



O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E SUA APLICABILIDADE AO REGIME DE PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

*The principle of proportionality and its applicability
to the system of tax installments*

Maria Lúcia Inouye Shintate

*Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo
Pós-graduada em Direito Constitucional
Pós-graduada em Direito Tributário*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Do parcelamento tributário. 3 Do princípio da proporcionalidade; 4 Do pós-positivismo e das soluções aventadas; 4.1. O controle judicial do ato da administração vinculado e o princípio da proporcionalidade; 4.2 O controle judicial do ato legislativo mediante aplicação do princípio da proporcionalidade. 5 Conclusão. Referências bibliográficas.

RESUMO: Neste artigo pretende-se verificar se é possível a aplicação do princípio da proporcionalidade na análise do pedido de inclusão ou de manutenção em regime de parcelamento tributário, para afastar regra jurídica que determina a exclusão do contribuinte em razão do não cumprimento dos requisitos do parcelamento referentes a prazo e forma. Primeiramente, delinea-se o parcelamento tributário, elucidando-se as normas de regência do parcelamento instituído pela lei nº 11.941/09. Em seguida, aborda-se o princípio da proporcionalidade, sob os prismas do conceito, finalidade, origens, natureza jurídica, subprincípios, dimensão normativa e âmbito de aplicação. Sob a ótica do pós-positivismo, a questão é averiguada sob o viés do controle judicial do ato administrativo, bem como do controle judicial do ato legislativo, através da análise dos subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, este último, mediante sopesamento e harmonização dos princípios constitucionais em colisão envolvidos.

ABSTRACT: This paper aims to verify whether it is possible to apply the principle of proportionality in assessing the application for inclusion or maintenance on tax installments, to remove legal rule which determines the exclusion of the taxpayer by reason of non-compliance with the installment regarding deadlines and methods. First, delineates the tax installments, explaining the rules which govern this installment established by Law No. 11.941/09. It then addresses the principle of proportionality, under the prism of the concept, purpose, origins, legal nature, subprinciples, normative dimension and scope. From the perspective of post-positivism, the issue is investigated under the bias of judicial review of administrative action and judicial control of the legislative act, through the analysis of subprinciples of the appropriateness, necessity and proportionality in the strict sense, the latter by balancing and harmonizing the constitutional principles involved in collision.

PALAVRAS-CHAVE: Princípio da proporcionalidade. Parcelamento tributário. Lei nº 11.941/09. Ato administrativo vinculado. Ponderação de princípios.

KEYWORDS: Principle of proportionality. Tax installments. Law 11.941/09. Binding administrative act. Balancing of principles.

1 INTRODUÇÃO

A questão que se pretende analisar neste artigo cinge-se à aplicabilidade, ou não, do princípio da proporcionalidade na análise do pedido de inclusão em regime de parcelamento tributário, com a finalidade de afastar a regra jurídica que determina a exclusão do contribuinte do parcelamento da lei nº 11.941/09, pelo não cumprimento dos requisitos de prazo e forma.

A relevância do tema decorre de se tratar de situação fática recorrente na seara da Administração Pública federal aquela em que o contribuinte foi excluído do parcelamento da lei nº 11.941/09 por não ter indicado no prazo legal os débitos que pretendia incluir no mesmo ou porque deixou de corrigir a modalidade de parcelamento a que aderiu equivocadamente. Em momento posterior, perante o Poder Judiciário, o contribuinte afirma ter a intenção de ingressar no parcelamento, indica os débitos a serem incluídos

ou a correta modalidade de parcelamento e requer a tutela jurisdicional para anular o ato de exclusão e para determinar a inclusão no parcelamento, com fundamento na aplicação do princípio da proporcionalidade.

O estudo jurídico será desenvolvido pela dimensão “analítica-dogmática”, com a identificação do problema a ser tratado, primeiramente examinando o conceito, a natureza jurídica, os efeitos jurídicos e o regime jurídico do parcelamento fiscal, elucidando-se as nuances do parcelamento instituído pela lei nº 11.941/09.

Em seguida, aborda-se o princípio da proporcionalidade, enunciando o seu conceito e a sua finalidade, que remontam às origens históricas. Em busca de esclarecer a natureza jurídica do cânone, são pontuadas algumas distinções doutrinárias entre regras e princípios. Investiga-se o conteúdo jurídico do princípio da proporcionalidade, especialmente dos elementos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, bem como a sua dimensão normativa e o seu âmbito de aplicação.

Faz-se uma breve inserção sobre o pós-positivismo, teoria constitucional que, sem desconsiderar a importância das regras e da subsunção, abre espaço para os princípios e a ponderação, bem como aceita a irradiação dos valores constitucionais pelo ordenamento e defende a atuação firme e construtiva do Poder Judiciário para proteção e promoção dos direitos fundamentais e dos pressupostos da democracia.

Mediante a perspectiva “crítico-normativa”, busca-se uma fundamentação racional e jurídico-normativa dos juízos de valor, apresentando-se a resposta à questão sob duas vertentes.

A primeira linha investiga o controle judicial do ato administrativo que exclui o contribuinte do parcelamento por descumprir normas atinentes a prazo e forma, questionando-se a aplicação do princípio da proporcionalidade em face de ato administrativo vinculado.

Por um segundo rumo, analisa-se o controle judicial do ato legislativo, averiguando-se eventual inconstitucionalidade das regras que fixaram limites e prazos para o regime de parcelamento, com fundamento no princípio da proporcionalidade. Procura-se esmiuçar o conteúdo jurídico do princípio da proporcionalidade, através da análise dos elementos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, este último, mediante sopesamento e harmonização dos princípios constitucionais em colisão envolvidos.

2 DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Trata-se o parcelamento de benefício fiscal consistente em um contrato firmado entre credor e devedor, pelo qual é estabelecido um novo prazo para o vencimento dos débitos com o Fisco, bem como o fracionamento do pagamento em parcelas.

O parcelamento fiscal possui duas finalidades distintas. A primeira consiste em viabilizar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos, em prol da livre iniciativa e do princípio da preservação da empresa. O segundo escopo é permitir ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas.

Em face da ausência de interesse do credor (Fisco) em exigir o débito enquanto o devedor cumpre as suas obrigações e paga as parcelas, constitui o parcelamento modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, VI, do CTN. Em consequência, caso não haja nenhum outro débito impediante, pode ser expedida a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa, nos termos dos arts. 205 e 206 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 449-500) elucida que a inserção do inciso VI no art. 151 do CTN pela lei complementar nº 104/2001 trouxe dúvidas a respeito da amplitude semântica do signo “parcelamento”, tendo em vista o gênero “moratória”. Conclui o mestre que, como o legislador sublinhou que o parcelamento também suspende a exigibilidade do crédito tributário, a ele se aplicando as disposições atinentes ao instituto da moratória, confirma-se que se trata o “parcelamento” de espécie do gênero “moratória”, como vêm proclamando Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira.

Vale ressaltar que decorre da suspensão da exigibilidade do crédito tributário a suspensão do prazo prescricional (CTN, art. 155, parágrafo único), conforme ensina Leandro Paulsen (2012, p.1040). Entretanto, corriqueiramente, em face da confissão da dívida que acompanha o pedido de adesão ao parcelamento apresentado pelo contribuinte, o prazo prescricional resta interrompido, voltando a correr pela integralidade, em razão do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN.

