. 29 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009, a discussão foi levada a juízo por meio de várias ações propostas por diversos contribuintes, devedores impedidos de aderir ao parcelamento simplificado somente em razão do valor mais elevado da dívida. É inolvidável que algumas decisões emanadas de juízos singulares corroboraram o conteúdo abusivo do citado art. 29 (a exemplo, entre outras, da sentença proferida pelo juízo da 4ª Vara Federal do Rio Grande do Norte, nos autos nº 0802461-91.2016.4.05.8400), certo, porém, é que o posicionamento jurisprudencial a partir dos tribunais regionais tem sido massivamente contrário ao ato regulamentar, justamente por sua afronta às normas basilares da ordem jurídica posta, como apresentado neste trabalho.

Contudo, tais demandas jurídicas que iniciaram em juízos federais de piso, após o julgamento nas respectivas turmas dos Tribunais Regionais Federais acabaram por alcançar o foro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para que

fossem apreciadas as questões pertinentes a essa instância judiciária. Assim, no âmbito do Tribunal da Cidadania, as demandas não chegaram a alcançar o plenário para o seu julgamento, ao passo que as decisões sobre a matéria foram proferidas pela 1ª Turma, todas na mesma direção: o ato regulamentar deve se submeter às normas que fundamentam sua validade, não podendo veicular inovação que alterem substancialmente o sistema jurídico.

A ilegalidade do dispositivo em análise foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça com fundamento nos artigos 153 e 155-A do Código Tributário nacional, que revelam a necessidade de lei para concessão de moratória e de parcelamento, respectivamente. Para o ministro relator do Recurso Especial nº 1.739.641/RS, apenas a lei (instrumento primário) é o veículo legítimo para reger as normas sobre parcelamento.

O ministro ainda destaca que a Lei 10.522/2002 autoriza a limitação mínima de cada prestação mensal, de modo a fortalecer a ideia de ser indispensável a permissão legal para que o ato regulamentar imponha regra limitadora ou condicionante do acesso ao benefício. Portanto, tendo em vista que a Lei Ordinária não apresentou um teto pecuniário nem autorizou a sua criação, entenderam os ministros do STJ que não pode o ato infralegal, de maneira inovadora, estipular o limite máximo para adesão ao parcelamento sem afrontar o princípio da legalidade, residindo, aqui, a ilegalidade do dispositivo regulamentar.

Nesse quadro de poucas decisões e da ausência de resolução contundente acerca da disputa entre a produção de atos regulamentares inovadores pela Fazenda e o direito constitucional dos contribuintes de somente terem sua esfera patrimonial invadida ou limitada pela autorização de uma norma veiculada por instrumento primário, torna-se inevitável o posicionamento do Poder Judiciário, a fim de eliminar a possibilidade de que as normas infralegais criadas pelo executivo continuem a realizar alterações indevidas prejudiciais aos administrados, para que, desse modo, sejam protegidos os valores constitucionais tão insígnies, conquistados através dos séculos e que agora dão sustentação ao nosso ordenamento jurídico pela efetivação do preceito soberano da justiça.

## CONCLUSÃO

Após a realização da presente pesquisa, restou clarividente o comportamento abusivo dos órgãos regulamentadores ao criar vedação não prevista nem autorizada em lei para a adesão ao parcelamento simplificado por meio de ato infralegal.

Não obstante a possibilidade de que o ato regulamentar traga condições por meio das quais se tenha acesso aos direitos criados pelos veículos primários (como a lei), por se tratar de norma derivada desta última, o primeiro, norma infralegal, deve ser produzido em plena observância ao instrumento primário do qual decorre, visto que é nele que se encontra o fundamento de sua validade, somente podendo regular a matéria dentro dos limites estipulados pelo Poder Legislativo.