Outro efeito do parcelamento é a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes tributários, nos termos do art. 9º, “caput”, da lei nº 10.684/03, que determina que permaneça suspensa a pretensão punitiva, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente estiver incluída no parcelamento.

A criação de parcelamentos tributários pelo Estado insere-se no âmbito da atuação do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, nos termos do art. 174, “caput”, da Constituição Federal, na medida em que incentiva a atividade econômica, ao permitir aos empresários a regularização de suas empresas e a continuação das atividades, em benefício da livre iniciativa, bem como da livre concorrência (CF, art. 1º, IV, e art. 170, “caput”, IV, e par. ún.).

No tocante ao regime jurídico do parcelamento tributário, a norma insculpida no art. 155-A do Código Tributário Nacional, traz o comando expresso de que “o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”.

Por sua vez, a lei nº 11.941/09, fruto da conversão da medida provisória nº 449/08, instituiu em seus artigos 1º a 13 um regime de parcelamento que ficou conhecido como “REFIS da crise”, em que possibilitou o pagamento e o parcelamento, em até 180 meses, de débitos no âmbito da administração tributária federal, vencidos até 30 de novembro de 2008, conforme as condições nela estabelecidas.

Certo é que a adesão do contribuinte a programa de parcelamento de débitos é uma faculdade do sujeito passivo. Entretanto, aderindo ao programa da lei nº 11.941/09, conforme previsão expressa de seu art. 5º¹, ao mesmo tempo em que o devedor passa a fazer jus ao regime especial de consolidação e parcelamento dos seus débitos fiscais, fica também sujeito às suas condições, que são tidas como aceitas de forma plena e irretroatável, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do CPC.

¹ Lei 11.941/09. Art. 5º. A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretroatável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.

Insta mencionar que a lei nº 11.941/09 trouxe os elementos essenciais do parcelamento quanto aos sujeitos, forma, objeto, requisitos e condições, bem como forma de rescisão e exclusão, mas previu em seu art. 12² que os requisitos, condições e demais atos necessários à execução do parcelamento (modo de formalização) seriam estabelecidos em ato normativo secundário do Poder Executivo, ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, que foi materializado na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009 e nas Portarias PGFN/RFB 13/2009, 3/2010, 11/2010, 13/2010, 15/2010, 2/2011, 4/2011 e 5/2011.

Com efeito, a lei nº 11.941/09 desenhou o modo de formalização de maneira diversa dos parcelamentos anteriores no âmbito federal, pois desta feita não houve inclusão automática de todos os débitos, tornando a mesma um ato complexo, vez que a adesão, a indicação dos débitos a serem parcelados e a consolidação do parcelamento ocorreram em momentos diferentes.

Nesse contexto, a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6/2009, em seu art. 12³, fixou o prazo e a forma (exclusivamente pela internet) para adesão ao parcelamento, afirmando que os débitos deveriam ser indicados no momento da consolidação. No sítio da internet, o contribuinte podia optar por várias modalidades, conforme fosse de débitos anteriormente parcelados (art.3º) ou nunca parcelados (art.1º), de débitos da Receita Federal do Brasil - RFB ou da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, de débitos previdenciários ou de demais débitos não previdenciários.

² Lei 11.941/09. Art. 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas respectivas competências, editarão, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias a contar da data de publicação desta Lei, os atos necessários à execução dos parcelamentos de que trata esta Lei, inclusive quanto à forma e ao prazo para confissão dos débitos a serem parcelados.

³ Portaria PGFN/RFB n.º 6/2009. Art. 12. Os requerimentos de adesão aos parcelamentos de que trata esta Portaria ou ao pagamento à vista com utilização de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, na forma do art. 28, deverão ser protocolados exclusivamente nos sítios da PGFN ou da RFB na Internet, conforme o caso, a partir do dia 17 de agosto de 2009 até as 20 (vinte) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, ressalvado o disposto no art. 29.

§ 1º Os débitos a serem parcelados junto à PGFN ou à RFB deverão ser indicados pelo sujeito passivo no momento da consolidação do parcelamento.

Posteriormente, editou-se a Portaria PGFN/RFB n.º 3/2010⁴ alterando a sistemática, devendo o contribuinte informar se pretendia parcelar a totalidade ou não dos débitos, em momento anterior à consolidação. Deste modo, o contribuinte deveria manifestar a sua opção de parcelar a totalidade dos débitos (sim), ou de não parcelar a totalidade dos débitos (não) no período de 1º a 30 de junho de 2010.

Nos casos em que não houvesse a manifestação do sujeito passivo quanto à inclusão dos débitos no parcelamento, o próprio § 2º do art. 1º da Portaria PGFN/RFB n.º 3/2010 estabeleceu que o pedido de parcelamento seria automaticamente cancelado, nos termos do § 3º do art. 15 da Portaria PGFN/RFB n.º 6/2009⁵.

Prosseguindo, aqueles contribuintes que se manifestaram pela não inclusão de todos os débitos no parcelamento deveriam indicar em formulário próprio (papel) indicado no Anexo da Portaria PGFN/RFB n.º 3/2010 quais débitos seriam objeto do parcelamento, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 11/2010⁶.

A Portaria PGFN/RFB n.º 13/2010, reabriu, em seu artigo 1º, o prazo, até 30 de julho de 2010, para que os optantes do parcelamento se manifestassem sobre a inclusão dos débitos, mantendo em seu artigo 3º o cancelamento do pedido de parcelamento na hipótese de seu descumprimento.

⁴ Portaria PGFN/RFB n.º 3/2010. Art. 1º O sujeito passivo que teve deferido o pedido de parcelamento previsto nos arts. 1º a 3º da Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deverá, no período de 1º a 30 de junho de 2010, manifestar-se sobre a inclusão dos débitos nas modalidades de parcelamento para as quais tenha feito opção na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº 6, de 22 de julho de 2009. (Vide Portaria PGFN/RFB n.º 13, de 02/07/2010)

§ 2º O sujeito passivo que não se manifestar no prazo indicado no caput terá seu pedido de parcelamento automaticamente cancelado, nos termos do § 3º do art. 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº 6, de 2009.

⁵ Portaria PGFN/RFB n.º 6/2009. Art. 15. Após a formalização do requerimento de adesão aos parcelamentos, será divulgado, por meio de ato conjunto e nos sítios da PGFN e da RFB na Internet, o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento.

§ 3º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria que não apresentar as informações necessárias à consolidação, no prazo estipulado em ato conjunto referido no caput, terá o pedido de parcelamento cancelado, sem o restabelecimento dos parcelamentos rescindidos, em decorrência do requerimento efetuado.

⁶ Art. 1º O optante que, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 3, de 2010, se manifestar pela não inclusão da totalidade de seus débitos nos parcelamentos previstos nos arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941, de 2009, deverá indicar, pormenorizadamente, os débitos a serem incluídos nos parcelamentos até 16 de agosto de 2010. (Redação dada pela Portaria PGFN/RFB n.º 13, de 2 de julho de 2010)

§ 3º O optante que não apresentar os formulários com a indicação dos débitos a serem parcelados no prazo indicado no caput terá seu pedido de parcelamento cancelado, nos termos do § 3º do art. 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6, de 2009.

A forma e o prazo para apresentação das informações, especialmente para a retificação de modalidade de parcelamento, foram regulamentados pela Portaria PGFN/RFB nº 2/2011⁷.

Os contribuintes que não indicaram os débitos a serem incluídos ou que não retificaram o tipo de parcelamento nos prazos previstos, foram excluídos do regime de parcelamento da lei nº 11.941/09, considerando-se o parcelamento cancelado.

Descrito o panorama normativo, diante de uma situação fática em que o contribuinte deixou de cumprir os prazos e/ou as formalidades para inclusão no parcelamento da lei nº 11.941/09, tendo sido excluído do mesmo por ato administrativo vinculado, a questão que se coloca em análise é a possibilidade de aplicação, pelo Poder Judiciário, em ação judicial movida pelo contribuinte, do princípio da proporcionalidade com a finalidade de afastar as regras do parcelamento e, conseqüentemente, anular o ato administrativo que denegou a inclusão no parcelamento.

Insta tecer algumas considerações acerca do princípio da proporcionalidade.

3 DO PRINCÍPIO DA PRO PORCIONALIDADE

Consiste o princípio da proporcionalidade em uma norma de interpretação e de aplicação do direito, empregada especialmente nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica em restrição a outro direito fundamental (SILVA, 2002).

⁷ Portaria PGFN/RFB 2/2011. Art. 1º Para consolidar os débitos objeto de parcelamento ou de pagamento à vista com utilização de créditos decorrentes de Prejuízo Fiscal ou de Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de que tratam os arts. 15 e 27 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, o sujeito passivo deverá realizar os procedimentos especificados, obrigatoriamente nas etapas definidas a seguir:

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

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

§ 2º Os procedimentos de que trata esta Portaria deverão ser realizados exclusivamente nos sítios da RFB ou PGFN na Internet, respectivamente, nos endereços <http://www.receita.fazenda.gov.br> ou <http://www.pgfn.gov.br>, até as 21 (vinte e uma) horas (horário de Brasília) do dia de término de cada período discriminado no caput.”

O escopo da aplicação do princípio da proporcionalidade é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais, de forma que o ato estatal deve passar pelos exames da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Busca-se instituir a relação entre fim e meio, confrontando o fim e o fundamento de uma intervenção com os efeitos desta, para que se torne possível um controle do excesso (BONAVIDES, 2010, p. 393).

Do ponto de vista de uma perspectiva histórica, a doutrina majoritária vislumbra a origem do cânone da proporcionalidade no jusnaturalismo medieval saxão dos séculos XVII e XVIII (BARROS, 2003, p.37). Conforme o escólio de Canotilho (1998, p.259), a proporcionalidade, primordialmente, dizia respeito ao problema da limitação do Poder Executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual. Nesse sentido, no séc. XIX, foi introduzido no direito administrativo como princípio geral do direito de polícia e, posteriormente, o “princípio da proporcionalidade em sentido amplo”, também conhecido por “princípio da proibição do excesso” (*Übermassverbot*) erigido à dignidade de princípio constitucional português.

É certo que, sob a égide do Estado de Direito na concepção pós-2ª Guerra Mundial, com o deslocamento do respeito aos direitos fundamentais para o centro de gravidade da ordem jurídica, converteu-se o chamado princípio da proporcionalidade em princípio constitucional por obra da doutrina e jurisprudência, como expressão do controle de constitucionalidade.

A doutrina reconhece o princípio da proporcionalidade enquanto norma jurídica, de apoio e proteção dos direitos fundamentais e de caracterização de um novo Estado Democrático de Direito, mas não é uníssona quanto a se tratar de princípio, regra jurídica⁸ ou postulado normativo aplicativo⁹.

⁸ cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 91, v. 798, p.23-50, abr.2002

⁹ cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, 215 (1999): 151-179.

Mister efetuar uma breve digressão para pontuar algumas distinções entre regras e princípios, objeto de infindáveis controvérsias doutrinárias, que remetem ao contexto do pós-positivismo e da compreensão de sistema jurídico como um sistema normativo aberto de regras e princípios¹⁰ conforme o escólio de Canotilho (1998, p.1033), que propõe solução às colisões de princípios constitucionais mediante o seu sopesamento e harmonização no caso concreto.

Os princípios jurídicos são normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, as regras jurídicas. Segundo Silva (2003) e Grau (1998, p.97), Dworkin e Alexy são representantes da tese da separação qualitativa entre regras e princípios, entendendo-se que a distinção entre as espécies de normas não é de grau, mas de caráter lógico, no tocante à estrutura normativa, bem como no tocante à forma de aplicação.

Dworkin (2002, p.39) parte de uma crítica ao positivismo jurídico, que não consegue fundamentar decisões de casos difíceis, ao entender o direito como um sistema composto exclusivamente de regras. Afirma que o sistema jurídico é composto de regras que são aplicáveis à maneira do “tudo ou nada”, sendo aplicáveis ou não aplicáveis em sua inteireza, e de princípios, que possuem a dimensão de peso ou importância, não se indagando acerca de validade. Em cada caso concreto de colisão de princípios, um dos princípios prevalecerá, não deixando o outro de valer, sendo possível que, em outro caso concreto, o mesmo venha a prevalecer.

Alexy (2008, p.90) afirma que o ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que os princípios são “normas que ordenam que algo deve ser realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Os princípios traduzem-se em mandamentos de otimização, caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação depende das possibilidades fáticas e das possibilidades jurídicas, determinado pelos princípios

¹⁰ Canotilho (*in* **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, Coimbra: Almedina, 1998, p.1034) sugere os seguintes critérios para a distinção entre regras e princípios: a) grau de abstração, em razão de os princípios terem grau de aplicação relativamente elevado; b) grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, pois as regras são suscetíveis de aplicação direta; c) caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito, em razão de os princípios terem papel fundamental no sistema devido à posição hierárquica no sistema das fontes ou à sua importância estruturante no sistema de direito; d) proximidade da idéia de direito, em face de as regras podem ter conteúdo meramente funcional, enquanto os princípios são radicados na exigência de justiça ou idéia de direito; e) natureza normogenética, em razão de os princípios desempenharem função normogenética fundamentante, por constituírem a ratio de regras jurídicas.

e regras colidentes. Os princípios expressam deveres “prima facie”, cujo conteúdo definitivo somente é fixado após o sopesamento dos princípios colidentes, enquanto as regras expressam deveres definitivos e são aplicadas por meio de subsunção.

Ensina Alexy (2008, p.92) que um conflito entre regras somente pode ser solucionado pela introdução de uma cláusula de exceção ou se uma das regras for considerada inválida. Já a colisão entre princípios é resolvida por meio de um sopesamento no caso concreto, prevalecendo um dos princípios sob essas condições. O grau de realização dos princípios pode variar, ao passo que, no caso das regras, se a regra for válida, deve se realizar exatamente aquilo que ela prescreve, nem mais, nem menos.