A inovação trazida por instrumentos secundários afronta a própria harmonia do ordenamento jurídico, bem como a coerência de sua existência, porquanto subverte a ordem hierárquica dos elementos normativos que o compõe, no momento em que um órgão ligado à Administração Pública exerce a função legiferante ao criar direitos e deveres por meio de instrumento secundário, que não possui legitimidade para trazer inovações ao ordenamento jurídico. Assim, a incompetência do órgão e a inadequação do veículo introdutor de normas somam-se para evidenciar a impossibilidade da manutenção de tais normas infralegais no sistema jurídico.

No desenvolver deste trabalho, revelou-se a inconstitucionalidade do rompimento dos limites da atuação reguladora da lei em razão da modificação do mundo jurídico por meio de instrumentos secundários, como no caso do art. 29 da Portaria Conjunta PGFN/RFB 15/2009, tendo em vista o seu desrespeito a dispositivos constitucionais, bem como a tantos princípios tão preciosos à ordem posta.

Assim, tem-se a ofensa ao princípio da legalidade diante da vedação a um direito sem a elaboração de um instrumento primário (conforme determina o art. 5º, II, da Constituição da República). No cenário do direito tributário, a norma infralegal desrespeita o princípio da legalidade estrita ou princípio da reserva legal (art. 150, I, da CR), quando a norma constitucional separa o tema para que seja exclusivamente tratado através de lei. Enfim, viola-se o princípio da legalidade estrita que, consagrado no art. 37 da Lei maior, estabelece que somente com a permissão legal a Administração Pública pode agir.

Ao dispensar tratamento desigual a pessoas que se encontram e posição de igualdade, o ato regulamentador também agrediu o princípio da isonomia, que impõe

uma conduta negativa ao poder público ao se dirigir a pessoas em situação semelhantes e apenas pode apresentar tratamento desigual àqueles que se encontram com posições dissemelhantes.

A instabilidade causada pelas modificações do sistema jurídico através da produção de normas infralegais implica uma instabilidade no terreno das relações jurídicas, causando incertezas e impedindo a previsibilidade, temas ligados aos princípios da certeza do direito e da segurança jurídica, tendo em conta que impossibilita que os administrados conheçam com antecedência o real alcance das normas jurídicas e dificulta o planejamento prévio de suas condutas com base na legislação vigente, visto que pode haver mudanças repentinas por atos infralegais que não obedecem ao procedimento legislativo dos veículos primários.

Tão caro à manutenção da democracia e da ordem jurídica posta, o princípio da separação dos poderes estabelece limitações aos poderes estatais. Executivo, Legislativo e Judiciário possuem competências e limitações rigorosamente previstas e a desobediência dos ditames constitucionais causaria um desmoronamento na organização das entidades e instituições que compõem o poder público. Dessarte, o ato de mera regulamentação que inova o mundo jurídico manifesta sua inconstitucionalidade ao usurpar a função do Poder Legislativo, em ofensa ao art. 2º da Constituição da República.

Face ao comportamento abusivo adotado pelo órgão executivo na produção de direitos e deveres por meio de normas infralegais, tem-se que o art. 29 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009 não se adequa com as normas que fundamentam sua legalidade, desde a Constituição, como já visto, passando pelo CTN, cujos artigos 153 e 155-A exigem que a veiculação de normas sobre moratória e parcelamento ocorra tão somente por meio de lei, até lei mais próxima do ato regulamentar, a Lei 10.522/2002, que em nenhum momento nos seus textos normativos autoriza a criação de um limite pecuniário máximo para a adesão do parcelamento do débito tributário, de maneira que evidência a ilegalidade perpetrada vedação trazida pelo ato executivo.

Enfim, chega-se à conclusão de que qualquer ato regulamentar que se imiscuir na tarefa inovadora do ordenamento jurídico ofende-o desde base até o topo, revelando inconstitucionalidade e ilegalidade, pois que incompatível com as regras e princípios constitucionais, bem como com as leis infraconstitucionais

pertinentes, de jeito que deve ser expulsa do sistema por meio da declaração de sua invalidade.

## REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, Jose Souto Maior. *Obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MCNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.