Com base na classificação de Alexy, Silva (2002) afirma que a proporcionalidade se trata de regra e não, de princípio, em razão da estrutura normativa de regra, uma vez que a proporcionalidade não produz efeitos em várias medidas e não entra em conflito com outras normas-princípio.

Por sua vez, Ávila (1999) entende que o chamado princípio da proporcionalidade não consiste em princípio, nem em regra jurídica, mas em postulado normativo aplicativo. O dever de proporcionalidade impõe uma condição formal ou estrutural do conhecimento concreto (aplicação) de outras normas. Afasta-se do conceito de regra jurídica porque não estabelece tal ou qual conteúdo relativamente à conduta humana (regra de conduta) ou à aplicação de outras normas (regra de estrutura), não funcionando sem a complementação material de outras normas.

Por outro viés, considerando a definição de princípios da literatura brasileira, tradicionalmente definidos como “mandamentos nucleares do sistema”¹¹, a idéia de proporcionalidade revela-se um importante princípio fundamental, que viabiliza a acomodação dos diversos princípios, além de um verdadeiro “topos” argumentativo, ao expressar um pensamento que, além de justo e razoável, é de comprovada utilidade no equacionamento de questões práticas, do direito e também na filosofia, sempre que se buscar o meio mais adequado para atingir determinado objetivo (GUERRA FILHO, 2003).

¹¹ Cf. Celso Antonio Bandeira de Mello (2005, pp.882-883), que define princípio jurídico como “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.

Não obstante cada tese tenha argumentos de peso, a expressão mais usual nos diversos sistemas de direito europeu, a que os autores modernos têm preferido, é princípio da proporcionalidade, no dizer de Barros (2003, p.75), adotando-se este “nomem iuris” para o cânone em testilha.

O conteúdo jurídico do princípio da proporcionalidade pode ser definido a partir da citação da decisão do Tribunal Constitucional Alemão de 16 de março de 1971 sobre armazenagem de petróleo, “in verbis”:

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter escolhido um outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse de maneira menos sensível o direito fundamental¹².

A doutrina estrutura três elementos parciais, ou subprincípios, constitutivos do princípio da proporcionalidade: a) princípio da adequação, pertinência ou aptidão (*Geeignetheit*); b) princípio da necessidade ou da exigibilidade (*Erforderlichkeit*); e c) princípio da proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit*).

O princípio da adequação de meios impõe que a medida adotada para a realização do interesse público deve ser apropriada à consecução dos fins a ele subjacentes. Em consequência, a exigência de conformidade pressupõe a investigação e a prova de que o ato do poder público é apto e conforme os fins justificativos da sua adoção. Trata-se de forma de controle da relação de adequação medida-fim, questionando-se se o meio escolhido contribui para a obtenção do resultado pretendido. Conforme Barros (2003, p.80), o exame da idoneidade da medida restritiva deve ser feito pelo enfoque negativo, ou seja, somente deve ser anulada a lei quando a medida se apresentar inequivocamente como inidônea para alcançar o seu objetivo, em face do contexto político econômico ao tempo da edição da lei.

O princípio da necessidade, ou da menor ingerência possível, tem como diretriz a idéia de que o cidadão tem direito à menor desvantagem possível e que o meio deve ser o mais idôneo. O princípio da necessidade questiona a necessidade relativa, isto é, se o legislador poderia ter adotado outro meio igualmente eficaz, realizando o objetivo com a mesma intensi-

¹² βVefGE 30:292, *apud* BONAVIDES (2010, p.409)

dade, e menos desvantajoso para os cidadãos. Consiste o elemento da necessidade em um exame comparativo, enquanto o exame da adequação é absoluto.

Ensina Canotilho (1998, p.262) que, dada a natural relatividade do princípio da necessidade, há outros elementos conducentes a uma maior operacionalidade prática: a) a exigibilidade material, devendo o meio ser o mais poupado possível quanto à limitação dos direitos fundamentais; b) a exigibilidade especial, que indica a necessidade de limitar o âmbito da intervenção; c) a exigibilidade temporal, que determina a rigorosa delimitação no tempo da medida coativa do poder público; e d) a exigibilidade pessoal, no sentido de a medida dever se limitar à pessoa a cujo interesse deva ser sacrificado.

O princípio da proporcionalidade em sentido estrito deve ser entendido como o princípio da “justa medida”, exaltando a idéia de equilíbrio entre os valores e bens. Os meios e o fim são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objetivo de verificar se o meio é proporcional em relação ao fim. Trata-se de pesar as desvantagens do meio em relação às vantagens do fim (CANOTILHO, 1998, p.263). Bonavides (2010, p.398) ressalta o duplo caráter de obrigação e interdição: obrigação de fazer uso dos meios adequados e interdição quanto aos meios desproporcionados, de forma que a proporção adequada torna-se condição da legalidade.

No tocante à terminologia, cabe ainda registrar a diferenciação entre o princípio da razoabilidade do princípio ou regra da proporcionalidade, não obstante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal os associe, bem como o entendimento de Barroso (1998) e de Barros (2003, p.59) no sentido de que a proporcionalidade, como construção dogmática dos alemães, corresponde ao princípio da razoabilidade dos norte americanos, advindo da decisão *Wednesbury* de 1948, destinado a afastar atos extremamente ou absurdamente irrazoáveis.

Insta salientar que o fator diferenciador da máxima da proporcionalidade é uma estrutura racionalmente definida, com subelementos independentes (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) e não uma análise simples da relação meio-fim.

No tocante à dimensão normativa, ou seja, ao fundamento constitucional, boa parte da doutrina e o Supremo Tribunal Federal, em vários

julgados,¹³ sustentam que a proporcionalidade insere-se na cláusula do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV).

Segundo Bonavides (2010, p.434), a proporcionalidade existe como norma implícita e esparsa do texto constitucional que integra o direito positivo brasileiro por meio do §2º do art. 5º, da CF, em razão de decorrer dos direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade da Constituição.

Barroso (1998), Mendes (2000) e Barros (2003) defendem que o fundamento da proporcionalidade é o princípio do Estado de Direito. Assenta-se no contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção, complementando o princípio da reserva legal (CF, art. 5º, II), de modo a converter-se no *princípio da reserva legal proporcional* ou, ainda, no *devido processo legal substancial* (BARROS, 2003, p. 95).

No sentir de Silva (2002), a exigibilidade da regra da proporcionalidade decorre da própria estrutura dos direitos fundamentais como princípios jurídicos, mandamentos de otimização. Para Ávila (1999), o dever de proporcionalidade decorre da estrutura do Direito e de suas normas, não resultando de um texto específico, sem que isso lhe retire a força normativa.

Vale mencionar que na seara do Direito Administrativo, o art. 2º da lei 9784/99¹⁴, que trata dos processos administrativos no âmbito federal, prevê expressamente dentre o rol dos princípios que informam a Administração Pública o princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade. Conforme o escólio de Mello (2005, p. 102), o respaldo do princípio da proporcionalidade não é outro senão o art. 37 da CF, conjuntamente

¹³ A decisão cautelar na ADIn 1407-2, publ. DJU 15.03.1996, fundamenta o princípio da proporcionalidade no *substantive due process of law*: “O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de *diversas* cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due processo of law* – acha-se vocacionado a *inibir* e *neutralizar* os *abusos* do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, *que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade*, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, *ajustando-se* à cláusula que consagra, *em sua dimensão material*, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV)”.

¹⁴ Lei 9.784/99. Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

com os arts. 5º, II, e 84, IV, lembrando a lição de Black de que tanto faz parte da lei o que nela se encontra explícito quanto o que nela se contém.

Com efeito, as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas. Os atos cujos conteúdos ultrapassem o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade, por desbordar o âmbito de sua competência.

Na hipótese de a Administração restringir situação jurídica dos administrados além do que caberia, por imprimir medidas tomadas por intensidade ou extensão supérfluas, verifica-se a ilegalidade de sua conduta, pois ninguém deve estar obrigado a suportar constringimentos em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público.

O campo de aplicação mais relevante do princípio da proporcionalidade é o da restrição dos direitos, liberdades e garantias por atos de poderes públicos, vinculando o legislador, a administração e a jurisdição. Observa-se que o controle judicial embasado na proporcionalidade, em cada âmbito, possui extensão e intensidade diversas (CANOTILHO, 1998, p. 264).

Reconhece-se ao legislador um considerável espaço de conformação na ponderação de bens quando edita uma norma, liberdade de conformação de especial relevância ao discutir-se os requisitos de adequação dos meios e da proporcionalidade em sentido estrito. Diante do espaço de conformação do legislador, os tribunais limitam-se a examinar se a regulação é manifestamente inadequada.

No âmbito da Administração, esta deve observar sempre, nos casos concretos, as exigências da proibição do excesso principalmente nos casos em que haja espaços de discricionariedade ou espaços de livre decisão. Nos casos de uma estreita vinculação imposta por lei, o princípio da proibição do excesso analisa-se mais a partir da própria lei do que do ato concreto da administração (CANOTILHO, 1988, p. 265).

Discorridos os contornos do princípio da proporcionalidade, passa-se a análise da questão mediante a ótica do pós-positivismo.

4 DO PÓS-POSITIVISMO E DAS SOLUÇÕES AVENTADAS

Como as constituições do 2º pós-guerra trouxeram boa parcela das normas mais relevantes caracterizada pela abertura e indeterminação semânticas - princípios e não regras -, a sua aplicação direta pelo Poder Judiciário importou na adoção de novas técnicas e estilos hermenêuticos, ao lado da tradicional subsunção.

A inserção dos princípios nos textos constitucionais operou uma revolução de juridicidade nos anais do constitucionalismo, transformando os princípios gerais em princípios constitucionais. Desta forma, todo o discurso normativo tem que colocar em seu raio de abrangência os princípios, aos quais as regras se vinculam. Os princípios irradiam clareza sobre o entendimento das questões jurídicas, por mais complicadas que estas sejam no interior de um sistema de normas (BONAVIDES, 2010, p. 259).

Em relação aos direitos fundamentais, mister reconhecer a sua força vinculativa jurídica ampla em forma de justiciabilidade e adotar-se a teoria dos princípios dos direitos fundamentais, que oferece melhor solução ao problema da colisão, conforme ensina Alexy (1999).

A necessidade de resolver tensões entre princípios constitucionais colidentes abre espaço à técnica da ponderação, que corresponde ao terceiro princípio parcial da proporcionalidade do direito alemão. O princípio da proporcionalidade em sentido estrito formula-se como uma lei de ponderação que impõe que “quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental tanto mais graves devem ser as razões que a justificam”. Assim, a ponderação sucede em três fases: a primeira verifica a intensidade da intervenção, a segunda trata da importância das razões que justificam a intervenção e a terceira efetua a ponderação em sentido próprio (Alexy, 1999, p.78).

Conforme Bonavides (2010) o direito constitucional vive a era normativa dos princípios, que compõem a plataforma moral e jurídica do pós-positivismo, que pôs abaixo em distintas províncias do direito a hegemonia civilista da matriz romana, e ao invés de ordenações e códigos, fez prevalecer constituições na regência e organização do Estado e da Sociedade. Através do prisma dos princípios, derradeiro passo na evolução da normatividade, que o Direito alcança o ponto mais alto de concretude institucional.

O neoconstitucionalismo reconhece e valoriza a irradiação dos valores constitucionais pelo ordenamento, bem como a atuação firme e construtiva do Judiciário para proteção e promoção dos direitos fundamentais e dos pressupostos da democracia, sob uma visão que conecte o Direito com exigências de justiça e moralidade crítica (SARMENTO, 2011).

Nesse panorama, adota-se para fins de interpretação jurídica constitucional o modelo informado pela ponderação dos princípios jurídicos constitucionais, uma interpretação principiológica somada à premissa de que a Constituição não se interpreta em tiras, mas como um todo (GRAU, 1997, p.176).

Constitui a interpretação jurídica a atividade prática de descobrimento do conteúdo, do significado e do alcance de determinada norma, dentro do contexto para decidir o caso concreto. Em um primeiro momento, o intérprete do texto jurídico realiza sua função interpretativa para descobrir o sentido normativo do texto, para que seja possível aplicá-lo na solução do caso concreto. A aplicação da norma é o momento final do processo interpretativo, sua concretização, pela efetiva incidência do preceito sobre a realidade do fato (BARROSO, 1999).

A partir de uma postura metódica hermenêutico-concretizante, segundo a qual a leitura de um texto normativo inicia-se pela pré-compreensão do seu sentido através do intérprete, assentada no primado do texto constitucional em face do problema, Canotilho (1998, p.1096) elenca um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional, a seguir descritos.

Conforme o princípio da unidade da Constituição, o intérprete deve considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de normas e princípios.

O princípio do efeito integrador significa que na resolução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se primazia aos critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração política e social e o reforço da unidade política.

Nos termos do princípio da máxima efetividade, a uma norma constitucional deve ser dado o sentido que maior eficácia lhe dê e no âmbito dos direitos fundamentais, no caso de dúvidas, prefere-se a interpretação que lhes reconheça maior eficácia.

Busca o princípio da justeza, princípio autônomo de competência, evitar a alteração da separação das funções constitucionalmente estabelecidas, em sede de concretização da constituição, tanto no âmbito das funções legislativa, administrativa e jurisdicional, como no âmbito das competências dos Estados componentes da federação.

Segundo o princípio da concordância prática, impõe-se a coordenação e combinação dos bens jurídicos em conflito de forma a evitar o sacrifício total de um em relação aos outros, no âmbito da colisão entre direitos fundamentais, de forma a estabelecer limites e condicionamentos recíprocos para conseguir uma harmonização ou concordância prática entre estes bens.

Nos termos do princípio da força normativa da constituição, deve-se dar prevalência às soluções hermenêuticas que contribuam para uma eficácia ótima da lei fundamental, possibilitando a sua atualização normativa, garantindo a sua eficácia e permanência.

Posta a questão da anulação do ato administrativo perante o Poder Judiciário, considerando a concepção de sistema jurídico do pós-positivismo, bem como os respectivos princípios de interpretação, vislumbra-se duas perspectivas a serem analisadas.

A primeira ótica diz respeito ao controle judicial do ato administrativo que exclui o contribuinte do parcelamento da lei nº 11.941/09, como sanção pelo descumprimento de prazo ou forma legal, mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade.

Por uma segunda perspectiva, cumpre perquirir no âmbito do controle de constitucionalidade do ato legislativo, se há inconstitucionalidade das normas de regência do parcelamento da lei nº 11.941/09, em face do princípio da proporcionalidade. Faz-se uma imersão no seu conteúdo jurídico, adentrando-se nos elementos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

4.1 O CONTROLE JUDICIAL DO ATO DA ADMINISTRAÇÃO VINCULADO E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

A lei nº 11.941/09 previu os requisitos de prazo e forma do parcelamento tributário, tendo sido regulamentada para lhe dar fiel execução, nos termos de seu art. 12, pelos atos normativos secundários consubstanciados na Portarias Conjuntas PGFN/RFB nº 6/2009, 3/2010, 11/2010, 13/2010, 2/2011, dentre outras.

A legislação não foi retirada do ordenamento jurídico via controle concentrado, nem as normas infralegais foram consideradas eivadas de ilegalidade ou inconstitucionalidade, encontrando-se as normas de regência válidas e em vigor, dotadas de plena eficácia.

Sob a ótica do controle judicial do ato da administração, o cerne da questão é se o julgador poderia, diante do ato administrativo vinculado que indefere o pedido de parcelamento, por descumprimento dos requisitos de forma e prazos, entender tais exigências ofensivas à regra da proporcionalidade e afastar tais requisitos no caso concreto, anulando o ato administrativo.

A resposta que se impõe é negativa.

As normas que regulam o parcelamento instituído pela lei nº 11.941/09 delineiam os requisitos de forma e prazo em termos tais que não resta para o administrador margem alguma de liberdade, posto que as normas a serem implementadas prefiguram antecipadamente com rigor e objetividade absolutos os pressupostos requeridos para a prática do ato e o conteúdo que este obrigatoriamente deverá ter uma vez ocorrida a hipótese legalmente prevista.

Com efeito, não há qualquer direito subjetivo do contribuinte ao parcelamento dos seus débitos fora dos estreitos limites de uma lei que o autorize. Assim, o pedido de parcelamento somente será deferido pela autoridade fiscal, se preenchidos os requisitos de prazo e forma previstos nas normas que regem o parcelamento, por meio de ato administrativo vinculado.

Leandro Paulsen (2010, p. 1068) ressalta o caráter ambivalente da norma inserta no art. 155-A do CTN, ao afirmar que a referência expressa à “forma e condição estabelecidas em lei específica” leva à conclusão de que, se de um lado o contribuinte não tem direito de pleitear parcelamento em forma e com características diversas daquelas previstas em lei, de outro, o Fisco não pode exigir senão o cumprimento das condições também previstas na lei, descabendo a delegação à autoridade fiscal para que decida sobre a concessão do benefício de forma discricionária.

Conforme ensina Mello (2005, p. 399), atos administrativos vinculados são aqueles que por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedir-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma, ao contrário dos atos

discricionários, aqueles em que a Administração pratica com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles.

Nos atos administrativos vinculados, a Administração não dispõe de liberdade alguma, visto que a lei já regulou em todos os aspectos o comportamento a ser adotado, enquanto nos atos administrativos discricionários, a disciplina legal deixa ao administrador certa liberdade para decidir-se em face das circunstâncias concretas do caso, impondo-lhe a utilização de critérios próprios para avaliar qual o melhor meio de satisfazer o interesse público que a norma veio realizar.

Tanto o ato de indeferimento do pedido de parcelamento da lei nº 11.941/09, bem como o ato de exclusão são atos administrativos vinculados, de forma que o administrador não possui espaço de decisão¹⁵, pois seu comportamento encontra-se previamente determinado por regras de alta densidade normativa, cabendo-lhe apenas verificar a obediência ou não dos requisitos estabelecidos na norma.

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não se aplicam aos atos administrativos vinculados. Se o legislador elegeu os requisitos do parcelamento, não cabe ao administrador qualquer escolha a ser feita com os olhos voltados para a proporcionalidade e a razoabilidade. Ainda que o deferimento do parcelamento fosse razoável – e não o parece sê-lo –, seria ilegal, o bastante para constranger o administrador a obrar como fez.

Ademais, o princípio da inderrogabilidade singular dos regulamentos, corolário dos princípios da legalidade, da isonomia, da moralidade e da impessoalidade (CF, art. 37, “caput”), impede que o administrador não se vincule ao regulamento no caso concreto.

¹⁵ O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgReg no REsp 1.240.900/RS, do REsp 1.227.055/PR e do AgRg no REsp 711.178/RS, ao examinar controvérsia acerca da legitimidade da exclusão do contribuinte do REFIS que pagou a menor as prestações do parcelamento e, após a exclusão do programa, solveu as parcelas em atraso, decidiu no sentido de que *não há espaço para que o Poder Judiciário, valendo-se de critérios de razoabilidade e proporcionalidade previstos no art. 2º da lei 9.784/99, obrigue o administrador a reincluir a pessoa jurídica no programa de parcelamento*. As decisões fundaram-se na especialidade da norma relativa ao parcelamento, no caráter de favor fiscal do “Refis” e na necessária interpretação literal que lhe deve ser dada nos termos do art. 111 do CTN, por se tratar de causa de suspensão do crédito tributário.

A generalidade e abstração dos atos normativos, tanto os formalmente legislativos, como os formalmente administrativos, são instrumentos para uma garantia isonômica da liberdade dos indivíduos. Assim, no plano da função administrativa, não deve um ato geral e abstrato ser excepcionado por um ato individual e concreto, tendo em vista que o primeiro é fundamento de validade do segundo. A legalidade e a existência de atos normativos gerais e abstratos fundamentam a validade de atos individuais e concretos, no âmbito da função administrativa, são elementos essenciais do Estado de Direito (ALMEIDA, 2011, p.234).

Podemos inferir com Enterría e Fernández (2006, p.209) que a explicação mais correta da regra da inderrogabilidade singular dos regulamentos encontra-se na construção técnica do princípio da legalidade da Administração, que, como sujeito de direito, está submetida a todo ordenamento e, portanto, aos seus próprios regulamentos. Assim, a derrogação singular seria uma infração do regulamento mesmo, não sendo possível desconhecer ou olvidar do regulamento no caso concreto sem ofensa ao princípio da legalidade.

A ordem jurídica concede à Administração Pública a possibilidade de criar uma normatividade própria que, podendo ser alterada pelos mesmos autores e mediante o mesmo processo, durante a respectiva vigência assume um efeito vinculativo, mostrando-se inadmissível a derrogação do regulamento em casos singulares, em razão do princípio da igualdade e da imparcialidade, sob pena de ofender o princípio da segurança jurídica.

No tocante à aplicação do princípio da proporcionalidade, vale repisar que o princípio funciona como modalidade típica de controle de atos emitidos no exercício da competência discricionária. Nos atos vinculados a proporcionalidade vai conduzir, primeiramente, à invalidação da norma que determina o comportamento da Administração de forma desproporcional e não propriamente do ato.

Caberia ao Judiciário, em face de provocação, eventualmente declarar a inconstitucionalidade da lei ou das portarias que previram as regras sobre forma e prazos de parcelamento a serem cumpridos pelos contribuintes.

4.2 O CONTROLE JUDICIAL DO ATO LEGISLATIVO MEDIANTE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Sob uma segunda perspectiva, há que se perquirir se há inconstitucionalidade dos atos normativos que determinam a exclusão do contribuinte do parcelamento, sem prever a possibilidade de reinclusão caso o mesmo venha a informar em momento posterior os débitos a serem incluídos ou a modalidade correta do parcelamento, por ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Conforme o escólio de Mendes (2000, p.119) resta inequívoca a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade da lei “em caso de sua dispensabilidade (*inexigibilidade*), inadequação (*falta de utilidade para o fim perseguido*) ou de ausência de razoabilidade em sentido estrito (*desproporção entre o objetivo perseguido e o ônus imposto ao atingido*)”.

A proporcionalidade deve ser utilizada como parâmetro para evitar os tratamentos excessivos, inadequados, buscando no caso concreto o tratamento necessariamente exigível, como corolário do princípio da igualdade.

Considerando que a finalidade do parcelamento fiscal não é exclusivamente arrecadatória, mas também visa concretizar os princípios da livre iniciativa e da preservação da empresa, é possível a analisar a questão sob a ótica dos três elementos do princípio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Em relação ao elemento da adequação, o meio empregado pelo legislador é adequado, porque com a fixação de limites (prazos e formas) ao parcelamento, sob pena de exclusão, é possível viabilizar o parcelamento tributário, permitindo ao contribuinte sanear a situação financeira, sem autorizar o não pagamento. A medida de exclusão dos contribuintes faltosos é apta a atingir o objetivo de coagir os demais contribuintes a formalizarem o parcelamento nos termos das normas de regência, possibilitando o resultado econômico da arrecadação e incentivando a livre iniciativa.

No tocante ao elemento da necessidade ou exigibilidade, a regulamentação do parcelamento por meio de imposição de formas e prazos traduz-se em meio necessário, pois não há outro meio menos eficaz, que não limite de maneira menos sensível o direito fundamental, em última análise, à livre iniciativa, à livre concorrência e à propriedade.

Caso a regra que regula o parcelamento permitisse a modificação dos débitos a serem incluídos no parcelamento ou a retificação da modalidade

a qualquer momento, não haveria como perfectibilizar o sistema, inviabilizando o parcelamento para todos os contribuintes. E em razão do princípio da igualdade, se fosse concedido prazo dilatado para um contribuinte, seria necessário reabrir o prazo para todos que se encontrassem na mesma situação. Cumpriu-se, destarte, o requisito da exigibilidade material.

Em conformidade com o requisito da exigibilidade pessoal, a exclusão do parcelamento constitui uma medida restritiva imposta somente àqueles contribuintes que não cumpriram os requisitos legais, não atingindo os contribuintes que atuaram de forma escoreita.

Quanto ao subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, há que se aplicar a lei de ponderação. Verifica-se que o grau de intervenção no direito fundamental do contribuinte, mediante o estabelecimento de prazos e formas para fins de formalização do parcelamento da lei nº 11.941/09, tem intensidade média. As razões que justificam a intervenção remontam à finalidade do parcelamento, que é permitir que o contribuinte saneie a sua situação financeira e o Estado arrecade os valores. A intensidade da intervenção no direito fundamental é justificada pela gravidade das razões que a justificam.

A ponderação em sentido estrito merece ser analisada pelo prisma de uma interpretação constitucional pós-positivista, buscando o fundamento de validade constitucional das normas que tratam do parcelamento no problema em análise, vislumbrando-se uma situação de colisão entre princípios constitucionais.

A ponderação ou balanceamento envolve o princípio da legalidade, sob a ótica do princípio da reserva legal proporcional (CF, art. 5º, II, LIV, e 84, IV) e da isonomia tributária (CF, 150, I e II); os princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da isonomia da Administração Pública (CF, 37, “caput”); o princípio da separação dos poderes (CF, art. 2º); o direito de propriedade (CF, 5º, “caput”, XXII e XXIII); o princípio da livre iniciativa, o princípio da livre concorrência e o princípio da preservação da empresa (CF, arts. 1º, IV, 170, “caput”, IV e par. ún. e 174, “caput”).

Certo é que o Estado, agente normativo e regulador da atividade econômica, instituiu o parcelamento da lei nº 11.941/09, conhecido como “Refis da crise”, com a dúlice finalidade de arrecadar ao Estado tributos não pagos e de incentivar a livre iniciativa, permitindo a preservação da empresa que passe por dificuldades econômicas.

As regras que delinearão a adesão ao parcelamento, impondo a necessidade de indicar os débitos a serem incluídos e a modalidade do parcelamento sob pena de exclusão do regime pelo administrador, em ato administrativo vinculado, decorrem exatamente do princípio da legalidade proporcional e estão em consonância com o princípio da igualdade.

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, como ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente e discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Adentrando na órbita do princípio da igualdade, pode-se dizer que o fator de discriminação (aqueles que não cumpriram os requisitos de prazo e forma) guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de tratamento jurídico dispensado (cancelamento do parcelamento). Com efeito, impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de sucedâneo (MELLO, 1995, p.39).

Insta salientar que o vínculo da correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles deve ter pertinência em função dos interesses constitucionalmente protegidos, no caso, os princípios da livre iniciativa e da preservação da empresa, concretizados pelos contribuintes que cumpriram com os requisitos de formalização do parcelamento.

Eventual decisão judicial que anule o ato administrativo de exclusão do parcelamento, na hipótese de contribuinte que perdeu o prazo para indicar os débitos ou retificar a modalidade, estará tratando de forma desigual contribuintes que se encontram na mesma situação fática, em ofensa ao princípio da igualdade e, em última instância, o princípio da segurança jurídica, no qual se embasa o Estado de Direito.

O ato do Administrador está jungido à aplicação da sanção de exclusão diante da ocorrência da situação fática prevista na norma, sob pena de afronta também aos princípios da impessoalidade e da moralidade, que são mandamentos de otimização para a Administração Pública.

Ao Poder Judiciário não cabe incluir uma ressalva na lei, vez que esta é clara e objetiva ao impor a exclusão do parcelamento na hipótese de não cumprimento dos requisitos de forma e prazo, regras estas de alta densidade normativa e nas quais resta ausente qualquer espaço de decisão, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes. Neste ponto, em

atenção ao princípio da justiça, deu-se reforço à unidade política, pois se mantém intacta a separação de funções entre o Judiciário, Executivo e Legislativo.

Por outro lado, a exclusão do parcelamento do contribuinte faltoso que deixa claro a manifestação de vontade de continuar no parcelamento prejudicaria o direito de o mesmo continuar no parcelamento, de forma a regularizar a sua situação financeira e desta forma concretizar os princípios da livre iniciativa e da preservação da empresa.

A colisão entre princípios merece solução pelo sopesamento dos princípios, merecendo sobrepor-se, no caso concreto, os princípios legalidade, sob a ótica do princípio da reserva legal proporcional e da isonomia tributária, os princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da isonomia da Administração Pública e o princípio da separação dos poderes em detrimento do direito de propriedade, do princípio da livre iniciativa, do princípio da livre concorrência e do princípio da preservação da empresa.

Tal solução encontra azo no princípio da unidade da constituição, na medida em que considera a Constituição na sua globalidade e harmoniza os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar.

De fato, o direito fundamental à propriedade, à livre iniciativa e à livre concorrência continua a ser concretizado pelo contribuinte que adere ao parcelamento e efetua as opções nos prazos e mediante as formas previstas nas regras de regência do parcelamento da lei nº 11.941/09. Assim, em consonância com o princípio da concordância prática ou da harmonização, a solução coordena os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de um em relação ao outro, na medida em que se oportunizou a preservação da empresa, ressaltando-se que o prazo de adesão e retificação foi reaberto mais de uma vez.

A interpretação adotada, conforme o princípio da força normativa da Constituição, garante a maior eficácia, aplicabilidade e permanência das normas constitucionais, na medida em que se permite a preservação da empresa pela instituição do parcelamento, que tem também o cunho arrecadatório, sendo imperioso que aquele que exerce a atividade econômica dentro do Estado de Direito cumpra com as suas obrigações de pagar os tributos devidos e, em sendo-lhe proporcionada a chance de pagá-los de forma parcelada, que obedeça aos critérios de prazo e forma instituídos para fins de concretização da regularização da empresa, em prol da livre iniciativa.

Destarte, diante do sopesamento dos princípios constitucionais em colisão, prevalece a interpretação que mantém o ato administrativo de exclusão do parcelamento dos contribuintes que não cumpriram as normas referentes a prazo e forma do parcelamento da lei nº 11.941/09.

Após a análise dos três elementos do princípio da proporcionalidade, infere-se que a lei nº 11.941/09 e as portarias que impõem as regras do “Refis da crise” não restam maculadas de inconstitucionalidade.

5 CONCLUSÃO

Posta a questão da anulação do ato administrativo de exclusão do contribuinte do regime de parcelamento da lei nº 11.941/09, em razão de descumprimento de regra jurídica referente a prazo ou forma, perante o Poder Judiciário, considerando a proporcionalidade como paradigma de vinculação obrigatória tanto ao legislador como ao intérprete e aplicador da lei e orientados por uma visão pós-positivista de sistema jurídico, aventa-se duas linhas argumentativas para a aplicação do Direito.

A primeira, sob a ótica do controle do ato administrativo, ao constatar que a legislação atinente aos requisitos de prazo e forma do parcelamento tributário envolve regras de alta densidade normativa, infere que não há espaço de decisão para a aplicação do princípio da proporcionalidade no caso analisado. O ato administrativo de cancelamento do parcelamento da lei nº 11.941/09 é um ato administrativo vinculado, e não discricionário, de forma que ao administrador não cabia outra conduta senão a exclusão do contribuinte do parcelamento, em cumprimento de seu dever-poder imposto pela norma, vez que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não se aplicam aos atos administrativos vinculados.

A segunda, pela perspectiva do controle de constitucionalidade do ato legislativo, busca analisar eventual inconstitucionalidade das normas de regência do parcelamento, mediante aplicação do princípio da proporcionalidade, imergindo em cada um dos seus elementos constitutivos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Em relação ao elemento da adequação, a medida de exclusão dos contribuintes que descumpriram as normas do parcelamento referentes a prazo e forma é apropriada à persecução da finalidade de arrecadar os tri-

butos, bem como de viabilizar o princípio da preservação da empresa, em prol da livre iniciativa, na medida em que a sanção coage os demais contribuintes a adotarem os procedimentos escorreitos.

No tocante ao elemento necessidade, a fixação de limites de prazo e forma para a adesão ao parcelamento denota ser a menor desvantagem possível a ser imposta, sendo a sanção de exclusão do regime de parcelamento imposta somente aos devedores faltosos cujos interesses devem ser sacrificados. O legislador não poderia ter optado por outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos.

Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, os meios e fins são sopesados, para verificar as desvantagens dos meios em relação às vantagens dos fins, ponderando-se os princípios constitucionais em colisão envolvidos, diante de uma ótica pós-positivista.

O exercício da atividade econômica dentro do Estado de Direito deve seguir os ditames da legalidade, ou seja, a livre iniciativa e o direito de propriedade são garantidos a todos, que enquanto empresários e sujeitos ativos de relações jurídico tributárias devem pagar os tributos e, no caso de inadimplemento e diante de previsão legal, têm a faculdade de aderir ao parcelamento.

O parcelamento é medida política de intervenção no domínio econômico, pelo qual o Estado, dentro dos limites que impõe, permite a recuperação das empresas, em prol da livre iniciativa, da livre concorrência e do princípio da preservação da empresa, mediante o pagamento dos débitos fiscais em atraso de forma facilitada.

Conclui-se que, no caso concreto, merecem prevalecer os princípios legalidade, sob a ótica do princípio da reserva legal proporcional e da isonomia tributária, os princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da isonomia da Administração Pública e o princípio da separação dos poderes em detrimento do direito de propriedade, do princípio da livre iniciativa, do princípio da livre concorrência e do princípio da preservação da empresa.

Em consequência, reconhecida a constitucionalidade das regras que impõem formas e prazos para a formalização do parcelamento da lei nº 11.941/09, merece manter-se incólume o ato administrativo vinculado de exclusão do contribuinte do benefício fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 217, p. 67-69, jul./set.1999.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Atos administrativos normativos: algumas questões. In: MEDAUAR, Odete e SHIRATO, Vitor Rhein (organizadores). **Os Caminhos do Ato Administrativo**. São Paulo: RT, 2011, p.219-236.

ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle da constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª ed. Brasília: Brasilia Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. **Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, v. 23, p. 65-78, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo**, v. I. Buenos Aires: La Ley, 2006.

GUERRA, Sérgio. O princípio da proporcionalidade na pós-modernidade. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/sergio-guerra/o-principio-da-proporcionalidade-na-pos-modernidade>>. Acesso em: 08.nov.2013.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Conceito essencial de Norma de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Disponível em <<http://drwillisguerra.blogspot.com.br/2012/12/conceito-essencial-de-norma-de-direitos.html>>. Acesso em: 08.nov.2013.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **O Princípio da Proporcionalidade em Direito Constitucional e em Direito Privado no Brasil**. Disponível em <http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=701>. Acesso em: 01.nov.2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995

MENDES, Gilmar Ferreira. **Moreira Alves e o controle de constitucionalidade no Brasil**. São Paulo: C. Bastos : Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

SARMENTO, Daniel. **O neoconstitucionalismo do Brasil: riscos e possibilidades**. Disponível em: <<http://www.danielsarmento.com.br/wp-content/uploads/2012/09/O-Neoconstitucionalismo-no-Brasil.pdf>>. Acesso em: 08.nov.2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 91, v. 798, p.23-50, abr.2002

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** 1, p. 607-630, 2003.

ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de Débitos Tributários das Empresas**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2013.